

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 205

uztaila | julio

# 205

JULIO  
2019

# Sumario

NOVEDADES TRIBUTARIAS

## ARTÍCULOS

- A01 ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO**  
Otro impuesto cuestionado: el del valor de la producción de la energía eléctrica (y II). A propósito del Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 5 de marzo de 2019  
Revista Quincena Fiscal, número 12, junio 2019
- A02 JOSÉ DAMIÁN IRANZO CEREZO**  
El recargo en el Impuesto sobre bienes inmuebles por la desocupación con carácter permanente de los inmuebles de uso residencial: una regulación inacabada y las múltiples soluciones posibles  
Revista Quincena Fiscal, número 12, junio 2019
- A03 PILAR CUBILES SÁNCHEZ-POBRE**  
La tributación en casos de crisis familiar. El divorcio y sus consecuencias  
Revista Quincena Fiscal, número 12, junio 2019
- A04 GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO**  
La tributación de la robótica y la inteligencia artificial como límites del Derecho financiero y tributario  
Revista Quincena Fiscal, número 12, junio 2019
- A05 LUIS TORIBIO BERNÁNDEZ**  
Aplicación práctica de los beneficios fiscales por la transmisión de empresas familiares en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Dificultades e incongruencias a la hora de calcular la principal fuente de renta  
Revista Quincena Fiscal, número 12, junio 2019
- A06 EDUARDO VERDÚN FRAILE — ÍÑIGO HERNÁNDEZ MONEO**  
Avances en el IVA: comercio electrónico de bienes y de servicios con particulares, y régimen definitivo de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios. Antecedentes y modificaciones normativas 2019-2022  
Contabilidad y Contratación, CEF, número 436, julio 2019
- A07 ANTONIO LONGAS LAFUENTE**  
La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación efectiva  
Contabilidad y Contratación, CEF, número 436, julio 2019
- A08 JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO**  
Los marcos de control de riesgos fiscales en un contexto post-BEPS  
Contabilidad y Contratación, CEF, número 436, julio 2019
- A09 JUAN MARTÍN QUERALT**  
Los Tribunales corrigen los efectos de los cambios de criterio de la Administración Tributaria  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019
- A10 JOSÉ MARÍA MONZÓ BLASCO**  
Principales novedades aplicables en el Impuesto sobre Sociedades de 2018  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019
- A11 LUIS TORIBIO BERNÁNDEZ**  
La fiscalidad de los ingresos que surgen por el uso de redes sociales y páginas web gratuitas (en un contexto de revisión de los impuestos sobre las grandes empresas de la economía digital)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019
- A12 PILAR IBOR ASENSI**  
La tributación de los «trust» en España  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019

- A13 ÓSCAR DEL AMO GALÁN**  
Elementos de la cuota del impuesto sobre actividades económicas. Exacción y distribución de las cuotas  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019
- A14 JOSÉ CARLOS PEDROSA LÓPEZ**  
Los trabajos de la OCDE y las medidas de la Unión Europea en materia de cooperación administrativa e intercambio de información  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019
- A15 JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
Ejercicio 2018: autoliquidación de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes (España y su «modelo 720», ante el Tribunal de Justicia de la UE)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019
- A16 JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO**  
La rica problemática solapada inherente al mecanismo del Suministro Inmediato de Información que subyace tras la sucinta regulación  
Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019
- A17 LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ**  
La recuperación de la «Ley Beckham» para los futbolistas en el IRPF con motivo de la reciente final de la Champions League disputada en Madrid  
Diario LA LEY, nº 9451, de 8 de julio de 2019
- A18 ALEJANDRA FLORES — VICTORIA VON RICHETTI**  
La Dirección General de Tributos confirma que el IVA en los vales de comida se devenga en el momento de canjear el vale y no en el de su emisión  
Diario LA LEY, nº 9455, de 12 de julio de 2019
- A19 RAMÓN FALCÓN Y TELLA**  
Las tarifas del agua, en caso de concesión, son precios privados: STC 63/2019, de 9 de mayo  
Revista Quincena Fiscal, nº 13 julio 2019
- A20 MARÍA DEL MAR JIMÉNEZ NAVAS**  
Algunas notas definitorias de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario introducidas por la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público  
Revista Quincena Fiscal, nº 13 julio 2019
- A21 JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO**  
La exclusión del régimen especial del recargo de equivalencia del IVA en el caso de los comerciantes minoristas expendedores de tabaco con motivo de la superación de un porcentaje de ventas a empresarios  
Revista Quincena Fiscal, nº 13 julio 2019
- A22 MARÍA JOSÉ LÓPEZ PÉREZ**  
La política fiscal en tiempos de crisis: cambios introducidos en el Impuesto sobre Sociedades en España, Alemania e Irlanda tras la gran recesión de 2008-2009  
Revista Quincena Fiscal, nº 13 julio 2019
- A23 MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ**  
Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos  
Revista Quincena Fiscal, nº 14 julio 2019
- A24 ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO**  
Principio de igualdad de trato en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido  
Revista Quincena Fiscal, nº 14 julio 2019
- A25 NORBERTO MIRAS MARÍN — MARTA MARÍA AGUILAR CÁRCELES**  
Fraude fiscal y blanqueo de capitales en el ámbito de las monedas virtuales  
Revista Quincena Fiscal, nº 14 julio 2019
- A26 JAVIER ARMENTIA BASTERRA**  
Explotación económica e Impuesto sobre Sociedades  
Forum Fiscal Nº 255, julio 2019
- A27 JAVIER ARMENTIA BASTERRA**  
Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria  
Elementos estructurales de las infracciones y sanciones tributarias  
Forum Fiscal Nº 255, julio 2019



A28

**GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO**

El establecimiento permanente «virtual» en la Unión Europea: criterios no coincidentes entre el consejo y la bicis

Forum Fiscal Nº 255, julio 2019

A29

**IDOIA ZAPIRAIN**

Implicaciones fiscales de las operaciones con criptomonedas

Forum Fiscal Nº 255, julio 2019

A30

**IÑAKI ALONSO ARCE**

La valoración de los hechos realizada por la Junta Arbitral del Concierto Económico y su revisión por el Tribunal Supremo

Forum Fiscal Nº 255, julio 2019

A31

**JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**

Acotaciones al Informe Anual (2018) del Defensor del Pueblo

(De la boda extremeña embargada; las comprobaciones telemáticas a distancia/distantes; la objeción de conciencia fiscal; el 0,7 en el Impuesto de Sociedades; el «Gorrión risueño»; «Los burros del Quemado» y algunas otras historias para no dormir)

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019

A32

**DANIEL MONTERO FERREIRA**

Minusvalía urbana (IIVTNU): una revisión jurisprudencial

Diario LA LEY, nº 9465, de 26 de julio de 2019

A33

**SANDRA SARIEGO PÉREZ**

El futuro de la fiscalidad de la economía digital

Diario LA LEY, nº 9467, de 30 de julio de 2019

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

D01

**CONSULTA DGT V3259-18**

¿Rectificación de las cuotas del IVA repercutidas?

Revista Quincena Fiscal, número 12, junio 2019

D02

**CONSULTA DGT V3252-18**

La importancia de identificar en cada caso concreto los buques afectos a la navegación marítima internacional a efectos de la aplicación de la exención

Revista Quincena Fiscal, número 12, junio 2019

D03

**CONSULTA DGT V0008-19**

¿Es compatible la exención prevista en el art. 42.3.b) y la deducción por guarderías del art. 81 de la LIRPF?

Revista Quincena Fiscal, número 12, junio 2019

D04

**BERNARDO VIDAL MARTÍ**

Algunas consultas vinculantes recientes de la DGT sobre retribuciones en especie

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019

D05

**TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Valor en aduana, canon, requisitos para que su importe adicione al precio de las mercancías

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019

D06

**V. ALBERTO GARCÍA MORENO**

¿Ha convalidado el TEAC la obligación de declarar bienes situados en el extranjero?

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019

D07

**TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

El TEAC cambia de criterio sobre la sujeción y devengo del IVA en los pagos a cuenta de futuras entregas de edificaciones a cooperativistas

Diario LA LEY, nº 9449, de 4 de julio de 2019

- D08 TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
La consideración de la compensación de Bases Imponibles Negativas como "opción". Plazo para ejercitarla. Declaración extemporánea  
Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019
- D09 CONSULTA DGT V0645-19**  
Los rendimientos de capital inmobiliario procedentes de una vivienda privativa del contribuyente se imputarán en exclusiva a éste, aunque se encuentre casado en gananciales  
Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019
- D10 CONSULTA DGT V0690-19**  
Alquileres turísticos: tributación de la actividad de intermediación y de la actividad de subarrendamiento  
Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019
- D11 CONSULTA DGT V0914-19**  
Seguro por accidentes y enfermedad. Exención de la indemnización en el IRPF  
Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019
- D12 CONSULTA DGT V0655-19**  
Retribución en especie por utilización del trabajador de un vehículo que la empresa tiene en renting. Tributación en IRPF  
Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019
- D13 CONSULTA DGT V0593-19**  
Aplicación de la deducción por gastos de guardería por un menor adoptado  
Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019
- D14 CONSULTA DGT V0581-19**  
Aplicación del tipo de gravamen de empresas de nueva creación  
Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019
- D15 CONSULTA DGT V0709-19**  
La cantidad percibida en el momento de la formalización del contrato constituye una cantidad a cuenta del precio final del servicio, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en concepto de pago anticipado  
Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019
- D16 TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Vehículos para ser utilizados por personas con discapacidad o movilidad reducida. Tipo reducido. Requisito del reconocimiento previo del derecho por parte de la AEAT  
Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019
- D17 CONSULTA DGT V3095-18**  
¿Exención en el alquiler de un loft "especial"?  
Revista Quincena Fiscal, nº 13 julio 2019
- D18 CONSULTA DGT V3281-18**  
Sobre la tributación en el IVA de la operación y la prima cobrada al inicio del contrato por la opción de compra  
Revista Quincena Fiscal, nº 13 julio 2019
- D19 TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
IRPF y FRONTEX  
Revista Quincena Fiscal, nº 13 julio 2019
- D20 CONSULTAS INFORMA**  
Una empresa cede un vehículo a un trabajador para ser utilizado conjuntamente tanto en la actividad de la empresa como en fines particulares. Deducción de las cuotas del Impuesto soportadas en su adquisición y mantenimiento (141156)  
Revista Quincena Fiscal, nº 13 julio 2019
- D21 CONSULTAS INFORMA**  
¿Cómo se clasifica en las Tarifas del IAE una persona física que actúa como animadora en fiestas infantiles y como cantante en eventos? (141179)  
Revista Quincena Fiscal, nº 13 julio 2019
- D22 CONSULTA DGT V2891-18**  
Remisión de las facturas en formato pdf a través de e-mail y sin firma digital  
Revista Quincena Fiscal, nº 14 julio 2019



- D23 CONSULTA DGT V0093-19**  
¿Reducción por arrendamiento cuando se ha generado un rendimiento neto negativo derivado del mismo?  
Revista Quincena Fiscal, nº 14 julio 2019
- D24 CONSULTAS INFORMA**  
¿En qué Epígrafe de clasifica una persona física que presta servicios a una revista de moda, tales como conseguir coches, comida, temáticas, etc.? (141180)  
Revista Quincena Fiscal, nº 14 julio 2019
- D25 JOSÉ MANUEL ORTIZ DE JUAN**  
El IVA en la emisión, transmisión y utilización de vales-comida y tarjetas-comida  
(Comentario a las recientes contestaciones V0324-19 y V0366-19 de la Dirección General de Tributos a consultas tributarias formuladas por contribuyentes)  
Diario LA LEY, nº 9458, de 17 de julio de 2019
- D26 CONSULTA DGT V0449-19**  
¿Faculta el alta en el epígrafe 731 de la sección 2ª de las Tarifas del IAE a un abogado colegiado para asesorar en materia laboral?  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019
- D27 CONSULTA DGT V0588-19**  
La individualización del importe del IBI que debe satisfacer cada copropietario no extingue la responsabilidad solidaria  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019
- D28 CONSULTA DGT V0500-19**  
La DGT determina el valor catastral aplicable al cálculo de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019
- D29 CONSULTA DGT V0725-19**  
Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Patrimonio de un contribuyente residente fuera de la UE  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019
- D30 CONSULTA DGT V0415-19**  
Cómo tributa en IRPF el período de carencia pactado con el arrendatario para que éste efectúe las obras de reforma necesarias  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019
- D31 CONSULTA DGT V0541-19**  
Obligaciones fiscales de las herencias yacentes en IRPF  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019
- D32 CONSULTA DGT V0655-19**  
Cálculo en la renta del trabajador de la retribución en especie derivada de la utilización de un vehículo de empresa energéticamente eficiente  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019
- D33 CONSULTA DGT V0656-19**  
Los gastos derivados de la utilización de un «espacio coworking» por un profesional son deducibles en el IRPF  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019
- D34 CONSULTA DGT V0742-19**  
Obligaciones fiscales de una comunidad de propietarios cuyo vecino percibe una retribución simbólica por su labor de administrador  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019
- D35 CONSULTA DGT V0778-19**  
Imputación temporal en IRPF de dos becas de estudios solicitadas en un ejercicio y concedidas en el siguiente  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019
- D36 CONSULTA DGT V0509-19**  
¿Cómo tributa en ISD el beneficiario final de una herencia varias veces repudiada?  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019

- D37 CONSULTA DGT V0456-19**  
¿Puede una Administración pública considerar incluido el IVA en el precio pactado por arrendamiento?  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019
- D38 CONSULTA DGT V0467-19**  
Sujeto obligado a declarar e ingresar en la Hacienda Pública el IVA de un inmueble alquilado cuando el arrendador fallece  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019
- D39 CONSULTA DGT V0469-19**  
Consecuencias de la repercusión del IVA a un municipio derivado de la liquidación de los derechos de autor por unas actuaciones celebradas en 2015 y 2016  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019

## JURISPRUDENCIA

- J01 TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**  
Se declara la inconstitucionalidad del impuesto catalán por coincidir con el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear  
Revista Quincena Fiscal, número 12, junio 2019
- J02 TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
IVA deducido en una operación de sale and lease no sujeta al impuesto  
Revista Quincena Fiscal, número 12, junio 2019
- J03 TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
La Directiva IVA obliga a aplicar la exención cuando se ha acreditado la salida efectiva de las mercancías del territorio de la Unión aunque no se haya aplicado un régimen aduanero de exportación  
Revista Quincena Fiscal, número 12, junio 2019
- J04 NEUS TEIXIDOR MARTÍNEZ**  
A efectos del cálculo de la plusvalía municipal debe tomarse en consideración la fórmula legalmente prevista, sin que pueda acudirse a otras fórmulas alternativas. Análisis de la STS de 27 de marzo de 2019, rec. núm. 4924/2017  
Contabilidad y Contratación, CEF, número 436, julio 2019
- J05 PEDRO M. HERRERA MOLINA**  
La exención de trabajos realizados en el extranjero (art. 7 p) LIRPF) y la supuesta «interpretación restrictiva» de los beneficios fiscales. Análisis de la STS de 28 de marzo de 2019, rec. núm. 3774/2017  
Contabilidad y Contratación, CEF, número 436, julio 2019
- J06 ROSA FRAILE FERNÁNDEZ**  
El TC determina la compatibilidad del impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña y el IBI. Análisis de la STC 4/2019, de 17 de enero, rec. núm. 2255/2016  
Contabilidad y Contratación, CEF, número 436, julio 2019
- J07 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**  
Tributación de pensiones privadas y públicas. Distinción entre pensiones públicas y derivadas de sistemas públicos de pensiones  
Sentencia Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de abril de 2019, recurso 15853/2018  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019
- J08 DAVID GÓMEZ ARAGÓN**  
La reducción de la base imponible del IVA por impago del precio: la incompatibilidad con el Derecho de la Unión de las normas españolas que la regulan y la urgente necesidad de su modificación  
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 8 de mayo de 2019, A-PACK, C-127/18  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019



J09

**J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**

El TC convalida la regulación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público No Tributarias Sentencia 63/2019 del Pleno del Tribunal Constitucional, de 9 de mayo de 2019, recurso no. 739-2018

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019

J10

**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA PAÍS VASCO**

Se rechaza la reclamación de la ex esposa de rehacer las autoliquidaciones de la unidad familiar por constituir una mejor opción la declaración conjunta

Diario LA LEY, nº 9451, de 8 de julio de 2019

J11

**TRIBUNAL SUPREMO**

No es trasladable al IRPF el tratamiento de la amortización y de los gastos del automóvil contenido en las normas reguladoras de IVA o Sociedades

Diario LA LEY, nº 9456, de 15 de julio de 2019

J12

**TRIBUNAL SUPREMO**

Dificultades para impugnar el valor catastral que ha devenido firme y la STS de 19 de febrero de 2019

Revista Quincena Fiscal, nº 13 julio 2019

J13

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

La exención del arrendamiento de un inmueble incluye el arrendamiento de muebles y utensilios incluidos en el mismo

Revista Quincena Fiscal, nº 13 julio 2019

J14

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

Remuneración adeudada al autor de una obra de arte original en concepto de derecho de participación

Revista Quincena Fiscal, nº 14 julio 2019

J15

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

Pago por error del IVA al prestador del servicio, en lugar de aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo

Revista Quincena Fiscal, nº 14 julio 2019

J16

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

Normativa nacional que supedita la rectificación de la base imponible del IVA a que el deudor no haya dejado de ser sujeto pasivo

Revista Quincena Fiscal, nº 14 julio 2019

J17

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

Normativa nacional que sanciona la deducción ilegal del IVA con una multa igual al importe de la cuota deducida

Revista Quincena Fiscal, nº 14 julio 2019

J18

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

Lugar de prestación del suministro por un sujeto pasivo de sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo

Revista Quincena Fiscal, nº 14 julio 2019

J19

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

Autorización en la práctica a deducir todo el IVA soportado, ante la inexistencia de normativa nacional que permita desglosar el utilizado para realizar actividades sujetas y actividades no sujetas

Revista Quincena Fiscal, nº 14 julio 2019

J20

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

El TEAC cambia de criterio sobre la sujeción y devengo del IVA en los pagos a cuenta de futuras entregas de edificaciones a cooperativistas

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019

J21

**TRIBUNAL SUPREMO**

El Ayuntamiento de Barcelona no puede dictar una tasa para la inspección y control de las viviendas permanentemente vacías

Diario LA LEY, nº 9465, de 26 de julio de 2019



The background of the page is a light blue and white pattern. In the top left corner, there are several dark blue circles containing white mathematical symbols: a pi symbol (π), a infinity symbol (∞), a percent sign (%), and a hash symbol (#). In the bottom left corner, there is a faint, light blue line graph showing an upward trend. The word "ARTÍCULOS" is centered in the upper half of the page, enclosed in a white rounded rectangle with a thick red border. The word is in a bold, black, sans-serif font, with the letter 'o' in "ARTÍCULOS" and the letter 'o' in "ARTÍCULOS" being red.

# ARTÍCULOS



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

### CONTENIDO

Como se indicó al finalizar el comentario editorial del que este es continuación, el Auto del Tribunal Superior de Justicia de Valencia (TSJV) de 5 de marzo de 2019 señala, en el primer párrafo de los "Fundamentos de la cuestión prejudicial" planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que el IVPEE "es un impuesto sin fin específico, recaudatorio, no extrafiscal", pese a tener nominalmente una finalidad medioambiental. Y añade, a continuación, que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE), regulado en los artículos 1 a 11 –que integran el título I de la ley 15/2012, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética–, "discrimina la producción de energía eléctrica de fuentes renovables", y "distorsiona el mercado interior de energía eléctrica y vulnera la libre competencia". El presente comentario pretende exponer y analizar, por el mismo orden en que se han recogido, la consistencia de cada una de estas tres aseveraciones del referido Auto.

A nadie se le oculta la trascendencia de lo manifestado por el TSJV si se tiene en cuenta que las Directivas 2003/96/CE, por la que se reestructura el Régimen Comunitario de Imposición de los Productos Energéticos y de la Electricidad; la 2008/118/CE, de 16 de diciembre, relativa al Régimen General de los Impuestos Especiales, la 2009/28/CE, de 23 de abril, relativa al Fomento del Uso de la Energía Procedente de Fuentes Renovables, y la 2009/72/CE, de 13 de julio, sobre Normas Comunes para el Mercado Interior de la Electricidad, permiten que se aprueben otros impuestos indirectos distintos de los contemplados en ellas, siempre y cuando tengan una finalidad específica –como puede serlo la protección del medio ambiente–, y cumplan además los otros requisitos recogidos en las citadas Directivas. La consistencia de la fundamentación del Auto del TSJV significaría, en definitiva, verificar la contravención del ordenamiento europeo por la Ley reguladora del IVPEE.

Como se indicó en el párrafo inicial de este comentario, el referido Auto pone en duda, en primer lugar, la pregonada finalidad medioambiental del IVPEE, con datos y argumentos que parecen difícilmente rebatibles. Se recogen todos ellos al exponer los referidos "Fundamentos de la cuestión prejudicial" a lo largo de su Razonamiento Jurídico (en adelante, RJ) tercero, y se van a analizar detalladamente a continuación.

La primera objeción al mencionado fin medioambiental se recoge en el punto 4 del número 5 del citado RJ tercero del Auto que se comenta, acudiendo al dato de que no se contemplan exenciones ni bonificaciones en función del uso que se haga de la red eléctrica y de su incidencia medioambiental. Tampoco se prevén beneficios a la producción de energía eléctrica de fuentes renovables, "o para quienes por su volumen, fuente, intensidad o extensión del transporte y la distribución no tienen impacto ambiental relevante", por lo que, concluye este número 5 del punto 4 del Auto: "Con ello se discrimina positivamente a quienes la producen –se refiere, naturalmente, a la energía eléctrica– a partir de fuentes no renovables y mucho más dañinas al medio ambiente".

Las otras objeciones a esta misma supuesta finalidad medioambiental se fundamentan en una extensa relación de números del RJ tercero del Auto del TSJV de 5 de marzo de 2019, en el que se exponen los "Fundamentos de la cuestión prejudicial" planteada ante el TJUE, que se analizan seguidamente, atendiendo, para facilitar su comprensión, a un criterio sistemático de exposición que aludirá, en primer lugar al propio derecho positivo regulador del IVPEE, en segundo lugar a las referencia jurisprudenciales –incluidas las del Tribunal Constitucional (TC)–, y por último a las fundamentadas en el ordenamiento europeo.

..//..



**JOSÉ DAMIÁN IRANZO CEREZO**

**Magistrado especialista de lo Contencioso-Administrativo**

**Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid**

## RESUMEN

Aun cuando han transcurrido más de quince años desde que el legislador habilite a los Ayuntamientos para exigir un recargo de hasta el 50% de la cuota líquida del impuesto sobre bienes inmuebles cuando de inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente se tratase, el imprescindible desarrollo reglamentario para definir qué inmuebles habían de entenderse como tales no se ha llegado a producir. Durante tal lapso temporal, fueron las distintas Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia las que han declarado que la potestad reglamentaria correspondía exclusivamente al Gobierno Central, mientras que el Tribunal Constitucional se ha encargado de avalar tanto la constitucionalidad del recargo concernido como la compatibilidad de éste con los impuestos autonómicos que han gravado la titularidad de las viviendas desocupadas o vacías. Paradójicamente, ha sido finalmente el propio Ejecutivo estatal el que, acudiendo a la figura del Decreto-ley, deriva a la normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, y en todo caso con rango de ley, la concreción del concepto tan largamente esperado.

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. La prolongada ausencia de regulación reglamentaria acerca de las “condiciones” para considerar a los “inmuebles de uso residencial” como “desocupados con carácter permanente”
- III. La singularidad foral
  1. Inexistencia (y consiguiente innecesariedad) de remisión normativa
  2. Distinto límite máximo del recargo
- IV. El aval constitucional al recargo
  1. Fijación precisa y suficiente del supuesto de hecho del recargo mediante una norma del rango adecuado
  2. No afectación de los principios de capacidad económica y de igualdad
- V. Incidencia de la inactividad reglamentaria estatal en el ejercicio de la potestad tributaria por las comunidades autónomas
  1. La potestad tributaria de las Comunidades Autónomas y sus límites conforme a la doctrina constitucional
  2. Las distintas normativas autonómicas desarrolladas en materia de vivienda
  3. Acción normativa autonómica relativa a las viviendas deshabitadas o vacías
  4. Otras normativas autonómicas favorecedoras del desarrollo de la función social de la propiedad
  5. La definición autonómica del concepto de vivienda desocupada o vacía
  6. La omisión en la reglamentación estatal y su influencia en el ejercicio de las potestades normativas de las Comunidades Autónomas
- VI. Consideraciones finales

## CONTENIDO

La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LHL), introdujo la posibilidad de aplicar un recargo a los inmuebles de uso residencial que se encontrasen desocupados para, según proclamaba en su Exposición de Motivos, “facilitar el acceso de todos los ciudadanos al disfrute de una vivienda digna y adecuada”.

La redacción que daba al artículo 73 LHL pasó al artículo 72 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL). Éste ha venido disponiendo hasta fecha bien reciente en su párrafo 4.º el que “tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los Ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50 por 100 de la cuota líquida del impuesto. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultará aplicable, en lo no previsto en este párrafo, las disposiciones reguladoras del mismo, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los Ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare”.

..//..





**PILAR CUBILES SÁNCHEZ-POBRE**  
**Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario**

### RESUMEN

Este documento analiza las consecuencias del divorcio en la tributación de los excónyuges y, específicamente, la opción de la tributación conjunta, la aplicación del mínimo personal y familiar y el tratamiento fiscal de la pensión compensatoria, los alimentos a los hijos y otros pagos que un cónyuge pueda tener que realizar para cumplir con sus obligaciones después del divorcio. Asimismo, proponemos ciertos cambios en la legislación con el objetivo de lograr un resultado más justo.

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. La Tributación conjunta tras el divorcio
- III. La aplicación de los mínimos por padres divorciados
- IV. Los pagos efectuados por un cónyuge a otro como consecuencia del divorcio
  1. La pensión compensatoria.
  2. Los alimentos a los hijos
  3. Cantidades abonadas para el levantamiento de las cargas familiares
- V. Conclusiones
- VI. Bibliografía

### CONTENIDO

Instituto Nacional de Estadística. Así, en 1977 hubo 262.015 matrimonios, lo que suponía que la tasa de nupcialidad se elevaba a 14,281). Treinta años más tarde, en 2007, el número de matrimonios había bajado drásticamente a 201.579, siendo la tasa mencionada de 8,97. En 2017<sup>2</sup>, el número descendía nuevamente hasta llegar a 168.989, siendo la tasa de nupcialidad de 7,363). En relación con los divorcios, en este último año hubo 97.960, un 1,17% más que en 2016, pero muchos menos que diez años antes, en 2007, cuando el número ascendió a 125.777.

Obviamente, si hay menos matrimonios, es lógico que haya menos divorcios<sup>3</sup>), pero el hecho de que casi 100.000 parejas se divorciarán en 2017 nos hace darnos cuenta de la relevancia que tienen este tipo de rupturas matrimoniales en la actualidad. Se trata de un fenómeno no desdeñable que tiene graves repercusiones en las vidas no sólo de los excónyuges, sino también en la de las personas que de estos dependen y, señaladamente, de los descendientes menores de edad<sup>5</sup>).

El Derecho ha de velar por la protección de los intereses de todos los implicados y asegurar que el bienestar (al menos, el material) de dichos descendientes no sufra en exceso las consecuencias de la ruptura de sus progenitores. Por otro lado, aun cuando se trate de familias sin hijos, un cónyuge no debe quedar en una situación de claro desequilibrio respecto a la situación durante el matrimonio. De ahí que haya sido necesario regular en nuestro Código Civil la contribución a las cargas familiares, los alimentos (normalmente a los hijos) y, si procede, la pensión compensatoria a favor del excónyuge que queda en peor posición.

Al margen de la regulación civil de todos estos aspectos, el legislador debe ocuparse también de las consecuencias fiscales de todas estas figuras, muy especialmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo esencial saber a quién se otorga la guarda y custodia de los descendientes para determinar a quién/es corresponden los mínimos aplicables por estos o quién puede presentar una declaración conjunta, lo que tendrá repercusiones importantes en la cantidad que finalmente tenga que pagar el contribuyente divorciado.

Todas estas cuestiones han sido reguladas en la normativa civil y en lo que se refiere al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por la Ley reguladora del mismo, Ley 35/2006, de 28 de noviembre. Ahora bien, su aplicación ha dado lugar a numerosas dudas, cuando no a conflictos, que han debido ser resueltos por nuestros tribunales. Por ello, hay que acudir al análisis de la resolución de consultas por parte de la Dirección General de Tributos y a la jurisprudencia para saber cuál debe ser la interpretación que dar a dicha regulación.

..//..



**GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO**  
 Área de Derecho Financiero y Tributario  
 Universidad de Málaga

## RESUMEN

El Derecho financiero y tributario juega un papel fundamental en la adaptación a la vida cotidiana de los ciudadanos de la robótica y la inteligencia artificial. Por ello, en este trabajo se pretende analizar la incorporación de la robótica a los procesos productivos, tanto desde la perspectiva de cómo actúa el Sistema tributario en la dicotomía robot vs. trabajador y las distintas medidas que se podrían articular al respecto, como desde la óptica de la necesidad de encontrar soluciones para someter a gravamen los datos y los algoritmos, que quizá implique abandonar los corsés hasta la fecha impuestos y avanzar hacia soluciones fiscales trasgresoras e innovadoras.

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. La robótica y la inteligencia artificial en el seno de las organizaciones internacionales. Una preocupación real e inaplazable
- III. Robot «vs.» Trabajador
  1. El riesgo de la «inempleabilidad»
  2. Tratamiento jurídico fiscal de la robótica en la normativa vigente y sus implicaciones para la empresa
  3. Más allá de la normativa vigente: propuestas para el gravamen en la robótica: ¿impuestos a los robots? ¿fiscales o extrafiscales? ¿consumo, renta o propiedad? ¿y las tasas?
- IV. «Terminator» ha muerto: los datos y algoritmos como verdaderas fuentes de beneficio económico
  1. Los usuarios y sus datos como «santo grial»
  2. ¿Cómo se objetiva a un «fantasma»? el fallido intento de regular la tributación de los datos a través de los llamados «servicios digitales»
- V. Notas conclusivas
- VI. Bibliografía de referencia

## CONTENIDO

Cada vez son más recordadas las tres leyes de la robótica que Asimov planteó en su novela El círculo vicioso a fin de organizar una sociedad civilizada en la convivencia entre humanos y máquinas<sup>1</sup>. Sin embargo, la robótica y la inteligencia artificial (IA) ya no son meras conjeturas futuristas contenidas en novelas de ciencia-ficción: en el campo de las ciencias es un tema recurrente y, principalmente, los retos tecnológicos que plantean a corto, medio y largo plazo<sup>2</sup>. Aunque también en el ámbito de las ciencias jurídicas provoca desafíos hasta la fecha desconocidos, y particularmente en el Derecho financiero y tributario.

Los avances tecnológicos en los últimos 60 años en la ciencia y tecnología han experimentado un cambio de enfoque significativo: desde crear instrumentos o herramientas con los que se potencian habilidades humanas, a crear objetos que imitan o desempeñan un trabajo igual que el humano, e incluso en ocasiones, de manera más eficiente.

En este sentido, según los datos publicados por la OCDE, más de 60 millones de trabajadores correrán el riesgo de ser reemplazados por robots en los próximos años, y el 14% de los empleos de los países desarrollados, de acuerdo al mismo estudio, son altamente automatizables<sup>3</sup>. Además, más del 30% seguramente experimentará cambios muy significativos<sup>4</sup>. Aunque existe otro riesgo más importante: que la robótica traiga consigo personas «inempleables», es decir, que frente a los avances en la robótica e IA no puedan encontrar ningún tipo de trabajo por desarrollarlo de manera más eficiente y barata, por ejemplo, un algoritmo<sup>5</sup>.

La concepción que tiene la sociedad de un «robot» ya no se asocia a la de un ser de metal, inmóvil, programado, incapaz de tomar decisiones por sí mismo y de aprender. Hoy en día, ha evolucionado tanto la acepción de la propia «robótica» que un software, basado en la inteligencia artificial, se considera un robot.

..//..



**LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ**  
**Profesor del Departamento de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Sevilla**

## RESUMEN

La normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contempla una reducción en la base imponible, tanto en adquisiciones mortis causa como inter vivos, cuando se transmite entre parientes directos una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades. Uno de los requisitos básicos para poder disfrutar de este beneficio fiscal es que el contribuyente perciba la mayor parte de sus ingresos del ejercicio de la actividad económica o de la dirección de la entidad en cuestión. Sin embargo, las reglas para el cómputo de estas rentas y los mecanismos de coordinación que contempla la normativa para los supuestos en los que un mismo sujeto desarrolla más de una actividad económica, ya sea directamente a través de empresas o negocios individuales o mediante la dirección de entidades, presentan ciertas asimetrías e incongruencias que pueden dar lugar a resultados inesperados. De ahí que resulte necesario llevar a cabo un minucioso examen de las circunstancias concretas de cada caso para poder planificar correctamente la transmisión intergeneracional de empresas familiares.

## SUMARIO

- I. Cuestión planteada: la compleja coordinación entre los beneficios fiscales a la transmisión de bienes afectos a empresas individuales y a la transmisión de participaciones en entidades
- II. Supuestos prácticos controvertidos
  1. Supuestos en los que un mismo sujeto lleva a cabo más de una actividad económica
    - 1.1. Con derecho a aplicar la exención/reducción sobre los bienes afectos
    - 1.2. Sin derecho a aplicar la exención/reducción sobre los bienes afectos
  2. Supuestos en los que un mismo sujeto es titular de participaciones en varias entidades
    - 2.1. Con derecho a aplicar la exención/reducción sobre las participaciones
    - 2.2. Sin derecho a aplicar la exención/reducción sobre las participaciones en alguna de las entidades
  3. Supuestos en los que un mismo sujeto realiza distintas actividades económicas y es titular de participaciones en varias entidades
  4. Supuestos en los que un mismo sujeto realiza distintas actividades económicas, es titular de participaciones en entidades y, además, percibe otras modalidades de rentas
    - 4.1. Con derecho a aplicar la exención/reducción tanto en los bienes afectos a las actividades económicas como en las participaciones en entidades
    - 4.2. Sin derecho a aplicar las exenciones/reducciones
      - A. Sin derecho a aplicar la exención/reducción sobre los bienes afectos a la actividad económica
      - B. Sin derecho a aplicar la exención/reducción sobre las participaciones en entidades
      - C. Sin derecho a aplicar la exención/reducción sobre los bienes afectos a la actividad económica ni sobre las participaciones en entidades
- III. Conclusiones

## CONTENIDO

Como es sabido, la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contempla una reducción en la base imponible, tanto en adquisiciones mortis causa como inter vivos, cuando se transmite entre parientes directos una empresa individual, un negocio profesional o participaciones en entidades, siempre que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio.

../..





**EDUARDO VERDÚN FRAILE**  
Socio responsable de Indirect Tax  
EY Abogados

**ÍÑIGO HERNÁNDEZ MONEO**  
Gerente Indirect Tax  
EY Abogados

### RESUMEN

El 5 de diciembre de 2017, el Consejo de la Unión Europea adoptó la Directiva (UE) 2017/2455 (conocida como Directiva del IVA en el comercio electrónico) por la que se modificó la Directiva del IVA ampliando, con efectos desde el 1 de enero de 2021, el ámbito de aplicación de la mini ventanilla única a todos los servicios prestados a particulares, así como a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países, convirtiendo la mini ventanilla única de facto en una ventanilla única. Además, la nueva regulación implicará a determinados operadores titulares de interfaces electrónicas en la declaración e ingreso del IVA de algunas de las ventas a distancia.

Posteriormente, en fecha 11 de diciembre de 2018, la Comisión Europea publicó sendas propuestas de modificación de la Directiva del IVA y su Reglamento de Ejecución Europeo, desarrollando algunas de las medidas introducidas por la Directiva del IVA en el comercio electrónico. Ambas propuestas, que han recibido el visto bueno del Consejo de la Unión Europea en su reunión de 12 de marzo de 2019, resultarán también de aplicación a partir del 1 de enero de 2021.

En paralelo, la Comisión Europea presentó, en fecha 25 de mayo de 2018, una propuesta de directiva que modifica la Directiva del IVA con la introducción de las medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA del comercio intracomunitario de bienes entre empresas, cuya entrada en vigor está prevista para el 1 de julio de 2022.

Mientras tanto, con efectos 1 de enero de 2020, la Directiva (UE) 2018/1910 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/1912 han previsto una serie de medidas específicas, que armonizan y simplifican determinadas disposiciones aplicables al régimen actual del intercambio intracomunitario de bienes entre empresas.

### SUMARIO

1. Introducción
2. Avances en el IVA del comercio electrónico de bienes y servicios con particulares
3. Avances en el régimen definitivo del IVA de tráficos intracomunitarios de bienes entre empresarios
4. Conclusión

### CONTENIDO

La realización del mercado interior de la Unión Europea y la globalización han incrementado de forma muy significativa el volumen del comercio transfronterizo de bienes y servicios en los últimos años.

Al mismo tiempo, la economía digital y, más concretamente, la expansión del comercio electrónico, han generado nuevos modelos de negocio y la transformación de muchos de los existentes, que han modificado sus cadenas de suministro y organización interna para beneficiarse de las posibilidades que ofrecen las nuevas tecnologías.

Para atender dichas transformaciones y procurar el correcto funcionamiento del mercado interior de la Unión Europea, se han venido tomando, en los últimos años, medidas relevantes en materia del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a nivel de la Unión Europea, en el marco de la estrategia de la Comisión Europea de modernización y simplificación del funcionamiento del régimen común del impuesto.

De este modo, en 2017, se aprobaron a nivel comunitario cambios destacados sobre la tributación en el IVA del comercio electrónico de bienes y servicios, que resultarán de aplicación a partir del 1 de enero de 2021, introduciéndose, con carácter previo, algunos ajustes, que ya han entrado en vigor el 1 de enero de 2019.

..//..



**ANTONIO LONGAS LAFUENTE**  
Inspector de Hacienda del Estado

### RESUMEN

Las normas que acotan el lugar de realización de las operaciones en el IVA constituyen un entramado de reglas de compleja aplicación a la hora de determinar dónde tributan. El legislador europeo ha permitido a los Estados miembros optar por establecer una cláusula de cierre que permite atraer al territorio de cada Estado un conjunto de prestaciones de servicio en función de la utilización o explotación de los mismos en dicho territorio. Las condiciones y requisitos exigidos para aplicar esta cláusula suponen el análisis de una problemática no exenta de dificultad y complejidad, además de aportar una buena dosis de inseguridad jurídica, que lleva a los sujetos pasivos a soluciones que pueden perjudicar sus intereses comerciales, pero que deben conocer para dar cumplimiento a la normativa reguladora del impuesto.

Al estudio de estas condiciones y requisitos establecidos en el artículo 70.Dos de la Ley del IVA y su adecuación a la Directiva IVA se dedica este artículo doctrinal.

### SUMARIO

1. La regla de localización de las prestaciones de servicios basada en la utilización o explotación efectiva de los mismos en el IVA
    - 1.1. Regulación normativa y principios básicos en la aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios
    - 1.2. Finalidad u objetivo de las reglas de localización. Especial incidencia en la regla de utilización o explotación efectivas
  2. Requisitos o condiciones de aplicación de la regla de localización prevista en el artículo 70.Dos de la LIVA
    - 2.1. Delimitación de las condiciones o requisitos
    - 2.2. Ámbito objetivo de aplicación: servicios afectados por la regla de localización del artículo 70.Dos
    - 2.3. Ámbito de aplicación subjetiva de la regla de localización del artículo 70.Dos de la LIVA
      - 2.3.1. Destinatarios de las operaciones a los que resulta de aplicación esta regla de localización
      - 2.3.2. Calidad del destinatario cuando resulta ser un empresario o profesional
      - 2.3.3. Prestador del servicio establecido en el territorio de aplicación del impuesto
      - 2.3.4. Situación en la que el prestador y el destinatario se encuentran establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto
    - 2.4. Localización previa de las operaciones fuera del territorio de la Unión
    - 2.5. Utilización o explotación efectiva del servicio en el territorio de aplicación del impuesto español
    - 2.6. Localización parcial del uso o utilización efectivas en el territorio de aplicación del impuesto
    - 2.7. Operaciones en cadena o en las que el destinatario es un intermediario
  3. Reflexión final
- Referencias bibliográficas

### CONTENIDO

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en adelante, Directiva IVA), recoge en los artículos 43 a 59 bis las reglas de determinación del lugar de realización de las operaciones sujetas al impuesto consistentes en prestaciones de servicios, que son objeto de transposición en los actuales artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA)

../..



**JOSE MANUEL CALDERON CARRERO**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de A Coruña**

## RESUMEN

Este trabajo expone de forma sintética la transformación del modelo de cumplimiento tributario de las grandes empresas como consecuencia de un conjunto de factores entre los que destaca el desarrollo de los principios derivados del buen gobierno corporativo en materia fiscal. La implantación progresiva de los marcos de control de riesgos fiscales (tax control frameworks) también está ejerciendo influencia sobre el modelo de cumplimiento tributario de las grandes y medianas empresas. A lo largo de este trabajo exponemos el marco del buen gobierno corporativo en materia tributaria y la funcionalidad y contenido de los denominados tax control frameworks en el contexto actual, donde convergen mayores exigencias derivadas del marco de buen gobierno corporativo, un redimensionamiento e intensificación de la transparencia fiscal, regulaciones tributarias más inestables y complejas, y administraciones tributarias dotadas de mecanismos más sofisticados de gestión de riesgos fiscales.

## SUMARIO

1. Introducción
2. El buen gobierno corporativo en materia tributaria: delimitación conceptual y principales implicaciones sobre la función fiscal de las grandes y medianas empresas
3. El marco del buen gobierno corporativo en materia fiscal articulado en España
4. El marco de control de riesgos fiscales y su funcionalidad en el actual contexto de cumplimiento tributario
  - 4.1. La funcionalidad del marco de control de riesgos fiscales
  - 4.2. El estándar OCDE de marco de control de riesgos fiscales
5. Algunas consideraciones sobre las implicaciones derivadas de la implantación de sistemas de control y gestión de riesgos fiscales

Referencias bibliográficas

## CONTENIDO

A través de este trabajo tratamos de exponer de forma sintética las implicaciones (y hasta cierto punto) la transformación del modelo de cumplimiento tributario de las grandes y medianas empresas como consecuencia de, por un lado, los nuevos principios derivados del buen gobierno corporativo en materia fiscal, y, por otro, la función que desempeñan actualmente los marcos de control de riesgos fiscales (tax control frameworks, TCF).

La exposición de esta cuestión se realiza con arreglo a la siguiente sistemática:

- En primer lugar, se expone el concepto de buen gobierno corporativo en materia tributaria, haciendo referencia a sus principales implicaciones o impactos sobre la función fiscal de las grandes y medianas empresas.
- En segundo lugar, se explica el marco del buen gobierno corporativo fiscal en España, que resulta de la Ley de sociedades de capital, del Código CNMV de Buen Gobierno Corporativo (2015) y del Código de Buenas Prácticas Tributarias (AEAT-Foro de Grandes Contribuyentes 2010-2016).
- En tercer lugar, abordamos la evolución de la funcionalidad y contenido de los denominados tax control frameworks o sistemas de control de riesgos fiscales en el contexto actual donde convergen mayores exigencias derivadas del marco de buen gobierno corporativo, un redimensionamiento e intensificación de la transparencia fiscal, regulaciones tributarias más inestables y complejas, y administraciones tributarias dotadas de mecanismos más sofisticados de gestión de riesgos fiscales. En este mismo orden de cosas, tratamos de apuntar cómo la tendencia modernizadora de los sistemas de gestión tributaria hacia el upstream tax compliance y el propio desarrollo de los programas de cumplimiento tributario intensifican la funcionalidad de los sistemas de control de riesgos fiscales.

../..





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

### CONTENIDO

Forma parte del diario acontecer que los Tribunales del orden contencioso administrativo declaren la irregularidad de los actos administrativos. No debiera formar parte de ese diario acontecer que la Administración, pro domo sua —y solo sua, que no del interés general al que está llamado a servir—, dote a sus actos de un contenido que contraviene la doctrina que la propia Administración ha hecho suya de modo público, alterando así los criterios que el administrado, con absoluta buena fe, ha seguido a pie juntillas.

Ello explica que los Tribunales estén pronunciándose con excesiva frecuencia sobre principios que hasta no hace mucho tiempo tenían escasa presencia en el ámbito jurisdiccional. El principio de confianza legítima especialmente está teniendo un protagonismo inusual, lo que pone de relieve que la Administración Tributaria debiera repensar los cauces a través los que se pone de relieve esa forma de actuar. Lo hemos dicho en alguna ocasión: están de más los seminarios y las reuniones sobre las formas de reducir la litigiosidad cuando el camino más directo para ello está expedito, bastando para ello que una de las partes que genera la tan razonablemente denostada litigiosidad ajuste su actuación a las mínimas exigencias que reclama el buen gobierno y ese principio que hoy hemos dado en denominar de confianza legítima. Por lo demás, también el Tesoro Público agradecería tan necesaria vuelta de tuerca, ahorrándose unas costas que, más allá del quebranto económico que suponen, conllevan un indudable deterioro del buen nombre de nuestra Administración.

La Audiencia Nacional está teniendo un decisivo protagonismo en esta materia. Hace unos días, la Sala de lo Contencioso-Administrativo, en Sentencia de 17 de abril de 2019 (Rec. 866/2016. Ponente: Miguel de los Santos Gandarillas) ha tenido ocasión de pronunciarse sobre ello.

Se trataba de determinar la legalidad de unas declaraciones por IRPF, años 2010 a 2013. En concreto, determinar la procedencia o no de la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo, deducción que introdujo la Ley 26/2009, de 23 de diciembre —para los ejercicios 2009, 2010 y 2011— y que se mantuvo por distintas disposiciones para los años 2012, 2013 y 2014. La reducción permitía a los contribuyentes que tenían una cifra neta de negocios inferior a 5.000.000 euros aplicarse una reducción del 20 % del rendimiento neto, siempre que mantuvieran su plantilla media por encima de la que tenían en 2008 (y así sucesivamente para los distintos años). Reducción que no era aplicable cuando la plantilla media excedía de 25 empleados.

El problema surgido entre la Administración y los contribuyentes era determinar si cuando el sujeto pasivo del Impuesto percibía sus rendimientos de una comunidad en régimen de atribución de rentas, los requisitos para su disfrute debían concurrir en el socio o en la comunidad.

La Administración tributaria, tanto la propia AEAT como la Dirección General de Tributos, interpretó que era en la persona del socio donde debían concurrir los requisitos para poder disfrutar de la reducción.

De tal parecer se hicieron eco reiterado tanto una Nota Informativa pública por la AEAT en su página web, tres consultas vinculantes de la DGT y los Manuales editados por la AEAT para cumplimentar las declaraciones del IRPF de los años 2010, 2011, 2012 y 2013, manuales en los que —años 2012 y 2013— se hacía constar expresamente: «Importante: los requisitos establecidos para la aplicación de esta reducción son exigibles al contribuyente (socio, comunero o partícipe) y no a la entidad en régimen de atribución de rentas a través de la que se desarrolla la actividad económica».

El recurrente se ajustó al criterio administrativo tan reiteradamente formulado y publicado, de forma que, siendo comunero de una comunidad sujeta al régimen de atribución de rentas, aplicó la reducción por creación o mantenimiento de empleo, una vez constatado que los requisitos a nivel del socio se cumplían.

En 2015 la AEAT inició contra el recurrente cuatro procedimientos de comprobación limitada por el IRPF de los ejercicios de 2010 a 2013, procedimientos que culminaron con propuestas de liquidación en las que, siguiendo la Resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 —fruto de un recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la propia AEAT— se consideró que los requisitos para la aplicación de la deducción debían concurrir en la entidad y no en el socio.

El problema pues, es claro: decidir si resulta aceptable que la Administración despliegue un procedimiento de comprobación a ejercicios en los que el sujeto pasivo actuó, se comportó y procedió conforme a los criterios en ese momento vigentes y reconocidos por la propia Administración, cuando pasado el tiempo, la propia Administración revisó la interpretación de los preceptos aplicables.

La respuesta del Tribunal es diáfana:

a) «Las circunstancias que concurren en el presente litigio parecen el paradigma de la transgresión del principio de confianza legítima, que recogía el artículo 3.1 de la hoy derogada Ley 30/1992, hoy en su homólogo apartado e) de la Ley 40/2015, del sector Público, junto a la buena fe y lealtad institucional.» (FD Sexto).

..//..

**JOSÉ MARÍA MONZÓ BLASCO****Abogado****Socio de Garrigues, miembro del departamento de Derecho tributario (Valencia)****RESUMEN**

Como cada año, antes de que se inicie su periodo de declaración conviene hacer un repaso de las principales modificaciones que afectan a la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio finalizado, para la mayor parte de las sociedades, el 31 de diciembre anterior. Este año no hay novedades sustanciales, sino continuidad de las implantadas en ejercicios anteriores y la entrada en vigor de algún cambio normativo de alcance limitado aprobado a lo largo del propio ejercicio, junto a cambios de última hora sobre divulgación obligatoria de información no financiera que pueden afectar a la política fiscal de la empresa. No obstante, como ya sucedía el año pasado, fruto de la no resuelta conflictividad de nuestro sistema tributario, se han producido también durante 2018 algunos pronunciamientos judiciales y administrativos que deben tomarse en consideración a la hora de declarar el Impuesto sobre Sociedades.

**SUMARIO**

- I. PREÁMBULO
- II. MODIFICACIONES QUE AFECTAN A LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE
  - 2.1. Modificaciones en el «Patent Box»
  - 2.2. No deducibilidad del AJD de los préstamos con garantía hipotecaria
  - 2.3. Modificaciones en los pagos fraccionados
- III. MODIFICACIONES QUE AFECTAN A LAS DEDUCCIONES EN LA CUOTA
  - 3.1. Deducción por inversiones en producciones cinematográficas
  - 3.2. Deducciones por acontecimientos de excepcional interés público
  - 3.3. Actividades prioritarias de mecenazgo
- IV. RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y JUDICIALES CON ESPECIAL INCIDENCIA SOBRE EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
  - 4.1. Base de la deducción por incentivos fiscales al mecenazgo en relación con la inclusión de los logos del evento en los envases
  - 4.2. Posibles ajustes por precios de transferencia
  - 4.3. Posible inconstitucionalidad de los RDL 2/2016 sobre pagos fraccionados y RDL 3/2016 sobre reversión obligatoria de los deterioros de cartera deducibles anteriores a 2013
- V. OTRAS MODIFICACIONES RELEVANTES CON CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS
  - 5.1. Facultades de la Administración para comprobar los activos por Impuesto Diferido
  - 5.2. Divulgación obligatoria de Información no financiera
  - 5.3. Exención por finales de competiciones europeas

**CONTENIDO**

Sin tregua, como impone el calendario del contribuyente, un año más llega el momento de hacer repaso, a modo de recordatorio, de las principales modificaciones que afectan a la declaración del Impuesto sobre Sociedades que, hasta el próximo 25 de julio, presentarán las empresas cuyo ejercicio coincide con el año natural 2018.

Pese al perpetuum mobile de nuestro Derecho Tributario (STS de 30 de octubre de 2002, rec. 9850/1997), este año no nos ha deparado grandes novedades para la autoliquidación del Impuesto, seguramente por una situación de bloqueo en el legislativo que ha impedido —o quizá sea más acertado decir, que ha retrasado— la aprobación de modificaciones que, en cambio, ya han sido anunciadas en la segunda mitad de 2018. No obstante, se mantienen los efectos de la práctica totalidad de las importantes modificaciones introducidas en los últimos años y se añaden unas pocas que seguidamente se detallan.

..//..



**LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ**  
Departamento de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla

## RESUMEN

En los últimos años, el Derecho Tributario ha venido poniendo el foco en las nuevas realidades surgidas de la economía digital, tanto en las grandes empresas del sector como en los profesionales que han convertido las redes sociales en su medio de vida. En el presente estudio reflexionamos sobre el régimen fiscal de los ingresos que llegan a percibir estos sujetos (YouTubers, Instagramers, Influencers,...), centrándonos en algunas cuestiones prácticas particularmente conflictivas: la creación de sociedades interpuestas; los traslados de residencia a territorios de baja tributación; o las dudas sobre la calificación en el IRPF de los rendimientos obtenidos.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN: EL PROTAGONISMO ACTUAL DE INTERNET. CAMBIOS EN LOS USOS SOCIALES, EN LA ECONOMÍA Y EN LA FISCALIDAD
- II. PROBLEMAS EN LA INTRODUCCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (CONOCIDO COMO LA «TASA GOOGLE»)
- III. DETERMINADOS USUARIOS DE LAS REDES SOCIALES SE CONVIERTEN EN PROFESIONALES PERCEPTORES DE RENTAS (YOUTUBER, INSTAGRAMER, INFLUENCER,...)
- IV. EL INTENTO DE REDUCIR LA CARGA TRIBUTARIA MEDIANTE LA INTERPOSICIÓN DE SOCIEDADES
- V. EL INTENTO DE REDUCIR LA CARGA TRIBUTARIA MEDIANTE LA ADQUISICIÓN DE LA RESIDENCIA EN TERRITORIOS DE REDUCIDA FISCALIDAD
- VI. CONSECUENCIAS EN EL IRPF DE LA CALIFICACIÓN DE LOS INGRESOS OBTENIDOS COMO RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS
- VII. LA NECESIDAD DE DISTINGUIR CUÁL ES LA CALIFICACIÓN EXACTA DENTRO DE LAS DISTINTAS MODALIDADES DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (RENDIMIENTOS EMPRESARIALES; RENDIMIENTOS PROFESIONALES; RENDIMIENTOS ARTÍSTICOS O DEPORTIVOS)
  - 7.1. La retención ligada a la calificación como rendimientos de actividades profesionales
  - 7.2. La importancia de la calificación como rendimientos de actividades artísticas o deportivas a efectos de los Convenios de Doble Imposición
- VIII. CONCLUSIONES
- IX. BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

En muy poco tiempo, la manera en la que se desarrollan las relaciones económicas, los negocios y los consumos se ha visto transformada de manera radical y esta verdadera revolución ha sido una consecuencia directa del acceso universal a Internet, un enclave que permite la comunicación instantánea de todos los usuarios, sea cual sea el lugar del mundo en el que se encuentren. Ahora recurrimos constantemente a Internet para las operaciones más cotidianas. Hacemos una buena parte de nuestras compras a través de Amazon. Nos comunicamos con nuestras amistades a través de Whatsapp, Facebook, Twitter o Instagram. Cuando viajamos, es frecuente que busquemos nuestros alojamientos turísticos en plataformas en la red, como Airbnb. O cuando necesitamos información o incluso cultura, no acudimos a las bibliotecas, sino que nos adentramos en Google. Sirvan estos ejemplos, aunque incurramos en simplificación, como manifestaciones evidentes de hasta qué punto han cambiado, están cambiando, las prácticas sociales.

..//..





**PILAR IBOR ASENSI**  
Abogada y socia de Arttax Abogados

### RESUMEN

El fenómeno de la internacionalización supone, que cada vez más, nuestro ordenamiento jurídico interno tenga que ser conocedor de figuras jurídicas que no le son propias. El «trust» es una de ellas. Nuestro derecho no reconoce este mecanismo, pero el análisis del mismo resulta necesario en la medida en que su existencia puede tener repercusiones fiscales en España. Por ello, la doctrina ha entrado a analizar esta figura, llegando a la conclusión de que a efectos tributarios, se deben eliminar los derechos y obligaciones que se reconozcan en el «trust», omitiendo, como regla general, así la figura del «trustee» y sometiendo a gravamen las operaciones entabladas entre el «settlor» y el beneficiario.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONFIGURACIÓN DEL «TRUST». ELEMENTOS Y FUNCIONAMIENTO DEL MECANISMO
- III. POSICIÓN DEL DERECHO ESPAÑOL FRENTE AL «TRUST»
  - A) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPAJD)
  - B) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
  - C) Impuesto sobre Donaciones
  - D) Impuesto sobre Sucesiones
  - E) Impuesto sobre Sociedades
  - F) Declaración de bienes y derechos en el extranjero. Modelo 720
- IV. TRIBUTACIÓN DEL «TRUST» EN ESPAÑA EN DONACIONES INTERNACIONALES
- V. CONCLUSIONES
- VI. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

La figura del «trust» es muy utilizada en el ámbito del Derecho anglosajón, en los conocidos como países del Common Law, y se utiliza comúnmente en el ámbito del Derecho de familia y sucesiones. No obstante, los «trust» son unos instrumentos desconocidos por nuestro ordenamiento jurídico interno, o quizá, dicho con más propiedad, no reconocidos.

La figura en general viene regulada por el «Convenio de la Haya sobre la Ley aplicable al Trust y su Reconocimiento», de 1 de julio de 1985, instrumento que no ha sido firmado por España. Por ello, en el Derecho español, no encontramos ninguna regulación de esta figura jurídica, de manera que, como se expondrá, para el estudio de esta institución, no se deben tener en cuenta los efectos jurídicos que en otros ordenamientos pudiese tener y entrar a analizar los derechos y obligaciones que se generan en las partes intervinientes.

Por tanto, la doctrina administrativa ha precisado que las relaciones entre los aportantes de bienes y derechos a un «trust» y sus beneficiarios se consideran realizadas directamente entre ellos.

A la hora de analizar la tributación de este mecanismo, debemos partir de que, se puede constituir el mismo con carácter oneroso o lucrativo. En cualquier caso, el beneficiario de los bienes y derechos que formen parte del «trust», deberá tributar —si es que existe algún nexo con nuestro territorio— como si éste nunca se hubiese constituido. En este sentido, por ejemplo, si de las rentas que genere el «trust» se beneficia una persona física con residencia fiscal en España, deberá tributar por las mismas, conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tal y como se precisará, en muchas ocasiones se utilizan estos vehículos para transmitir de manera gratuita (inter vivos o mortis causa) determinados bienes y derechos. Si esta circunstancia ocurre y existe algún vínculo con el territorio español, estaremos ante una posible donación o herencia con incidencia en nuestro territorio y que puede ser sometida a gravamen por la Hacienda Española.

../..



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

### RESUMEN

En este estudio se analizan los componentes de la cuota tributaria del Impuesto sobre Actividades Económicas, así como la exacción y reparto de las cuotas entre las distintas entidades locales afectadas.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ELEMENTOS DE LA CUOTA
- III. CUOTA DE TARIFA
- IV. COEFICIENTE DE PONDERACIÓN
- V. COEFICIENTE DE SITUACIÓN
- VI. BONIFICACIONES
- VII. EXACCIÓN Y DISTRIBUCIÓN DE LAS CUOTAS
  - Cuotas municipales
  - Cuotas provinciales
  - Cuotas nacionales
  - Recargo provincial

### CONTENIDO

Vamos a analizar los componentes de la cuota tributaria del Impuesto sobre Actividades Económicas, así como la exacción y reparto de dichas cuotas entre las distintas entidades locales afectadas.

La cuota tributaria está formada por los siguientes elementos:

- Cuota de actividad.
- Elemento superficie (en caso de que exista local).
- Coeficiente de ponderación.
- Coeficiente de situación (solo para las cuotas municipales).
- Bonificaciones, que pueden ser obligatorias o potestativas.

A la suma de la cuota de actividad y al elemento superficie se la conoce como cuota de Tarifa.

../..

**JOSÉ CARLOS PEDROSA LÓPEZ****Profesor Ayudante****Doctor Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Carlos III de Madrid****RESUMEN**

La cooperación administrativa en materia fiscal y el intercambio de información entre Administraciones tributarias es una de las principales preocupaciones de los Estados, de las Organizaciones internacionales, en especial de la OCDE, y de las Instituciones de Unión Europea. Desde la perspectiva internacional, la denominada Ley FATCA fue un punto de inflexión a nivel mundial en esta materia. A raíz de esta normativa americana, la OCDE elaboró un Modelo de Convenio para establecer un estándar mínimo de intercambio de información entre las Administraciones tributarias de los Estados signatarios. También formuló recomendaciones en materia de cooperación administrativa en varias de sus Acciones del Plan de Acción BEPS y, en consonancia con las mismas, posteriormente el Comité de Asuntos Fiscales de esta Organización publicó un nuevo Modelo de reglas de divulgación obligatoria para acordar un estándar de comunicación automática en materia estructuras abusivas y estructuras opacas extranjeras. En el contexto de la Unión Europea, esta Institución jurídica fue pionera en la instauración de medidas en esta materia, mediante las Directiva 2003/48/CE sobre fiscalidad del ahorro y, posteriormente, a través de la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa y la Directiva 2010/24/UE de asistencia mutua en materia de recaudación. No obstante, fueron los acuerdos bilaterales firmados entre las Administraciones tributarias de los Estados con el Tesoro americano y las propuestas formuladas por la OCDE a través de sus documentos no vinculantes, las que han impulsado al Consejo Europeo a introducir múltiples y novedosas medidas mediante la elaboración de sucesivas Directivas. Este trabajo expone desde la perspectiva cronológica la evolución de esta materia, y con todo, el autor formula una serie de reflexiones a modo de conclusión.

**SUMARIO**

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA INFLUENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ESTADOUNIDENSE EN EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN
  - 2.1. El origen de la Ley FATCA: El Caso UBS
  - 2.2. Los Acuerdos Intergubernamentales Bilaterales
- III. LOS MECANISMOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PROPUESTOS POR LA OCDE
  - 3.1. La importancia otorgada por la OCDE al suministro de información para luchar contra la evasión y el fraude fiscal
  - 3.2. Los sucesivos trabajos elaborados por la OCDE
- IV. LA ARMONIZACIÓN DE UNA COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL EN EL CONTEXTO DE LA UNIÓN EUROPEA
  - 4.1. La Unión Europea como Institución pionera
  - 4.2. Las sucesivas Directivas de la Unión Europea y su consonancia con las propuestas de la OCDE
- V. REFLEXIONES A MODO DE CONCLUSIÓN
- VI. BIBLIOGRAFÍA

**CONTENIDO**

«Los días del secreto bancario han terminado», dicha célebre frase, enunciada en la reunión del Grupo G-20, ponía de manifiesto que la eliminación del fraude y la evasión fiscal se había convertido en uno de los principales objetivos de los Estados. Con anterioridad a esta reunión, esta materia ya constituía una preocupación, pero lo cierto es que hasta la crisis financiera y económica mundial no surgió un interés común por tratar de abordar el tema de modo imperativo.

Las Administraciones tributarias de los Estados, las Organizaciones internacionales y las Instituciones europeas establecieron como elemento esencial para luchar contra el fraude y la evasión fiscal el intercambio de información tributaria. Con ello, la cooperación administrativa a nivel internacional se ha intensificado, mediante la consolidación de las estrategias de la OCDE y de la Unión Europea y a través de la aparición de revolucionarios instrumentos dirigidos a dar cumplimiento al objetivo propuesto.

..//..





**JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
**Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)**  
**Director de Carta Tributaria Revista de Documentación**

## RESUMEN

Aprobación de los modelos para la autoliquidación de los Impuestos sobre Sociedades y Renta de No Residentes devengados en el ejercicio 2018. Análisis de las principales disposiciones que por primera vez tienen incidencia en las autoliquidaciones a partir del 1 de enero de 2018. El Tribunal Constitucional y el «agujero institucional» que conlleva su tesis sobre los impuestos con finalidad extrafiscal, a propósito del Decreto Ley 8/2019, de 14 de mayo, de modificación de la Ley 6/2017, de 9 de mayo, del Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas. El Tribunal Económico-Administrativo Central y su posición atenuada al respecto de la sanción especial para el caso de la no presentación o la presentación tardía del modelo 720 ante el fantasma del expediente de la Comisión Europea.

## CONTENIDO

El Boletín Oficial del Estado del día 17 de mayo de 2019 publicaba la Orden HAC/554/2019, por la que se aprueban los modelos a que habrán de ajustarse los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes a la hora de autoliquidar tales tributos, por razón de su devengo en los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2018. Dichas autoliquidaciones habrán de presentarse en los plazos establecidos en el artículo 6 de la mencionada Orden que son los que habitualmente se fijan (sigue siendo reprochable que en las normas estatales y autonómicas se continúe haciendo referencia a la «presentación de los modelos», cuando lo que realmente se presentan son las autoliquidaciones conforme, como acostumbramos a decir, a los modelos que se aprueban).

Se solapan pues las Campañas Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas / Impuesto sobre Sociedades [por supuesto que no, en cuanto a los perceptivos tiempos de cumplimiento de las respectivas obligaciones de declaración]. En ambas campañas, el beatífico [actual] Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (a través del titular del Departamento de Gestión Tributaria) no ha dudado en la utilización de «técnicas» de estímulo [algunos/as las califican de intimidatorias] al cumplimiento voluntario, tal como ya hace muchos años propiciara un «mediático» Secretario de Estado, para poner en la «picota» a una conocida y peculiar artista de la época [ahora, se trata de hacerlo con numerosos sectores empresariales] que incurrió en un incumplimiento normativo, reprochable desde luego, pero al menos igual al que se incurre con una probada conducta de utilización de información privilegiada que, en países como Estados Unidos de América, llevaría aparejada pena de prisión por mucho tiempo, y no una mera multa.

Primero, los posibles declarantes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas han sido advertidos de que el «Gran Hermano» puede tener constancia de la existencia de rentas y bienes en el extranjero que no deben olvidar a la hora de cumplimentar la declaración; seguidamente, los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades han recibido «carta» del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que produce vergüenza ajena, pues pone bajo sospecha a miles de pequeñas y medianas empresas. No es fácil intuir de qué oscuro cajón habrá salido el modelo utilizado para la confección de la «carta» cuyo contenido pueden resultar familiar a algunos empresarios que en tiempos de «oscuridad» recibieron misivas amenazantes con objeto de obtener resultados económicos en otro orden:

«En la Agencia Tributaria disponemos desde el año 2016 de información de las entradas y salidas totales de todas las cuentas bancarias de los contribuyentes». «Por ello, en el caso de que las incongruencias señaladas persistan, el riesgo fiscal que éstas representan podrán dar lugar a los procedimientos de control que sean necesarios». «Esta carta es una mera comunicación por lo que no debe contestar...»

Y como colofón del proceso informativo más arriba descrito, traeremos a colación una frase de la «carta» que nos recuerda —a quienes hace muchos años disfrutamos con algunas de sus buenas «cosas» [que fueron muchas]— a aquel excelente y peculiar humorista, Gila (Miguel Gila Cuesta, ya fallecido), al decir del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria: «Simplemente le trasladamos la información de que dispone la Agencia Tributaria» [pero, «sabemos que, en relación con esa Entidad, se han apreciado las diferencias que se señalan entre los datos declarados y los que corresponden al sector económico y segmento de contribuyentes equiparables del año 2017; sabemos que los importes acumulados de las entradas de sus cuentas bancarias en 2017 han sido de....»]. Vamos, como preguntaba un personaje de Gila: «¿Cuál es tu última voluntad?», y contestaba otro: «Uno ya no tiene voluntad».

..//..



Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019

**JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO****Licenciado y doctor en Derecho por la Universidad de Granada  
Abogado. Asesor fiscal****RESUMEN**

El Real Decreto 596/2016 establece para determinados sujetos pasivos del IVA, la obligación de suministrar a la Administración Tributaria, en un breve intervalo temporal, los registros electrónicos referidos a todas las facturas emitidas y recibidas a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Se trata de un sistema de suministro de información y llevanza de libros que puede suponer un cambio significativo en la gestión del impuesto.

Opinamos que existe un frágil soporte legal para establecer esta nueva obligación y que además la misma no se halla bien imbricada como pieza armoniosa dentro del sistema tributario. Por añadidura la obligación articulada podría ser considerada contraria a lo dispuesto por la Directiva de IVA.

**SUMARIO**

1. INTRODUCCION
  2. CONFIGURACIÓN BÁSICA DEL SII
  3. PROBLEMAS TÉCNICOS DERIVADOS DE LA INSERCIÓN DEL MECANISMO EN EL SISTEMA TRIBUTARIO
  4. PROBLEMAS DE POSIBLE ADECUACIÓN AL DERECHO DE LA UE
    - 4.1 Específica prohibición de imponer obligaciones suplementarias de facturación
  5. CARGAS INDIRECTAS Y DISTORSIONES POTENCIALES INTRODUCIDAS SOBRE LA GESTIÓN CONTABLE
- BIBLIOGRAFÍA

**CONTENIDO**

En el presente trabajo abordaremos la problemática que se deriva de la reciente aplicación del denominado suministro inmediato de información (en adelante SII), el cual instaura un nuevo sistema de gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), que trata de presentarse implícitamente como un escalón armonioso del proceso evolutivo de gestión, una herramienta instrumental sincronizada con el ordenamiento tributario, cuando en realidad conlleva una considerable alteración de las estructuras clásicas de interacción entre la Administración Tributaria y los contribuyentes y plantea interrogantes interpretativos en diferentes vertientes.

Se trata de un paso añadido en el proceso de informatización de la Administración Tributaria y de adaptación a la era digital, involucrando a los contribuyentes. El sistema implica comunicar a la Administración Tributaria vía telemática los registros de facturación precisados para la gestión del IVA, de forma que se van configurando de manera prácticamente automática los libros registro, a través de la Web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT).

Tradicionalmente los datos consignados en las autoliquidaciones se han presumido ciertos, iniciándose, en su caso, la labor administrativa de comprobación e investigación a posteriori, ocupando una posición pasiva entretanto la Administración, máxime en la elaboración del respaldo que suponen los soportes contables, planteamiento que resulta implícitamente trastocado, o siquiera matizado, aun cuando de forma solapada pues no impacta sobre la estructura normativa básica preexistente, cuyo tejido se considera suficiente para aprehender la rica casuística que puede suscitarse. De hecho no sólo se introducen nuevas obligaciones formales sino que se atempera el ejercicio de derechos materiales, como el derecho a la deducción del IVA.

Por añadidura, desde una óptica de política legislativa, la implantación del sistema supone una vuelta de tuerca más, especialmente significativa, en la agobiante presión fiscal indirecta que recae sobre las empresas, sometidas a una colaboración rigurosísima en la gestión Tributaria. En síntesis no se aprecia un equilibrio entre el incremento del control administrativo y la pesada carga que recaerá sobre las empresas.



Diario LA LEY, nº 9451, de 8 de julio de 2019

**LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ**  
**Profesor del Departamento de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Sevilla**

## RESUMEN

La celebración en Madrid de la final de la Champions League ha 'obligado' al Gobierno español a introducir un régimen fiscal especial que va a permitir que la entidad organizadora, los clubes participantes y sus futbolistas no tengan que tributar en España por las rentas obtenidas con motivo de dicha final. Entre las medidas que incorpora el referido régimen, hay una que nos llama especialmente la atención —la efímera recuperación de la 'Ley Beckham' para los futbolistas— y cuya escueta regulación genera una serie de dudas que pueden afectar a su aplicación práctica.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL REGIMEN FISCAL ESPECIAL PARA LA FINAL DE LA UEFA CHAMPIONS LEAGUE 2019 INTRODUCIDO, DE MANERA DISCUTIBLE, MEDIANTE DECRETO-LEY
- III. LA RESURRECCIÓN DE LA 'LEY BECKHAM' PARA LOS FUTBOLISTAS QUE HAN PARTICIPADO EN LA FINAL DE LA CHAMPIONS LEAGUE. EL RÉGIMEN DE TRABAJADORES DESPLAZADOS VUELVE A SER APLICABLE A LOS DEPORTISTAS, QUE HABÍAN SIDO EXCLUIDOS
- IV. CUESTIONES Y DUDAS QUE DERIVAN DE LA ESCUETA REGULACIÓN INTRODUCIDA

## CONTENIDO

El mes de junio se ha estrenado en España con la celebración en nuestro país de uno de los eventos deportivos con mayor impacto económico y mediático de todo el mundo: la final de la UEFA Champions League, que en esta edición ha enfrentado a dos históricos clubes ingleses, el Liverpool y el Tottenham.

Su impacto es tal que la propia UEFA desde hace algún tiempo viene exigiendo a los países que aspiran a albergar este tipo de acontecimientos que ofrezcan un tratamiento fiscal privilegiado a los clubes y a los jugadores que participan en ellos, tratamiento que normalmente suele consistir en decretar la exención de las rentas obtenidas por estos sujetos con motivo del evento deportivo en cuestión, de tal manera que no tengan que soportar ni el coste fiscal ni las cargas administrativas que supone tener que tributar como sujetos no residentes en el país donde dicho evento tiene lugar.

En esta ocasión no ha sido diferente, por lo que el Gobierno de España se vio en la obligación de instaurar un régimen fiscal especial para la final de la UEFA Champions League 2019 (también aplicable para la UEFA Euro que se disputará durante el verano de 2020 en 12 países, entre ellos España) mediante la aprobación del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral. Antes que nada, debemos llamar la atención sobre el vehículo normativo utilizado para introducir en nuestro ordenamiento esta normativa, el decreto-ley, lo cual resulta harto discutible desde la perspectiva constitucional. Como es sabido, los decretos-leyes, además de estar justificados por razones de extraordinaria y urgente necesidad, no pueden afectar al deber de contribuir y en la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la interpretación de esta prohibición, ha quedado meridianamente claro que están vedadas al decreto-ley las intervenciones en aquellos impuestos que desempeñan una función primordial en el conjunto del sistema tributario, como es el caso paradigmático del IRPF, pilar estructural del sistema.

El régimen especial para la final de la Champions League básicamente consiste, por un lado, en la exención de las rentas obtenidas por la entidad organizadora y los equipos participantes, así como de las personas jurídicas y de los establecimientos permanentes que constituyan en territorio español con motivo de la final y, por otro lado, en la no sujeción de las rentas que perciban las personas físicas no residentes que le presten servicios a aquellos (incluidos, por supuesto, los futbolistas), con motivo de la celebración de la final y en la medida en que unas y otras rentas estén directamente relacionadas con su participación en el evento. Así pues, ninguno de los equipos participantes en la final tendrá que tributar en España por el premio económico que logren (3) y, del mismo modo, ninguno de sus jugadores quedará gravado en nuestro país por las rentas que obtengan con ocasión de la final (ni por las primas que pudieran haber pactado con sus clubes, ni por la parte proporcional del sueldo a los días de presencia en España, ni por ninguna otra cantidad que retribuya su participación en la final).

..//..





Diario LA LEY, nº 9455, de 12 de julio de 2019

**ALEJANDRA FLORES**  
Abogada de Fiscal de Pérez-Llorca**VICTORIA VON RICHETTI**  
Abogada de Fiscal de Pérez-Llorca**RESUMEN**

La DGT ha aclarado recientemente el tratamiento a efectos del IVA de los vales de comida. Habiéndose publicado dos consultas, aparentemente contradictorias, la DGT ha emitido una tercera consulta sobre la materia que resuelve las dudas al respecto. En concreto, la cuestión era dilucidar si los vales de comida tenían la consideración de bonos univalentes o polivalentes y ello, especialmente, a la luz de la trasposición en nuestro ordenamiento jurídico interno de la Directiva de la UE en materia de bonos. Pues bien, la novedad es que nada cambia respecto del IVA de los vales de comida siempre y cuando los mismos sean aptos para su utilización en toda España. En este escenario, los vales siguen sin estar sujetos en el momento de su emisión (ni en su posterior entrega al trabajador) y solo devengan el IVA en el momento de su canje en el restaurante.

**CONTENIDO**

En los últimos meses se ha suscitado cierta controversia en relación con el tratamiento a efectos del IVA de los vales de comida. Ello no se debe a un nuevo funcionamiento de dichos instrumentos, que han seguido operando igual que venían haciéndolo hasta ahora, sino a la trasposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva de Bonos en materia de IVA.

Como es sabido, tanto la Directiva como la Resolución de la Dirección General de Tributos que lleva a cabo su trasposición, distinguen dos tipos de bonos: univalentes y polivalentes.

Los bonos univalentes son aquellos en los que, en el momento de su emisión, se conoce el lugar de realización del hecho imponible y la cuota devengada del IVA. Por el contrario, se consideran bonos polivalentes todos los demás, es decir, aquellos en los que no se tiene certeza del lugar de realización del hecho imponible ni de la cuota devengada del IVA en el momento de su emisión.

Esta diferenciación permite determinar que, en los bonos univalentes, el impuesto se devenga en el momento de su emisión. Sin embargo, en los bonos polivalentes, el impuesto no se puede devengar hasta el momento en que se canjea o consume el bono, porque hasta ese momento no se tiene certeza de la tributación que le corresponderá a efectos del IVA (e.g. pueden ser canjeados para entregas de bienes o prestaciones de servicios con diferentes tipos de IVA).

Desde esa perspectiva, a la hora de determinar si los vales de comida son univalentes o polivalentes se han emitido por la Dirección General de Tributos dos contestaciones a consultas vinculantes que, a primera vista, podrían parecer contradictorias, pero que en realidad no lo son.

La primera consulta (V0324-19) fue formulada por la asociación que representa a los emisores de vales de comida y, en su contestación, la Dirección General de Tributos concluyó que los vales de comida debían ser considerados como bonos polivalentes por ser aptos para su utilización tanto en Península e Islas Baleares (territorios donde se aplica el IVA), como en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla (territorios donde no se aplica el IVA, sino el IGIC e IPSI, respectivamente). Por tanto, al no poderse determinar en el momento de su emisión si serían utilizados en el territorio de aplicación del impuesto o no, estos bonos debían ser considerados polivalentes.

La segunda consulta publicada (V0366-19) fue presentada por una empresa que estaba implantando un plan de retribución flexible y, respecto de la misma cuestión, la Dirección General de Tributos consideró que los vales de comida debían ser considerados como bonos univalentes. Dicha conclusión se sustentó sobre la base de que en la consulta se establecía expresamente que los vales de comida únicamente podían ser utilizados en territorio de aplicación del Impuesto (es decir, Península e Islas Baleares). Por ello, en el momento de su emisión se sabía con certeza la cuota del IVA, por lo que el impuesto debía devengarse en el momento de la emisión y entrega del bono. Ello suponía que también la entrega posterior, realizada por la empresa a los trabajadores, también estuviera sujeta al IVA.

Por tanto, de la lectura conjunta de ambas consultas se puede concluir que los vales de comida serán considerados como polivalentes si pueden ser utilizados, indistintamente, en el territorio de aplicación del Impuesto y fuera de él.

Ahora bien, también del análisis conjunto de ambas consultas surgen los siguientes interrogantes ¿Quién determina dónde se puede utilizar el vale de comida, el emisor o la empresa usuaria? ¿Qué es necesario para que el vale de comida sea considerado como polivalente, un uso real en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla o un uso potencial? ¿Es necesario para considerar polivalentes los bonos que las empresas usuarias tengan fuera del territorio de aplicación del Impuesto empleados o clientes?

..//..



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

### CONTENIDO

En repetidas ocasiones nos hemos ocupado desde estas páginas de las tarifas del agua, afirmando que cuando las cobra un concesionario son precios privados que dicho concesionario hace suyos por derecho propio, y ello aunque se trate de prestaciones patrimoniales públicas, como tales reservadas a Ley. Véanse, por ejemplo, los editoriales de los números 7/2011, 11/2011, 7/2016 y 22/2017 de esta revista.

Como es sabido, la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, califica estas prestaciones como "prestaciones patrimoniales públicas no tributarias", pero con ello lo único que quiere decirse es que a estas prestaciones les resulta aplicable la reserva de ley, STC 185/1995 (RTC 1995, 185) es decir que les es aplicable el art. 31.3 de la Constitución, como ya había declarado la jurisprudencia constitucional. Por ejemplo, la afirmaba que estamos ante una "prestación patrimonial de carácter público" cuando existe una "imposición coactiva de la prestación patrimonial o, lo que es lo mismo, el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla". Por tanto, aunque se trate de un contrato, no hay una voluntad real (verdadera libertad de elección), sino puramente formal (aunque es un contrato, no queda otra posibilidad que firmarlo), ya que en la práctica la única alternativa posible es adherirse al contrato, lo que explica que el precio pactado en ese contrato tenga que estar autorizado por ley.

Ello es así, porque las contraprestaciones por el agua son coactivas en el sentido de que el agua es un bien esencial que resulta imprescindible en la actualidad, por lo que la firma del contrato de suministro no supone una voluntad real y efectiva, en el sentido de que, aunque exista un contrato con la empresa suministradora, el usuario no tiene una verdadera libertad de elección, pues en la práctica se ve obligado a contratar con el concesionario (o con la persona jurídica privada que presta el servicio de suministro de agua y demás del ciclo integral del agua).

Las exigencias de la reserva de ley se cumplen en este caso a través de la Ley de Contratos del Sector Público, cuyo art. 289 recoge el derecho del concesionario a percibir "las contraprestaciones económicas previstas en el contrato". Según este precepto tales contraprestaciones se denominarán tarifas y son ingresos del concesionario, que éste refleja en su contabilidad, y se perciben directamente de los usuarios, salvo que se haya optado por la alternativa de que la Administración concedente asuma directamente el pago al concesionario.

Asimismo de la citada Ley se deduce que la retribución debe cubrir todos los costes de ejecución, laborales, financieros y otros, gastos generales y de estructura, y el beneficio industrial en un porcentaje de al menos el 6%, más IVA (arts. 101, 103.2, 307.3 y 313.3, por ejemplo).

Una vez hechas estas consideraciones generales hemos de precisar que se trata de precios privados, pues se denominan precios las contraprestaciones derivadas de un contrato, y son privados en cuanto que los hace suyos por derecho propio, y los contabiliza como tales, una persona jurídica privada, como es el caso del concesionario. Y estos precios privados han de respetar, obviamente, lo previsto en el contrato del que derivan. El hecho de que sean prestaciones patrimoniales de carácter público únicamente supone que han de respetar lo que dice la Ley de Contratos del Sector y han de autorizarse, en el caso de las entidades locales, por el pleno de la Corporación. Pero es obvio que, si una vez firmado el contrato, el pleno no logra autorizar los precios que resultan del mismo, o no se respeta el procedimiento contractual para su fijación, existiría un manifiesto incumplimiento del contrato que el ente público debe indemnizar.

Dicho de otro modo, los precios pactados no pueden cobrarse a los usuarios por el concesionario si no han sido autorizados por un reglamento del pleno, se llame ordenanza o de otro modo, porque así resulta de la reserva de ley. Pero también ha de respetar el contrato y, si no se hace, existe un incumplimiento contractual que debe indemnizarse.

Llegados a este punto, hemos de matizar algunos extremos a los que en ocasiones se alude en algún Ayuntamiento, que son claramente erróneos. Por ejemplo, en ocasiones se habla de una "reserva de ordenanza", que no existe en nuestro ordenamiento. Lo que hay es una reserva de ley, que ya se cumple a través de la Ley de Contratos del Sector Público, que prevé claramente la posibilidad de tarifas a cargo del usuario, las cuales son ingresos del concesionario. Y deben cubrir todos los costes, incluido el beneficio industrial. Y deben asimismo ajustarse a lo previsto en el contrato, como ya se ha dicho. Esta reserva de Ley puede completarse con una ordenanza que apruebe unas tarifas concretas. Pero puede completarse también con un Reglamento del pleno, que incluya las tarifas, pues el nomen iuris es irrelevante.

No estamos, por tanto, ante una "nueva figura legal" incorporada por la ley 9/2017, como a veces se dice, pues las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias existen desde la Constitución, y se han definido por el Tribunal Constitucional con toda claridad desde 1995. Y la Ley 9/2017 lo único que hace es aclarar que las tarifas del agua son prestaciones "no tributarias" para salir el paso de algunas opiniones aisladas, y algunas sentencias (como las comentadas en el núm. 7/2016 de esta revista), que alguno ha interpretado en el sentido de que las tarifas del agua deberían ser tasas, aunque existiera concesión.

..//..



**MARÍA DEL MAR JIMÉNEZ NAVAS**  
 Profesora contratada doctora  
 Facultad de Derecho Universidad de Sevilla

## RESUMEN

La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público introduce una subcategoría dentro de las prestaciones patrimoniales de carácter público. De esta manera se diferencia entre las prestaciones patrimoniales de carácter público tributarias y no tributarias. Las modificaciones no definen la nueva figura, sino que por el contrario, aportan algunos aspectos de sus elementos subjetivos, objetivos y formales, dejando al intérprete su concreción en la práctica. En el presente trabajo pretendemos analizar las dificultades que comporta la reforma y aportaremos un esquema que nos permita identificar las diferentes figuras existentes cuando se trata de calificar las contraprestaciones por servicios públicos que pagan los usuarios.

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Evolución histórica de las prestaciones patrimoniales de carácter público: tasas y potestad tarifaria
  1. La relevancia en la forma de prestación del servicio
  2. La nota de la coactividad como elemento clave para la existencia de prestaciones patrimoniales de carácter público
- III. Las modificaciones tributarias introducidas por la Ley de Contratos del Sector Público. ¿una vuelta al pasado?
  1. Modificaciones en la regulación de ámbito local
  2. Modificaciones en la regulación de ámbito estatal
    - 2.1. La Ley General Tributaria
    - 2.2. La Ley de tasas y precios públicos
- IV. Conclusiones
- V. Bibliografía

## CONTENIDO

Las prestaciones patrimoniales de carácter público (PPCP) aparecen reconocidas en el artículo 31.3 de la Ce para apelar a su creación con respeto al principio de legalidad. La nota de la coactividad como elemento esencial de las PPCP justifica tal exigencia, como tempranamente advirtiese el Tribunal Constitucional en la Sentencia 185/1995 (RTC 1995, 185).

Por su parte, el artículo 133.1 de la CE utiliza el término “tributos” para referirse al poder tributario de Comunidades Autónomas y Entidades Locales. La STC 182/1997 (RTC 1997, 182) tuvo la ocasión de revelar que el concepto de tributo es una especie de una tipología más amplia, el de PPCP. De lo que se deduce que todo tributo es una prestación patrimonial de carácter público, pero lo contrario no es posible, es decir, no toda prestación patrimonial de carácter público podría encuadrarse dentro de alguna de las tres categorías tributarias existentes: tasas, contribuciones especiales e impuestos, por mor del artículo 2.1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (en adelante LGT)

La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP) ha introducido modificaciones sustanciales en diferentes normas de carácter tributario, incorporando una diferenciación clave entre prestaciones patrimoniales de carácter público tributario y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario<sup>1</sup>). La distinción denota trascendencia, tanto desde un prisma conceptual –es imprescindible encajar el pago por los usuarios de los servicios en la categoría jurídica que corresponda– como de regulación positiva –el nomen iuris de la contraprestación prescribe la aplicación de un régimen jurídico u otro–.

..//..



**JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO****Licenciado y doctor en Derecho por la Universidad de Granada****Abogado****Asesor fiscal****RESUMEN**

El artículo analiza extremos de la fiscalidad de los comerciantes minoristas expendedores de tabaco, centrándose en aspectos problemáticos asociados al régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA y concretamente al efecto de exclusión de dicho régimen por superar el límite de ventas realizadas a empresarios. En particular se sostiene que la notable singularidad de la ordenación jurídica debiera condicionar el tratamiento fiscal y aconseja una reforma normativa.

**SUMARIO**

- I. Introducción
- II. Alusión a la ordenación jurídica sectorial
- III. Operatividad del régimen especial de recargo de equivalencia en el IVA
  1. Relaciones entre el expendedor y el punto de venta con recargo. La gestión delegada
- IV. Problemas derivados de la exclusión
- V. Argumentación a favor de la continuidad de los expendedores en el régimen especial del recargo de equivalencia
- VI. Bibliografía

**CONTENIDO**

En el presente trabajo abordaremos determinadas singularidades que caracterizan la fiscalidad de los comerciantes minoristas expendedores de tabaco y timbre, lo que además brindará la oportunidad de reflexionar acerca de extremos propios de la tributación de pequeños comerciantes personas físicas en el marco de la distribución comercial minorista, en particular en sectores regulados y no abiertos plenamente a la competencia. En particular nos centraremos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA).

En primer lugar, interesa poner de relieve, pues es uno de los ejes de la exposición del que extrapolaremos consecuencias indirectas en el terreno tributario, las notables singularidades jurídicas inherentes a la ordenación jurídica de la actividad, la cual se ejerce a través de la titularidad de una concesión administrativa<sup>1)</sup> que permite el comercio minorista de labores de tabaco, la cual debe ser ostentada obligatoriamente por personas físicas. Se trata de una actividad muy reglada, en la que no existe una situación de libre competencia, proyectándose singulares normas administrativas, al ser actividades reguladas, y existir limitación en el número de establecimientos.

De hecho, estas circunstancias condicionan determinados extremos con potencial relevancia tributaria indirecta, por ejemplo, que las existencias tengan un precio de venta al público tasado, en contraposición al ordinario régimen de libertad de precios previsto por el Art. 13 de la Ley 7/1996 de Ordenación del Comercio Minorista, de modo que existe un margen comercial fijo entre compras consumidas y ventas.

La comercialización de labores de tabaco, junto a la distribución de efectos timbrados y signos de franqueo (actividad profesional), representan, con carácter general, el principal objeto que efectúan las expendedorías de acuerdo con la configuración jurídica diseñada por el Art. 33.2 del Real Decreto 1199/1999 por el que se desarrolla la Ley 13/1998 de Ordenación del Mercado de Tabacos, y se regula el estatuto concesional de la red de expendedorías de tabaco y timbre.

Ahora bien, paralelamente la mayoría ejercitan otras actividades, claramente separadas<sup>2)</sup>, en ningún caso accesorias, consistentes en la actividad profesional derivada de la administración de loterías o ventas de tarjetas de recarga para teléfonos móviles, o bonos de transporte.

../..

**MARÍA JOSÉ LÓPEZ PÉREZ****Licenciada en Traducción e Interpretación****Licenciada en Administración y Dirección de Empresas****Máster en Derecho de los Negocios****Doctora en Derecho (Mención internacional)****Universidad de Granada****RESUMEN**

Desde el inicio de la crisis económica y financiera en 2008 la política fiscal ha adquirido protagonismo como una herramienta en manos de los gobiernos para apuntalar la recuperación económica. Dado que la actividad de las empresas es crucial para el crecimiento de la economía de un país y la creación de empleo, el Impuesto sobre Sociedades se configura como uno de los instrumentos de política económica más relevantes para los Estados. En este trabajo se analizan los cambios normativos relativos a la fiscalidad de las sociedades introducidos en España, Alemania e Irlanda desde 2008.

**SUMARIO**

- I. Introducción
- II. La crisis en España
- III. El Impuesto sobre Sociedades en España durante la crisis
- IV. La crisis en Alemania
- V. El Impuesto sobre Sociedades en Alemania durante la crisis
- VI. La crisis en Irlanda
- VII. El Impuesto sobre Sociedades en Irlanda durante la crisis
- VIII. Reflexiones finales
- IX. Bibliografía

**CONTENIDO**

Hace ya una década se inició una de las peores crisis de nuestra historia contemporánea: la Gran Recesión de 2008-2009, que estalló a raíz de la crisis de las hipotecas subprime y la quiebra de Lehman Brothers, el que era el cuarto banco de inversión más grande de Estados Unidos. La crisis financiera internacional pronto se trasladó a la economía real.

En España, el estallido de la burbuja inmobiliaria debido a las turbulencias en los mercados financieros provocó el inicio de una grave crisis económica marcada por la escalada del desempleo y el notable deterioro de las finanzas públicas. Aunque desde 2014 se aprecian signos de mejora, la crisis no es algo del pasado e incluso se habla de una próxima recesión para el año 2020. Por ello, de cara a poder hacer frente a nuevos periodos recesivos, consideramos que es importante conocer las causas y los efectos que la crisis de 2008-2009 ha tenido sobre la economía y las finanzas públicas, así como las medidas que se aprobaron para combatirla. Teniendo en cuenta que la actividad de las empresas es crucial para el crecimiento económico de un país y la creación de empleo, este trabajo se centra en los principales cambios normativos relativos a la tributación empresarial introducidos desde el inicio de la crisis en España, Alemania e Irlanda, siendo estos últimos dos países que nos ha parecido interesante analizar ya que se pueden considerar extremos opuestos en el ámbito de la fiscalidad empresarial: por un lado, Irlanda, donde la fiscalidad de las empresas ha girado históricamente en torno a los incentivos fiscales para atraer a las multinacionales y, por otro lado, Alemania, un país que prácticamente no ofrece ningún incentivo fiscal.

../..



**MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ**  
**Profesora Titular de la Universidad de Castilla-La Mancha/CIEF**

## RESUMEN

El papel de las plataformas colaborativas en el ámbito del arrendamiento de viviendas turísticas, en cuanto intermediarias entre cedente y cesionario, se considera fundamental debido a que las mismas cuentan con información relevante para la Administración tributaria en orden al control de los sujetos implicados. Perspectiva desde la que se justifica la imposición del deber de aportación de datos previsto en el art. 54 del RGGIT; precepto, sin embargo, que suscita dudas tanto acerca de su fundamento en el art. 93 de la LGT como de la realización del principio de proporcionalidad, poniéndose en entredicho, además, la legitimación de la obtención de información desde la perspectiva de la posible vulneración de la esfera jurídica de los sujetos titulares de la misma. Cuestiones que son objeto de análisis junto a diversas propuestas relativas a la función de la plataforma en cuanto colaboradora de las autoridades tributarias y, por ende, a partir de una mayor intervención de la misma en la gestión del tributo, en el escenario de la economía colaborativa.

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Ámbito objetivo y subjetivo del deber de información
- III. Fundamento
- IV. Principio de proporcionalidad
- V. Reflexiones y propuestas

## CONTENIDO

El art. 54 ter del Reglamento General de Gestión e Inspección (en adelante, RGGIT), introducido a través del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, impone el deber de aportar información a los intermediarios entre los cedentes y cesionarios en relación con el uso de viviendas con fines turísticos. Precepto cuya relevancia corre paralela a la adquirida desde hace ya bastantes años por el sector turístico en España<sup>1</sup>) viniendo a dar respuesta, por tanto, a la necesidad de controlar un ámbito que proporciona y mueve a la vez una gran cantidad de recursos en la economía española y que ya había sido propuesta por la doctrina con anterioridad a su establecimiento<sup>2</sup>).

Deber que, en principio, cabría entender como uno más de los que componen la pléyade de obligaciones de información previstos en nuestro ordenamiento tributario si no fuera por las dudas que el mismo suscita tanto desde la perspectiva de su fundamentación en el contenido del art. 93 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) como desde el punto de vista del cumplimiento del principio de proporcionalidad y, por ende, de la garantía de la esfera jurídica de los sujetos afectados por la misma.

A partir de aquí, y siendo el objetivo perseguido por la reforma mencionada en el seno de un ordenamiento tributario sometido a continua evolución, la prevención del fraude fiscal así como "la agilización de las relaciones tributarias", según se indica en la Exposición de Motivos del Real Decreto citado, quizá el problema se centra, como sucede con tantas otras medidas, en no haber diseñado los instrumentos dirigidos a ello desde la perspectiva de la necesaria (y posible) conciliación de los derechos de la Hacienda Pública y de los obligados tributarios; circunstancia que desvela "ciertas carencias y limitaciones del aplicador de la norma en la lucha contra el fraude fiscal" anticipando incluso una "cierta ineficacia de las normas adoptadas", siendo posiblemente el problema de fondo "el desconocimiento de los contornos precisos" del fraude que se pretende combatir<sup>3</sup>), lo que redundará, según se ha advertido, en la desproporcionalidad de la medida afectando a las garantías del contribuyente, constituyendo éstas, en particular, las cuestiones que se pretenden abordar en el presente estudio.

En otras palabras, y considerando cierto, como ha señalado LOZANO SERRANO, que, en el sistema de justicia constitucionalmente consagrado, no cabe hablar de contraposición de intereses sino, más bien, de una adecuada conjugación de los mismos<sup>4</sup>) parece que la obligación de información objeto de estudio se ha preocupado más de los intereses recaudatorios que de la realización de la justicia tributaria que lleva consigo, de manera ineludible, la salvaguarda de los intereses de los obligados tributarios.

..//..





**ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO**  
 Universidad de Valencia

## RESUMEN

En relación con una directiva general de armonización fiscal, como la Directiva IVA de 2.006, puede entrar en juego el principio de igualdad en la imposición como exigencia al "legislador" comunitario y también el principio de igualdad en la imposición en las relaciones entre el Estado de la imposición y los contribuyentes. En el principio comunitario de igualdad la comparabilidad de las situaciones, esto es, el análisis del *tertium comparationis* o parámetro de igualdad deberá efectuarse desde las normas del Derecho de la Unión.

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Caso *jetair* (TJCE 2014, 103)
- III. Modificación de la legislación
- IV. Desasimilación de la exoneración
- V. Imposición y exoneración
- VI. Comparabilidad de las situaciones
- VII. Caso *ideal tourisme*
- VIII. Normativa preexistente
- IX. Caso *marks & spencer* (TJCE 2008, 76)
- X. Derecho a sujeción a tipo cero
- XI. Derecho a devolución
- XII. Igualdad en la devolución
- XIII. Irrelevancia de la pérdida
- XIV. Pretensión de devolución
- XV. Bibliografía

## CONTENIDO

El principio de igualdad en la tributación, que juega en los "ámbitos cubiertos por" o ámbitos de aplicación del Derecho de la Unión, es un principio general del Derecho originario, que es deducido por el Tribunal de la Unión, de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros<sup>1</sup>).

En relación con una directiva general de armonización fiscal no está en juego el principio de igualdad de los Estados ante los Tratados constitutivos, atendido su carácter general. Sino que puede entrar en juego el principio de igualdad en la imposición como exigencia al "legislador" comunitario y también el principio de igualdad en la imposición en las relaciones entre el Estado de la imposición y los particulares contribuyentes<sup>2</sup>).

El principio de igualdad de trato es vulnerado, en sede de I.V.A., si en situaciones comparables los operadores son objeto de trato diferente sin concurrir una justificación objetiva. El trato distinto de categorías de operadores que no se hallen en situación comparable supone diferente trato de operadores distintos, lo que no vulnera el principio de igualdad. En el principio comunitario de igualdad la comparabilidad de las situaciones, esto es, el análisis del *tertium comparationis* o parámetro de igualdad deberá efectuarse desde las normas del Derecho de la Unión.

Hay casos que no se originan en una petición prejudicial sobre interpretación de una norma sino en una cuestión prejudicial sobre la validez de la Directiva I.V.A., a contraste con el Tratado constitutivo y el principio de igualdad como principio general del Derecho de la Unión. En estos casos, la norma eventualmente vulneradora sería la norma comunitaria, y el autor de la vulneración, el autor de la Directiva<sup>3</sup>).

..//..

**NORBERTO MIRAS MARÍN**

**Prof. Asociado acreditado a Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario y Abogado Facultad de Derecho de la Universidad de Murcia**

**MARTA MARÍA AGUILAR CÁRCELES**

**Prof. Contratada Doctora de Derecho Penal y Criminología Facultad de Derecho de la Universidad de Murcia**

**RESUMEN**

El presente trabajo tiene como objetivo principal el de realizar un análisis de la situación de la ocultación, fraude fiscal y el blanqueo de capitales que acontecen en el ámbito de las divisas virtuales, debido a la opacidad de muchas de ellas. Para ello, y tras unas consideraciones previas, se centra la cuestión en la comprensión de la configuración de las divisas virtuales como medio de pago que nace con las nuevas tecnologías, su repercusión y efectos. De la misma forma, se examinará aquello que compete a la obligación de información a la Hacienda Pública conforme a los bienes y derechos situados en el extranjero, el tratamiento de eventuales «aflorescimientos» patrimoniales no declarados y eventuales sanciones tributarias aplicables. Finalmente, se dedica un último apartado a la valoración de las consecuencias prácticas en el ámbito penal, donde el ciberblanqueo viene siendo una de las modalidades de mayor preocupación social.

**SUMARIO**

- I. Consideraciones previas
- II. La configuración de las divisas virtuales como medio de pago en efectivo
- III. Limitación a los medios de pago en efectivo y divisas virtuales
- IV. Divisas virtuales y obligación de información a la hacienda pública sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720)
- V. Defraudación y divisas virtuales: régimen sancionador tributario
  1. Las nuevas tecnologías como caldo de cultivo del delito de blanqueo o ciberblanqueo
  2. ¿Qué viene a decir la regulación?
- VI. Conclusiones
- VII. BIBLIOGRAFÍA

**CONTENIDO**

Antes de entrar de lleno en la cuestión relativa a la configuración técnica de las «divisas virtuales», y dada la complejidad de la temática en cuanto a su vinculación con el fraude fiscal y blanqueo de capitales, se hace necesario especificar, si bien de manera muy breve, algunos conceptos relacionados. Así, a fin de contextualizar el presente trabajo, y tomando como referencia el Informe GAFI (Grupo de Acción Financiera) sobre monedas virtuales, se hace imprescindible manejar algunos términos. De este modo, se entiende por «moneda virtual» una representación digital de valor pero sin curso legal en jurisdicción alguna, pese a que pueda ser comercializada digitalmente y funcionar como medio de cambio, unidad de cuenta y depósito de valor). Por su parte, el Banco Central Europeo (BCE) entiende por aquella toda «representación digital de valor no emitida por un banco central ni por una autoridad pública ni necesariamente asociada a una moneda fiduciaria, pero aceptada por personas físicas y jurídicas como medio de pago y que pueda transferirse, almacenarse o negociarse por medios electrónicos»).

A su vez, dentro de la «moneda virtual» se distinguen dos tipos, a saber: la moneda virtual convertible o abierta («bitcoin» o primera moneda virtual convertible descentralizada), y la moneda virtual no convertible o cerrada, identificándose estas últimas con un dominio o mundo virtual como sería el caso de los videojuegos. Igualmente, cabría hacer la distinción respecto a las monedas virtuales centralizadas (con autoridad administrativa única) y descentralizadas (criptomonedas o moneda virtual convertible descentralizada). Este conjunto de términos relativos al proceder de las monedas virtuales se hace imprescindible de cara a comprender mejor su funcionamiento, riesgos y beneficios).

..//..



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

### RESUMEN

El autor analiza el concepto de explotación económica a efectos del Impuesto sobre Sociedades, para lo cual repasa la Norma Foral del impuesto indicando los aspectos que exigen el cumplimiento de dicho requisito para su aplicación, dada su especial litigiosidad.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONCEPTO DE EXPLOTACIÓN ECONÓMICA
- III. REFERENCIAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A LA ACTIVIDAD Y EXPLOTACIÓN ECONÓMICA
  - 1. Concepto de microempresa, de pequeña y de mediana empresa
  - 2. Concepto de sociedad patrimonial
  - 3. Contratos de arrendamiento financiero
  - 4. Reinversión de beneficios extraordinarios
  - 5. Entidades parcialmente exentas
  - 6. Compensación de bases imponible negativas
  - 7. Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos
  - 8. Normas comunes a determinadas deducciones de la cuota líquida del Impuesto
  - 9. Régimen especial aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones del activo, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo: concepto de rama de actividad
  - 10. Obligaciones contables

### CONTENIDO

En el presente comentario se va a realizar un recorrido por la Norma Foral reguladora del Impuesto sobre Sociedades (en concreto la Norma Foral de Álava 37/2013, de 13 de diciembre) para determinar el concepto de explotación económica y detallar las referencias más importantes que se hacen al mismo.

El artículo 5 de la vigente ley del Impuesto sobre Sociedades recoge el concepto de actividad económica. Por tal se entiende «la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.»

Este concepto general contenido en la legislación de régimen común coincide con el existente en varios tributos de la normativa foral.

../..





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

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONCEPTO DE INFRACCIÓN
  - 1. Acción u omisión
  - 2. Dolo, culpa, negligencia
  - 3. Tipificación
  - 4. Sanción
  - 5. Norma Foral
- III. CLASES DE SANCIONES
- IV. POTESTAD SANCIONADORA: PRINCIPIOS GENERALES
  - 1. Sobre algunos principios básicos del Derechos penal aplicables en el ámbito tributario
  - 2. Sobre los principios citados en la normativa tributaria
- V. SOBRE LA EXIGENCIA DE CULPABILIDAD
- VI. LA RESPONSABILIDAD EN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS
  - 1. Contenido de la normativa
  - 2. Sentencias de los Tribunales sobre la buena fe
  - 3. Sentencias de los Tribunales sobre la interpretación razonable de la normativa tributaria
- VII. SOBRE LA MOTIVACIÓN Y LA CARGA DE LA PRUEBA
  - 1. Motivación
  - 2. Carga de la prueba
- VIII. RESPONSABLES DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS
- IX. CRITERIOS DE GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS
- X. REDUCCIÓN DE LAS SANCIONES
- XI. EXTINCIÓN DE LA RESPONSABILIDAD Y DE LAS SANCIONES

### CONTENIDO

De la relación jurídico - tributaria surgen, respecto del obligado tributario (también para la Administración) derechos, obligaciones y deberes. Y puede ocurrir, y así sucede, que los administrados no cumplan con sus deberes y obligaciones en los términos que establece la legislación. Pues bien, para estos casos, y entre otros mecanismos, se prevé, siempre que se cumplan determinados condicionantes, la aplicación de sanciones a fin de disuadir a los obligados tributarios de adoptar conductas no ajustadas a la normativa establecida.

La regulación básica de las infracciones y sanciones tributarias se encuentra recogida en la Norma Foral General Tributaria que expresamente dedica uno de sus títulos a regula la potestad sancionadora. A los efectos de este trabajo se va a tomar como referencia la normativa aprobada en el Territorio Histórico de Álava, en concreto la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero.

..//..



**GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO**  
 Área de Derecho Financiero y Tributario  
 Universidad de Málaga

## RESUMEN

En este estudio se analizan los conceptos de presencia digital significativa emanados en la Unión Europea durante el año 2018, que no son necesariamente coincidentes entre ellos: por un lado, se tratará la propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, publicada el 21 de marzo de 2018, que pretende ampliar el concepto de establecimiento permanente; y por otro lado, las enmiendas llevadas a cabo por el Parlamento Europeo el pasado 15 de marzo de 2018 a la propuesta de directiva de BICIS a fin de introducir otros criterios de presencia digital significativa en la misma. Además, se realizará una comparativa entre ambas concepciones y se remarcarán las principales diferencias entre ambas, a fin de poder establecer una valoración final sobre las ventajas y desventajas de ambas concepciones.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN: EL PROBLEMA DEL NEXO
2. LA PROPUESTA DE DIRECTIVA DEL CONSEJO 147/2018
  - 2.1 CONSIDERACIONES GENERALES, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN
  - 2.2 CRITERIOS PARA DETERMINAR LA PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA
  - 2.3 VALORACIÓN CRÍTICA
3. LA PROPUESTA DE DIRECTIVA DE BICIS TRAS LA RESOLUCIÓN DEL PARLAMENTO EUROPEO DE 15 DE MARZO DE 2018
  - 3.1 UN «NUEVO» CONCEPTO DE PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA
  - 3.2 COMPARATIVA Y DIFERENCIAS CON EL CONCEPTO DE PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA CONTENIDO EN LA PROPUESTA DE DIRECTIVA POR LA QUE SE ESTABLECEN NORMAS RELATIVAS A LA FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS CON UNA PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA
    - 3.2.1 Criterio sustancial
    - 3.2.2 Criterio cuantitativo
  - 3.3 VALORACIÓN CRÍTICA
4. NOTAS CONCLUSIVAS
5. BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

Los denominados efectos perjudiciales de la economía digital (y dentro de estos, principalmente, la erosión de las bases imponibles) han roto los estándares de tributación articulados desde el pasado siglo y desde los organismos internacionales (principalmente, la OCDE y la Unión Europea) llevan lustros buscando soluciones.

Aunque se hayan empleado notables esfuerzos, las conclusiones al respecto no son nada halagüeñas: en el seno de la OCDE, tanto en el informe de 2014 «Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital» (1), el Final Report Action 1 de octubre de 2015 (2), como en el informe provisional sobre la fiscalidad de la economía digital de abril de 2018 (3), el panorama en torno a la posibilidad de gravar a través de la imposición directa los beneficios obtenidos por determinadas empresas que prestan servicios digitales se antoja una odisea.

Dicho esto, la propuesta estrella de la OCDE en los últimos años viene siendo la adaptación del concepto de establecimiento permanente para incluir en este una serie de criterios que permitan considerar que una empresa tiene una «presencia digital significativa» en un determinado territorio que sirva como «nexo» o criterio de sujeción de rentas a efectos del impuesto sobre sociedades (4) para someter a tributación, en definitiva, los denominados «servicios digitales».

..//..

**IDOIA ZAPIRAIN****Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas  
Diputación Foral de Gipuzkoa****CONTENIDO**

En la normativa tributaria actualmente vigente no existe una regulación específica de las criptomonedas o monedas virtuales, de modo que para poder perfilar las implicaciones fiscales de la tenencia o de las operaciones realizadas con las mismas es necesario acudir a lo establecido al respecto por la doctrina administrativa.

No son muy numerosas las Resoluciones que en relación con esta materia se han dictado, pero del análisis de las consultas evacuadas, tanto por la Dirección General de Tributos como, en algún caso aislado, por las Haciendas Forales del País Vasco, cabe extraer como principales aspectos los siguientes:

1. Concepto y principales notas definitorias de las criptomonedas (Resoluciones Vinculantes V0999-18, de 18 de abril y V2289-18, de 3 de agosto, de la Dirección General de Tributos):

— Ante la ausencia de una definición en la normativa española de lo que se entiende por «monedas virtuales», también denominadas «criptomonedas», cabe acudir al concepto que se contiene en la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica la directiva 2009/101/CE, en cuya última versión, publicada el 19 de diciembre de 2017, se considera como moneda virtual: «una representación digital de valor que no es emitida o garantizada por un banco central o una autoridad pública, no está necesariamente vinculada a una moneda legalmente establecida, y no posee la consideración de moneda o dinero de curso legal, pero se acepta por personas o entidades, como medio de intercambio, y que puede ser transferida, almacenada y negociada electrónicamente».

— Las monedas virtuales son bienes inmateriales, computables por unidades o fracciones de unidades, que no son moneda de curso legal, que pueden ser intercambiados por otros bienes, incluyendo otras monedas virtuales, derechos o servicios, si se aceptan por la persona o entidad que transmite el bien o derecho o presta el servicio, y que pueden adquirirse o transmitirse generalmente a cambio de moneda de curso legal.

— Las diferentes monedas virtuales «bitcoin» «nxt», «etherleuseum», «bitcoin», «ripple»..., son bienes distintos entre sí, dado que tienen su origen en un protocolo informático específico y tienen distinto ámbito de aceptación y distinta liquidez, valor y denominación.

2. Tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio (Resolución Vinculante V2289-18, de 3 de agosto, de la Dirección General de Tributos).

— Desde la perspectiva del Impuesto sobre el Patrimonio, las monedas virtuales habrán de declararse junto con el resto de los bienes de titularidad de la persona física, de la misma forma que se haría con un capital en divisas, valorándose en el impuesto a precio de mercado a la fecha del devengo, es decir, a 31 de diciembre de cada año, en definitiva, por su valor equivalente en euros a dicha fecha.

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

A. Tributación de las operaciones de intercambio entre monedas virtuales diferentes (Resolución Vinculante V0999-18, de 18 de abril, de la Dirección General de Tributos).

— El intercambio de una moneda virtual por otra moneda virtual diferente constituye una permuta, conforme a la definición contenida en el artículo 1.538 del Código Civil, que dispone que: «La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra». Dicho intercambio da lugar a una alteración en la composición del patrimonio, ya que se sustituye una cantidad de una moneda virtual por una cantidad de otra moneda virtual distinta y con ocasión de esta alteración se pone de manifiesto una variación en el valor del patrimonio materializada en el valor de la moneda virtual que se adquiere en relación con el valor al que se obtuvo la moneda virtual que se entrega a cambio.

En consecuencia, el intercambio entre monedas virtuales diferentes realizado por el contribuyente al margen de una actividad económica da lugar a la obtención de renta que se califica como ganancia o pérdida patrimonial.

— La ganancia o pérdida patrimonial se determinará por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes:

— El valor de mercado del bien o derecho entregado.

— El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

— En lo que respecta al valor de mercado correspondiente a las monedas virtuales que se permutan, es el que correspondería al precio acordado para su venta entre sujetos independientes en el momento de la permuta. En cualquier caso, la fijación de dicho valor es una cuestión de hecho cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración tributaria.

..//..





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

### CONTENIDO

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, regulada en los artículos 65 a 68 del propio Concierto y con su Reglamento aprobado por medio del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, tras el correspondiente acuerdo de las Administraciones vascas y de la Administración General del Estado, tiene la relevante misión de resolver en derecho las controversias que se planteen entre Administraciones en la interpretación y aplicación del Concierto Económico.

Es muy variado el elenco de supuestos que pueden ser objeto de enjuiciamiento por parte de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, puesto que lo mismo se ocupa de resolver los conflictos en la interpretación del Concierto Económico que no hayan podido solucionarse a través del intercambio de opiniones entre las Administraciones o, incluso, en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, cuando versan sobre consultas tributarias escritas, como de establecer a qué Administración le corresponde la competencia de exacción o de inspección de un determinado obligado tributario en relación con un determinado impuesto y período impositivo, o incluso de determinar si se han ejercitado correctamente las competencias derivadas del Concierto Económico por una u otra Administración cuando existe una controversia entre las mismas.

Incluso está previsto que puedan ser los propios obligados tributarios los que planteen conflictos ante la Junta Arbitral, pero ese supuesto queda reducido al de los conflictos negativos en los que ninguna de las Administraciones se considera competente, normalmente, para la devolución de cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido o de otro tipo de tributos.

Un grupo muy importante de las controversias que se plantean ante la Junta Arbitral tiene que ver con la rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios, pues el propio artículo 43 del Concierto Económico, dedicado a la definición y a las reglas de procedimiento en relación con tan relevante elemento, establece que las controversias entre Administraciones sobre la rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios serán resueltas por la Junta Arbitral.

Un criterio similar se ha seguido en la última reforma del Concierto Económico, incorporada al ordenamiento jurídico por medio de la Ley 10/2017, de 28 de diciembre, al prever el novedoso procedimiento de coordinación en el ejercicio de competencias gestoras o inspectoras por parte de distintas Administraciones, cuando el ejercicio de las de una puede tener efectos en los contribuyentes sometidos a la competencia inspectora de otra Administración, fundamentalmente, en relación con la regularización de las operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas, regulado en el artículo 47.ter del Concierto Económico, que, si no existe un acuerdo entre las Administraciones para resolver la controversia, la solución a la misma se acaba residenciando en la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Como vemos, por otro lado, el amplio espectro que cubren los distintos supuestos en los que la Junta Arbitral tiene competencia para resolver conflictos entre Administraciones por medio de un procedimiento arbitral, hace que en algunos de ellos sea muy relevante el análisis jurídico y hermenéuticos de los preceptos establecidos en el Concierto Económico, como los relativos a consultas o al ejercicio de competencias, pero en otros lo más importante sea la valoración de los hechos que constan en el expediente administrativo y los que las partes hayan hecho valer ante la Junta Arbitral, como, por ejemplo, en los expedientes de rectificación del domicilio fiscal de los obligados tributarios, en los que los criterios jurídicos ceden bastante protagonismo a la valoración de elementos fácticos y a la apreciación conjunta de los elementos probatorios y de los indicios que se acrediten en cada supuesto.

El domicilio fiscal de los obligados tributarios tiene, como sabemos, un rol de primera magnitud en la definición de los puntos de conexión, de los elementos que sirven para delimitar el ejercicio de las competencias de las distintas Administraciones tributarias afectadas por el Concierto Económico, aunque nunca debemos olvidar que la actualización de los derechos históricos de los territorios forales, amparados y reconocidos por la disposición adicional primera de la Constitución, se realiza en el artículo 41 del Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, cuestión no siempre del todo bien ponderada en las distintas ocasiones en las que se analiza la naturaleza del régimen de Concierto Económico y el alcance y delimitación de las competencias de las Haciendas Forales vascas por contraposición a las de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o el resto de Administraciones del Estado (salvada sea la Hacienda Tributaria de Navarra, con una peculiaridad similar a la de los Territorios Históricos vascos por mor de su Convenio Económico).

En todos los supuestos en los que la Junta Arbitral debe resolver algún conflicto o controversia al amparo de lo previsto en el Concierto Económico, sus resoluciones, que ponen fin a la vía administrativa, sin embargo, no son definitivas, en la medida en que contra las mismas se arbitra la existencia de un recurso contencioso-administrativo directo y en única instancia ante la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, del Tribunal Supremo.

..//..

## ACOTACIONES AL INFORME ANUAL (2018) DEL DEFENSOR DEL PUEBLO

(DE LA BODA EXTREMEÑA EMBARGADA; LAS COMPROBACIONES TELEMÁTICAS A DISTANCIA/DISTANTES; LA OBJECIÓN DE CONCIENCIA FISCAL; EL 0,7 EN EL IMPUESTO DE SOCIEDADES; EL «GORRIÓN RISUEÑO»; «LOS BURROS DEL QUEMADO» Y ALGUNAS OTRAS HISTORIAS PARA NO DORMIR)



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 52, julio 2019

**JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
 Director Carta Tributaria Revista de Documentación

## RESUMEN

La lectura total del Informe del Defensor del Pueblo ofrece un resumen de las preocupaciones de la ciudadanía en todos los ámbitos de la realidad social poniéndose de relieve que no estamos ante una «España vacía», que gusta decir ahora [tal vez mejor, desocupada], sino ante una «España viva» de la que forma parte un gran número de ciudadanos que se «quejan» particularmente del ordenamiento jurídico-tributario. El hecho de que las Administraciones Públicas muestren sus reticencias, cuando no su resistencia, a los requerimientos y sugerencias del Defensor del Pueblo no debe desanimarnos, lo que hay que pedir es que la Institución sea dotada de los medios y recursos necesarios para que su labor sea más efectiva, de modo que las Administraciones Públicas y los titulares de los distintos órganos lo respeten y teman, pues el Defensor del Pueblo, como se dice en el artículo 54 CE, está designado por las Cortes Generales para defensa de los derechos comprendidos en Título I CE [«De los Derechos y Deberes Fundamentales»].

## CONTENIDO

El 11 de junio de 2019, el Defensor del Pueblo (cuyo titular actual lo es en funciones, por causa del cese de Doña Soledad Becerril por razón del transcurso del tiempo fijado para el mandato) entregaba a la presidenta del Congreso, así como al presidente del Senado, el preceptivo Informe que cada año debe elaborar esa Institución para ponerlo en conocimiento de las Cortes Generales y al que la Constitución habilita para supervisar la actividad de la Administración.

Como en años anteriores, analizaremos algunas de las cuestiones que, en el ámbito de la Hacienda Pública, se exponen en el Informe correspondiente al año 2018 (en adelante, el INFORME). Por cierto, que contemplado en su conjunto (Volumen I: Informe de gestión; Volumen II: Estudios y documentos de trabajo; Volumen III: Debates y comparecencias en las Cortes Generales; Anexos), el INFORME presenta algunas peculiaridades, y no solo aquella que supone situar en esa presentación versos de Antonio Machado: «A distinguir me paro las voces de los ecos, / y escucho solamente, entre las voces, una».

«De alguna forma [se dice en la Presentación del INFORME] la visión de Machado en su retrato casa bien con el trabajo cotidiano de esta institución pues, como al poeta, el Defensor del Pueblo debe distinguir lo esencial en los múltiples mensajes de los ciudadanos que aquí acuden».

Siguiendo el poético criterio, y por razones evidentes del espacio disponible para los presentes comentarios, como en otras ocasiones nos ocuparemos de algunas de las cuestiones abordadas («Informe de Gestión: 12. Hacienda Pública») en el ámbito de la supervisión por el Defensor del Pueblo de la actividad de las Administraciones Públicas.

En todo caso, consideramos de sumo interés, y por ello muy aconsejable, la lectura total del INFORME (al menos del «Informe de gestión». Volumen I) pues en él se ofrece un resumen de las preocupaciones de la ciudadanía en todos los ámbitos de la realidad social, que pone en evidencia cómo no estamos ante una «España vacía», que gusta decir ahora [tal vez mejor, desocupada], sino ante una «España viva» de la que forma parte un gran número de ciudadanos que tienen de qué quejarse particularmente respecto del ordenamiento jurídico-tributario, y que por ello acuden al Defensor del Pueblo y a los Tribunales de Justicia (y remediando el título de una conocida película cinematográfica, cabe hacerse una pregunta: ¿Qué fue del Defensor del Contribuyente?). Pues sí, que nunca estuvo y nunca se le esperó.

Pero antes de proceder a la acotación de algunos pasajes del INFORME del Defensor del Pueblo, con inclusión de referencias a algunas incidencias jurídico sociales que consideramos de interés, vamos a dar cuenta de una muestra extraída del día a día de la aplicación de los tributos que pone en evidencia las dificultades que a los contribuyentes más modestos (a veces, el empresario es una sola persona física) están planteando las técnicas de comprobación tributaria que llevan a cabo las Oficinas Gestoras de la Administración Tributaria (Agencia Estatal de Administración Tributaria). Veamos la reproducción literal de un requerimiento formulado muy recientemente (Perfil del contribuyente: persona física, modesta, muy modesta créanme, titular de cierta actividad económica).

..//..

**DANIEL MONTERO FERREIRA**  
**Doctor en Derecho (UNED)**

### RESUMEN

En el presente artículo doctrinal se estudia el devengo del impuesto municipal del incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en los casos en que se produce una disminución del valor de los terrenos de naturaleza urbana a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo.

### CONTENIDO

En el presente artículo doctrinal se estudia el devengo del impuesto municipal del incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, en los casos en que se produce una disminución del valor de los terrenos de naturaleza urbana a la luz de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo.

El punto de partida es que el Tribunal Constitucional en varias sentencias declaró inconstitucionales y nulos los artículos 107.1, 107.2.a) y 110.4 del TRLRHL, pero únicamente en la medida en que sometían a tributación situaciones de inexistencia de incremento de valor y además indica que «la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador en su libertad de configuración normativa».

Cabe preguntarse si, con la finalidad de dar cumplimiento al mandato del Tribunal Constitucional, ¿se debería esperar a que el legislador estatal se pronunciara y procediera a la regulación de lo que debe entenderse como inexistencia de incremento de valor, y además, como colorario de lo anterior, ¿si podemos entender que los meritos preceptos han sido expulsados del ordenamiento jurídico ex origine?, o bien, si el interesado puede acreditar la minusvalía o decremento de valor del terreno transmitido y la consiguiente improcedencia de girar la liquidación por dicho concepto.

Por centrar normativamente la cuestión, hay que decir que se trata de un tributo de carácter local, regulado en el TRLRHL en los artículos 104 y ss.

La reciente sentencia del Tribunal Supremo, objeto del presente estudio, se hace eco de la doctrina en la materia, al resolver sobre una liquidación impugnada que fue girada determinando la base imponible conforme a las normas recogidas en los artículos 107 y 110.4 del TRLHL.

Hasta la fecha de dicha resolución del Alto Tribunal, y desde su sentencia de 16 de diciembre de 2014, la Sección Segunda venía entendiendo en línea con sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 18 de julio de 2013 y 22 de marzo de 2012, que cabía una interpretación conforme a la Constitución Española de los preceptos citados, que pasaba por admitir que el contribuyente pudiera alegar y probar la inexistencia de incremento de valor de los terrenos transmitidos.

El anterior planteamiento debió ser necesariamente revisado en aplicación de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 que declaraba «la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor» y de las sentencias del Tribunal Constitucional de 16 de febrero de 2017 y de 1 de marzo de 2017, que expresamente rechazan la interpretación conforme de los citados artículos, aclarando el alcance de la declaración de inconstitucionalidad.

La Sección Segunda sostenía la posibilidad de una interpretación conforme de las normas de determinación de la base imponible del art 107 del TRLHL, sin embargo, planteada dicha tesis ante el Tribunal Constitucional tanto por la Abogacía del Estado como por los Servicios Jurídicos de la Diputación Foral de Guipúzcoa y de Álava, el Tribunal Constitucional en Sentencias de 16 de febrero de 2017, y en Sentencia de 1 de marzo de 2017, para artículos de las normas forales de idéntica redacción a los analizados niega esta posibilidad. Pues la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación sería algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, a partir de la publicación de dicha Sentencia, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana».

La Abogacía del Estado, en la cuestión de inconstitucionalidad 4864/16 resuelta por Sentencia de 11 de mayo, insistió en la «interpretación salvadora» que la Sentencia de 16 de febrero de 2017 rechazó.

Pero el Tribunal Constitucional no admite dicha interpretación salvadora o conforme del precepto, y por el contrario, insistiendo en lo ya declarado en Sentencia de 16 de febrero, y aclarando el alcance de la declaración de inconstitucionalidad, atribuye al legislador —como se ha expuesto— determinar las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.

..//..





**SANDRA SARIEGO PÉREZ**  
Abogada de ONTIER

## RESUMEN

Análisis de los recientes pronunciamientos de la OCDE, de enero y junio de 2019, sobre los avances conseguidos en materia de tributación internacional de la digitalización de la economía, encaminados a la búsqueda de una solución multilateral conjunta, que se estima se alcanzará para el año 2020.

## CONTENIDO

La erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios llevado a cabo principalmente por los grupos multinacionales quienes, aprovechando los avances tecnológicos de los últimos tiempos y la falta de coordinación existente entre los distintos sistemas tributarios, han visto facilitado el desvío de sus beneficios hacia jurisdicciones fiscales de baja o nula tributación, se ha convertido durante las últimas décadas en un asunto de absoluta relevancia.

En consecuencia, han sido la OCDE y la Unión Europea los organismos internacionales que han ido estableciendo medidas y propuestas dirigidas todas ellas a la búsqueda de soluciones que permitan combatir los retos vinculados a la fiscalidad de la digitalización de la economía.

Por medio de la presente se analizarán los recientes pronunciamientos de la OCDE (enero y junio de 2019) sobre los avances conseguidos en materia de tributación internacional de la digitalización de la economía, los cuales van encaminados a la búsqueda de una solución multilateral conjunta, que se estima se alcanzará para el año 2020.

Así, ya en enero de 2019, la OCDE emitió una Policy Note sobre los avances en materia de fiscalidad de la economía digital, la cual recogía cuatro medidas (agrupadas en dos pilares) para combatir la ausencia de fiscalidad vinculada con la economía digital, que son las que seguidamente se recogen:

Por un lado, el Pilar I se centraba en la modificación de las normas vigentes encargadas de distribuir la potestad tributaria entre las distintas jurisdicciones, las cuales exigen, a juicio de la OCDE, la reconsideración de las reglas de conexión, así como de aquellas que atribuyen los beneficios. Planteando la OCDE en este sentido tres propuestas para la atribución de la potestad tributaria: i) el lugar de localización de los usuarios altamente digitalizados (user participation proposal); ii) el lugar del Estado donde tiene lugar la generación y desarrollo de los intangibles de marketing (marketing intangible proposal); y iii) el lugar donde exista presencia digital significativa (significant economic presence).

Por otro lado, el Pilar II introducía la idea del establecimiento de una tributación mínima a nivel internacional, mediante dos reglas interrelacionadas: i) una regla que faculte al Estado de la fuente a gravar los beneficios sujetos a baja o nula tributación en el Estado de residencia (an income inclusion rule), mediante la que se sometería a tributación las rentas que no hayan estado sometidas a una suficiente tributación; y ii) una regla que niegue la deducibilidad de los gastos generados por pagos a terceros (tax on base eroding payments), cuando estos últimos se encuentren situados en territorios de baja o nula tributación, mediante la que se reduciría el riesgo de erosión de bases imponibles.

Así entendida, la nota de enero de 2019 se sometió a consulta en febrero de 2019 y ha sido en junio de este mismo año cuando la OCDE ha lanzado un nuevo documento sobre los retos de la fiscalidad de la economía digital.

Este nuevo documento de junio de 2019, que parte en todo momento del anterior, va un paso más allá, proponiendo complementos a las reglas anteriormente mencionadas.

Así, en lo que respecta al Pilar I, la OCDE propone dos cambios: i) uno basado en las tradicionales reglas sobre precios de transferencia; y ii) otro basado en el método de distribución del beneficio global, recogiendo al efecto diferentes alternativas: i) la separación de las rentas entre rutinarias y no, de tal manera que las que no tengan tal consideración tributen directamente en destino; y ii) el establecimiento de un beneficio global en sede de las empresas, el cual se distribuya entre las distintas jurisdicciones a través de un método que permita atribuir un porcentaje mayor a la jurisdicción de destino.

Y, por último, en lo que respecta al Pilar II, la OCDE completa las dos medidas anteriores de la siguiente manera: i) extiende la regla de tributación en residencia por las rentas sometidas a baja o nula tributación en fuente a los supuestos de rentas de un EP exentas; y ii) propone la inclusión en los Convenios de Doble Imposición de una cláusula mediante la cual se excluya de aplicación lo dispuesto en el Convenio si las rentas objeto de análisis están sometidas a una tributación baja o nula.

La OCDE está trabajando duramente con el objetivo de evitar la ausencia de tributación vinculada a este tipo de actividades

Por lo expuesto, la conclusión no puede ser otra que, aunque la transformación digital ha supuesto un cambio importantísimo en el modelo de hacer negocio, la OCDE está trabajando duramente con el objetivo de evitar la ausencia de tributación vinculada a ese tipo de actividades. Cambios éstos que afectarán a todas las empresas (no sólo a las tecnológicas y grandes multinaciones) y que suponen un antes y después en la tributación como hasta el momento ha sido concebida.



# **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**



**CONSULTA DGT V3259-2018**  
**20 diciembre 2018**

### CONTENIDO

**Cuestión planteada:** Un empresario prestó unos servicios de instalaciones eléctricas en una obra a un cliente (empresa) por los que expidió las correspondientes facturas en 2017. En 2018 la empresa-cliente ha informado de que dichos servicios se encuadraron en el marco de una ejecución de obra inmobiliaria en la que debió aplicarse la inversión del sujeto pasivo. Se pregunta por la rectificación de las cuotas del IVA repercutidas en el ejercicio 2017.

**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. Con carácter general el sujeto pasivo de las operaciones es quien realiza las mismas, sin embargo en las ejecuciones de obra inmobiliaria resultará de aplicación la inversión del sujeto pasivo, si concurren los requisitos exigidos en la normativa (el destinatario de las operaciones sujetas actúe como empresario, las operaciones tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, esas operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización, y tales operaciones deriven de un contrato directamente formalizado entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones). Precisar que, si existieran varios contratistas principales, lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos se realice en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación. En concreto, la inversión precisa que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra de urbanización, construcción o rehabilitación tenga la consideración de ejecución de obras. Partiendo de dicha situación, el contratista (consultante) deberá emitir factura a su cliente por la realización de las operaciones objeto de consulta describiendo las operaciones realizadas y, si el cliente actuare como empresario o profesional en los términos descritos en esta consulta, deberá indicar la procedencia de la inversión del sujeto pasivo. Si el cliente-destinatario de las operaciones soportó la repercusión del IVA siendo de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, la rectificación de la repercusión impropia deberá efectuarse conforme establece el art. 89LIVA. La forma de efectuar la rectificación de la repercusión indebida será mediante la emisión de una factura rectificativa conforme a lo previsto en el art. 15 del Reglamento de facturación.

**Preceptos consultados:** Ley 37/1992 (Ley IVA, arts. 84 y 89), RD 1619/2012 (Regl. Facturación, arts. 6 y 15), RD 1624/1992 (Regl. IVA, art. 24- quarter)



**CONSULTA DGT V3252-18**  
**20 diciembre 2018****CONTENIDO**

Cuestión planteada: Una asociación de agencias de empleo y empresas de trabajo temporal cuyos miembros realizan cesiones de personal a empresas estibadoras para la carga de buques afectos a la navegación marítima internacional. ¿Están exentas dichas prestaciones de servicios?

Análisis de la consulta: La Ley del IVA sujeta a tributación las entregas y prestaciones de servicios, si bien determinadas entregas y servicios vinculados a los buques destinados a navegación marítima internacional y otros están exentos. En aplicación del Reglamento se puede considerar que las operaciones de carga y descarga de buques se encuentran entre las que pueden resultar exentas en las condiciones señaladas en la Ley del Impuesto. En este sentido, es criterio reiterado de la DGT (V1453-18) que la exención del art. 22.Siete LIVA referente a los servicios de carga y descarga de los buques es aplicable cuando los servicios se prestan al titular de su explotación (armador del buque o al consignatario del mismo, como representante del buque en cada puerto), pero no a los servicios que se presten a un tercero, aunque se refieran a buques afectos a la navegación marítima internacional. No obstante, lo anterior esta doctrina ha de ser matizada a la luz de la sentencia del TJUE de 4 de mayo del 2017, A Oy, recaída en el asunto C-33/16 en el que se analiza el alcance de la exención del artículo 148 letra d) de la Directiva del impuesto respecto de los servicios de carga y descarga prestados por un subcontratista a favor de una empresa que presta, a su vez, servicios de carga y descarga de mercancías para buques afectos a la navegación marítima internacional. Concluye el TJUE que los servicios de carga y descarga de los buques marítimos no únicamente deben quedar exentos cuando se efectúen en la fase final de comercialización de tales servicios, sino igualmente cuando las prestaciones se realicen en una fase anterior, como la prestación efectuada por un subcontratista a un operador económico que la refactura posteriormente a una empresa transitaria o a una empresa de transporte. Asimismo, también pueden estar exentas las prestaciones de servicios de carga y descarga efectuadas al tenedor del cargamento, es decir, al exportador o al importador del mismo. En consecuencia, puede señalarse que los servicios prestados tanto por los profesionales estibadores en nombre propio (con independencia de la procedencia de los profesionales estibadores de una SAGEP, CPE o de empresas de trabajo temporal), como por las empresas de trabajo temporal que ceden trabajadores a las empresas estibadoras, que posteriormente éstas prestan a favor de los armadores de buques o sus representantes en puerto, estarán sujetos aunque exentos del impuesto en la medida en que tengan por objeto la carga y estiba o la descarga y desestiba de la mercancía transportada en buques afectos a la navegación marítima internacional en los términos y con el cumplimiento de las demás condiciones previstas en los arts. 22 y 10 de la Ley y Reglamento del impuesto, respectivamente. En todo caso, debe señalarse que la aplicación de la exención precisa que el buque sea uno de los referidos en el apartado uno del art. 22 LIVA. A estos efectos en el texto de la consulta se señala que dentro de las competencias atribuidas a la Autoridad Portuaria está la certificación de los trayectos de los distintos buques, así como el origen y destino de las mercancías. De tal forma, que en el momento de la prestación del servicio puede ser conocido, tanto por las autoridades portuarias, como por las empresas estibadoras, si un buque concreto se dedica al tráfico internacional o al cabotaje. Por tanto, será necesario identificar en cada caso concreto los buques afectos a la navegación marítima internacional a efectos de la aplicación de la exención.

Preceptos consultados: Ley 37/1992 (Ley IVA, art. 22.Siete), RD 1624/1992 (RIVA, art. 10)

**CONSULTA DGT V0008-19**  
**24 enero 2019****CONTENIDO**

**Cuestión Planteada:** Una asociación que agrupa a empresas emisoras de vales de servicios, como vales de guardería, que se entregan por determinadas empresas como retribución a sus empleados, para costear los gastos en guarderías en que incurren dichos empleados. Se pregunta por la compatibilidad entre la exención prevista en el artículo 42.3.b) y la deducción por guarderías del artículo 81 de la Ley del IRPF.

**Análisis de la consulta:** La Ley del IRPF califica como retribuciones 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. No se deben confundir los rendimientos del trabajo en especie con las simples mediaciones en el pago por la empresa, pues esta última determina la existencia de una retribución dineraria. Ahora bien, cuando el empleador satisface o abona cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, no estaremos ante una mediación, sino ante retribuciones en especie. En este caso se requiere que dicha retribución 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 a suministrarles el bien, derecho o servicio. Sin embargo, la Ley establece que estarán exentas las retribuciones del trabajo no dinerarias que, cumpliendo los requisitos legales, 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. En caso de no concurrir esta exención, los gastos de guardería referidos podrán formar parte de la base de la deducción por maternidad aplicable desde el 1 de enero de 2018.

**Preceptos consultados:** Ley 35/2006 (Ley IRPF, arts. 42.3.b) y 81).



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

## RESUMEN

La selección de consultas se refiere a pronunciamientos emitidos por la DGT durante los meses de diciembre de 2018 a febrero de 2019, y que analizan el tratamiento fiscal aplicable a distintos supuestos de retribuciones en especie. Su interés radica en la precisión que añaden a pronunciamientos anteriores o en la novedad de alguno de los supuestos de hecho que contemplan.

## CONTENIDO

Podemos clasificar las consultas seleccionadas en dos bloques diferenciados, en función de que la actividad habitual de la empresa que satisface la retribución en especie sea la producción de los bienes o la prestación de los servicios que entrega en condiciones ventajosas a sus empleados, o por el contrario estos bienes o servicios deban ser adquiridos por la empresa para poder atender al compromiso asumido con sus empleados que determina la posible existencia de esa retribución en especie.

A) En el primer bloque podemos referirnos, en primer lugar, a la consulta V3142-18, de 11 de diciembre de 2018, relativa a las ayudas que concede una entidad (que es un centro educativo autorizado para la prestación de los servicios de enseñanza, impartidos en distintos centros cuya titularidad jurídica le corresponde) a sus empleados para el estudio de sus hijos en los centros de la entidad. Y se consulta la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 42.3.d) de la Ley del Impuesto a los siguientes empleados de la entidad:

- a) Empleados que prestan servicios docentes relacionados con la enseñanza impartidos en cualquiera de los centros, incluida la enseñanza universitaria de grado y posgrado.
- b) Empleados que prestan servicios distintos a los de enseñanza, relacionados directa o indirectamente con los objetivos educativos que conforman los fines sociales de la entidad.

En ambos casos, sus hijos reciben servicios de enseñanza preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional.

Adicionalmente se consulta si, en aquellos supuestos en los que la entidad concede ayudas al estudio para los hijos de sus empleados, que no cumplen los requisitos para aplicar la exención, como ocurre cuando las ayudas corresponden a estudios universitarios, se pueden valorar dichas ayudas a efectos de su retención, aplicando los mismos porcentajes de descuento (30 %) aplicados a los hijos de los empleados de una entidad, con la que se manifiesta que la consultante no está vinculada mercantilmente, por los servicios de enseñanza prestados a estos en los centros de la entidad, y, en caso contrario, si puede aplicar un descuento que no exceda del 15 % ni de 1.000 € anuales.

La contestación de la DGT partiendo de lo regulado en el artículo 42.3.d) de la Ley 35/2006, y de que la entidad consultante constituye un centro educativo autorizado para la prestación de los servicios de enseñanza, considera que la prestación gratuita o por precio inferior al normal de mercado a los hijos de los empleados de la entidad de los servicios de educación preescolar, infantil, primaria, secundaria obligatoria, bachillerato y formación profesional en los distintos centros cuya titularidad jurídica corresponde a la entidad consultante, estarán exentos.

Con carácter didáctico, el Centro directivo considera que, al no distinguir la Ley, no resultaría exigible para la aplicación de la exención:

- que los empleados trabajen físicamente en el mismo centro o establecimiento en el que se presten los servicios educativos a su hijo;
- que el empleado preste servicios educativos coincidentes con la etapa, ciclo, grado, curso o nivel de enseñanza prestados a su hijo; o que los servicios educativos prestados por el empleado lo sean en alguna de las enseñanzas a las que se limita la exención;
- que al no exigir la Ley que los servicios prestados por el empleado en el centro educativo consistan precisamente en la prestación de servicios de enseñanza, podrá aplicarse la exención a los empleados que realicen otras funciones en el centro educativo autorizado, tales como administrativas, auxiliares, de mantenimiento, etcétera.
- no obstante, al prever los estatutos de la entidad consultante otras funciones ajenas a las educativas, no podrá aplicarse la exención a otros empleados que desarrollen exclusivamente dichas funciones, sin intervenir en las propias del centro educativo autorizado.

..//..





## TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL 20 de febrero de 2019 (Resolución 2219/2016)

### RESUMEN

La resolución del Tribunal resuelve a favor de la autoridad aduanera señalando los distintos criterios que deben de cumplirse conforme a la normativa aduanera para adicionar el importe pagado por canon como mayor valor en aduanas, a su vez analiza la compatibilidad de tributación de un canon dentro del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) o como mayor valor en aduana y finalmente analiza los efectos en el IVA de la inclusión de ese canon como mayor valor en aduana.

### CONTENIDO

En esta resolución el Tribunal Económico Administrativo Central [RTEAC de 20 de febrero de 2019 (resolución 2219/2016)], viene a recordar los distintos elementos que son necesarios para poder adicionar como mayor valor en aduanas los cánones pagados por una empresa importadora, haciendo a su vez referencia a la distinta jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE); a su vez hace un análisis de la compatibilidad o incompatibilidad que pueda existir con el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), al incluir ese canon como mayor valor en aduanas; y finalmente analiza la tributación en el IVA como consecuencia del pago del canon.

Si bien, en esta Resolución es de aplicación la normativa contenida en el antiguo Código Aduanero Comunitario (CAC), el que escribe, entiende que es de plena aplicación la normativa en vigor actual, ya que las modificaciones habidas al respecto en el nuevo Código (Código Aduanero de la Unión – CAU) no son los suficientemente relevantes para modificar el criterio contenido en esta resolución.

El caso analizado supone que una entidad X, suscribe con un conjunto de entidades, de ahora en adelante entidades Z, diversos contratos de licencia en virtud de los cuales se devenga un canon por comercialización de los productos licenciados importados, que supone el pago de un porcentaje de la facturación bruta de las ventas de los mismos.

A través de dichos acuerdos, X importa juguetes y juegos, los cuales son fabricados por terceras personas, pero los mismos, deben de ser productos bajo una autorización previa por el titular de la licencia (Z).

La cedente de la marca Z, tendrá siempre que autorizar la fabricación de los productos, pudiendo controlar el diseño, la fabricación, los materiales usados, la calidad, el estilo, el etiquetado, el embalaje, etc. Pudiendo llevar a cabo auditorías de las fábricas en donde se producen y sobre la distribución y venta de los productos durante la vigencia de los contratos y prohibir la fabricación de los productos en aquellos fabricantes que no cumplan los requisitos que la cedente determine.

Además, el licenciante emite un certificado a favor del licenciado, en el cual se señala que el licenciante no ejercerá ningún tipo de control en la fabricación y diseño de los productos importados.

La autoridad aduanera, conforme a estos hechos, ha procedido a adicionar los pagos de cánones como mayor valor de la mercancía incorporada, al considerar que los mismos cumplen con los requisitos establecidos en el CAC.

Por el contrario, el recurrente considera que dichos cánones no forman parte del valor en aduana en la medida en que:

- No existe relación entre el canon que se satisface y la mercancía vendida.
- El canon pagado no es una condición de venta sino de distribución de mercancía.
- Existe incompatibilidad entre la adición de los cánones como mayor valor en aduana con la práctica de retenciones en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) por el concepto de cánones.
- Se produce doble imposición respecto del IVA, al haberse declarado esos cánones como servicios por parte del licenciador y haberse hecho frente al pago del IVA interior por los servicios prestados, no siendo pertinente el pago por IVA a la importación.

Al respecto, en primer lugar, el tribunal recuerda cual es la normativa aplicable:

- Artículo 32.1.c) del CAC. Se adicionará al valor en aduana los cánones y derechos de licencia que el comprador esté obligado a pagar directa o indirectamente como condición de venta de la mercancía.
- Artículo 32.5. No obstante no se adicionarán los pagos como contrapartida por el derecho de distribución o de reventa de mercancía.
- Artículo 157 de las disposiciones de aplicación del Código Aduanero Comunitario (DACA). El Canon se adicionará solo, si está relacionado con la mercancía y si constituye una condición de venta.

../..

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

Dos pronunciamientos del TEAC, que influirán en el resto de Tribunales Económico-administrativos, han convalidado la obligación de declarar los bienes situados en el extranjero al entender que no vulneraba el Derecho comunitario. Con ello, al menos de momento, y mientras no resuelva el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al que acaba de acudir la Comisión ante la resistencia del legislador español a modificar dicho régimen, la Administración continuará sancionando con las severas consecuencias previstas para su incumplimiento. Sorprende, sin embargo, que el mismo TEAC ha insistido en que ni siquiera esta infracción, por muy singular que sea toda su regulación, puede sustraerse a las exigencias del principio de culpabilidad, esto es, que no cabe una sanción cuando el contribuyente ha presentado extemporánea pero voluntariamente la declaración.

**CONTENIDO**

Aun a riesgo de reiterar anteriores críticas efectuadas por nuestra parte, es difícil sustraerse a los hitos que, en relación con esta obligación de declarar bienes en el extranjero, van produciéndose. Y ello, fundamentalmente, porque cada cambio de doctrina administrativa de la DGT, cada sentencia llamativa que se dicta en los Tribunales o, como ocurre actualmente, cada resolución del TEAC que, a buen seguro, unificará el criterio de todos los Tribunales Económico-Administrativos, puede tener unas consecuencias extraordinarias. En este último caso, para apuntalar —eso sí, dudosamente— un régimen de declaración que se resiste a desaparecer o, al menos, a rebajar las consecuencias que el ordenamiento le asigna a su incumplimiento, en lugar de aproximarlo al régimen que tienen otros ilícitos similares.

Recientemente el TEAC se ha pronunciado sobre la adecuación a Derecho de la obligación de declarar los bienes situados en el extranjero que incumbe a los residentes en España, habiendo concluido que dicha obligación, cuyo cumplimiento se efectúa a través del modelo 720, y, sobre todo, su particular régimen sancionador, no vulneran los principios de justicia que reconoce la Constitución, ni son contrarios al Derecho comunitario, por lo que, paradójicamente —defiende el TEAC—, tampoco procede elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea —TJUE, en adelante—, a pesar de tener plena competencia para ello. En última instancia, el TEAC concluye que la denuncia que ha efectuado la Comisión respecto a nuestro Derecho interno no está justificada, de manera que se defiende la exigencia de la declaración sobre los bienes al amparo con una socorrida motivación: la lucha decidida contra el fraude y la evasión fiscal que, desde siempre, ha permitido la adopción de cualquier tipo de medida extraordinaria.

Sin embargo, el mismo Tribunal, después de concluir la adecuación jurídica de la obligación de declarar y de las medidas represoras que la acompañan, anula la imposición de la sanción que había efectuado la Administración por falta de motivación de la concurrencia del elemento subjetivo, que debe estar presente en cualquier infracción tributaria. Apunta el Tribunal a la existencia de arrepentimiento por parte del contribuyente, ya que, al haber presentado su declaración tardíamente de forma espontánea, no puede advertirse existencia de culpabilidad. O, al menos, si la hay —y es carga de la Administración demostrarlo—, no se ha asociado a ningún hecho en particular en el Acuerdo sancionador, por lo que la sanción es nula. Cuestión distinta es la exigencia de la ganancia del 39.2 de la Ley 35/2006, del IRPF, respecto de la que no se duda en considerar que resulta de indiscutible aplicación.

..//..



Diario LA LEY, n° 9449, de 4 de julio de 2019

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
**Resolución de 23 Abr. 2019**  
**Rec. 5598/2015****RESUMEN**

Las aportaciones de los socios al capital de la cooperativa son operaciones sujetas que tienen la consideración de pagos anticipados y que deberían haber tributado en el momento en que dichas aportaciones se realizaron. El devengo se produjo con cada pago que se anticipó a medida que se iba entregando la obra y por ello y conforme a la fecha en que se realizaron los pagos, el derecho a liquidar el IVA estaría en el supuesto examinado, prescrito.

**CONTENIDO**

La adjudicación de edificaciones a cooperativistas es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y en el caso el TEAC anula la liquidación porque al tiempo de girarse había prescrito el derecho de la Administración a liquidar porque la disposición de cada uno de los cooperativistas se produce a partir del momento en que se otorga escritura de declaración de obra nueva terminada, división horizontal y adjudicación de los elementos independientes.

Con esta tesis se da un giro radical a la doctrina que hasta ahora venía manteniendo el TEAC que en su Resolución 1215/2000 de 20 de marzo de 2002, y asumiendo el criterio seguido por el Supremo sostenía que las aportaciones de capital de los cooperativistas a la cooperativa cuando, de la documentación aportada resulte que tenían como objeto sufragar las obras, cesión del uso o gestión de las plazas de aparcamiento, estarían sujetas al IVA, en cuanto que se trata de la prestación de servicios de la cooperativa a los socios (la cesión del derecho de uso en el presente caso), devengándose el Impuesto como pago anticipado de la prestación de servicios y en el momento de su aportación.

Las aportaciones de los socios al capital de la cooperativa son operaciones sujetas que tienen la consideración de pagos anticipados y que debían haber tributado en el momento en que dichas aportaciones se realizaron, dicho de otro modo y dando la razón a los reclamantes, el devengo se produjo con cada pago que se anticipó a medida que se iba entregando la obra y por ello y conforme a la fecha en que se realizaron los pagos, el derecho a liquidar el IVA estaría prescrito.

Producido el devengo con ocasión de los pagos anticipados realizados al contratista, que deben entenderse a estos efectos como pagos realizados al sujeto pasivo constituido por la comunidad de bienes a cuenta de la ulterior entrega de lo así construido y no así a la fecha de la entrega, como entendió la inspección, el TEAC estima el recurso y anula la liquidación de IVA por estar prescrita.





Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
**14 de mayo de 2019**  
**Art. 119.3 L.G.T. (L58/2003)**

### RESUMEN

La compensación de bases imponibles negativas es una opción tributaria que debe ser ejercitada al tiempo de presentar la autoliquidación o declaración en el plazo reglamentario. Fuera de dicho plazo, únicamente puede ejercitarse en supuesto excepcionales que supongan que, en términos expresados en la Resolución de este Tribunal Central de 16 de enero de 2019 (RG 6356/2015), las condiciones existentes al tiempo de finalizar el plazo reglamentario de declaración hubieran cambiado respecto a las de bases imponibles negativas existentes; y también es criterio de este Tribunal Central que la no presentación de la declaración o autoliquidación en la que debe ejercerse la opción de compensar unas de bases imponibles negativas en el plazo señalado para ello equivale a haber optado por no realizar tal compensación, siendo esta decisión ya inalterable al no restar plazo para la presentación de la referida declaración o autoliquidación.

### CONTENIDO

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 14/11/2017 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 24/10/2017 contra resolución con liquidación provisional dictada en fecha 24 de abril de 2018 por la oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Letamendi de la Agencia Tributaria, en concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2015, con número de referencia ... y por importe total de 612.796,37 euros.

SEGUNDO.- X, SA presentó la declaración del Impuesto de Sociedades de 2015 el día 26/07/2016. En dicha autoliquidación compensó bases imponibles negativas por importe de 2.129.639,99 euros.

TERCERO.- El 21 de julio de 2017 se dicta propuesta de liquidación provisional por los órganos de gestión de la Administración de Letamendi, eliminando la compensación de BINs aplicada por la entidad en su autoliquidación por cuanto la autoliquidación del obligado tributario ha sido presentada de forma extemporánea, y por aplicación de lo dispuesto tanto en el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (en adelante LGT) como en la Resolución de TEAC 1510/2013, de 4 de abril de 2017 en su apartado 4, se entiende improcedente el ejercicio de dicha opción tributaria en la autoliquidación extemporánea, puesto que la circunstancia de no ejercitar en periodo reglamentario de declaración el derecho a compensar optando por su total diferimiento no puede ser objeto de rectificación mediante la presentación de una declaración extemporánea.

CUARTO.- El contribuyente presenta alegaciones a la propuesta de regularización practicada aduciendo la no consideración de "opción" de las compensaciones de bases imponibles negativas en los términos del artículo 119.3 LGT, así como que la Resolución del TEAC de fecha 4 de abril de 2017, no sólo enjuicia un supuesto diferente, sino que no constituye criterio vinculante para la AEAT y difiere del mantenido por el propio TEAC en anteriores ocasiones.

QUINTO.- Los órganos de gestión de la Administración de la AEAT dictan liquidación provisional el 21 de septiembre de 2017, confirmando la eliminación de la aplicación de las BINs pretendida por el sujeto pasivo y resultando una cuota a ingresar por importe de 612.796,37 euros (cuota de 587.299,20 euros e intereses de demora de 25.497,17 euros). Dicho acuerdo consta notificado a la entidad, vía NEO, el 25 de septiembre de 2017.

SEXTO.- Contra dicho acuerdo se interpone la presente reclamación económico-administrativa, en única instancia, ante este Tribunal Central, el 24 de octubre de 2017, por estimarla no ajustada a derecho. A día de la fecha, no se han presentado alegaciones por el recurrente.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La legalidad del acto impugnado.

..//..



Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019

**CONSULTA DGT V0645-19**  
**26 de marzo de 2019**  
**Art. 43 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante, antes de casarse en régimen de gananciales, era propietario de una vivienda que se encuentra arrendada.

### CUESTION PLANTEADA

Individualización de los rendimientos de capital inmobiliario tras contraer matrimonio en régimen de gananciales.

### CONTESTACION

La individualización de rentas se encuentra recogida en el artículo 11 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, estableciendo en su apartado 1 que "la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio".

A su vez, el apartado 3 del citado artículo 11 recoge las reglas de individualización de los rendimientos del capital, configurándolas de la siguiente forma:

"3. Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración.

En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.

La titularidad de los bienes y derechos que conforme a las disposiciones o pactos reguladores del correspondiente régimen económico matrimonial, sean comunes a ambos cónyuges, se atribuirá por mitad a cada uno de ellos, salvo que se justifique otra cuota de participación.

Cuando no resulte debidamente acreditada la titularidad de los bienes o derechos, la Administración tributaria tendrá derecho a considerar como titular a quien figure como tal en un registro fiscal u otros de carácter público.

(...).

5. Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los rendimientos del capital en el apartado 3 anterior.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente".

Por su parte, el 1.346, y 1347, del Código Civil establecen lo siguiente:

"Artículo 1346. Son privativos de cada uno de los cónyuges:

- 1.º Los bienes y derechos que le pertenecieran al comenzar la sociedad.
- 2.º Los que adquiera después por título gratuito.
- 3.º Los adquiridos a costa o en sustitución de bienes privativos.
- 4.º Los adquiridos por derecho de retracto perteneciente a uno solo de los cónyuges.
- 5.º Los bienes y derechos patrimoniales inherentes a la persona y los no transmisibles inter vivos.
- 6.º El resarcimiento por daños inferidos a la persona de uno de los cónyuges o a sus bienes privativos.
- 7.º Las ropas y objetos de uso personal que no sean de extraordinario valor.
- 8.º Los instrumentos necesarios para el ejercicio de la profesión u oficio, salvo cuando éstos sean parte integrante o pertenencias de un establecimiento o explotación de carácter común.

Los bienes mencionados en los apartados 4.º y 8.º no perderán su carácter de privativos por el hecho de que su adquisición se haya realizado con fondos comunes; pero, en este caso, la sociedad será acreedora del cónyuge propietario por el valor satisfecho".

"Artículo 1347. Son bienes gananciales:

- 1.º Los obtenidos por el trabajo o la industria de cualquiera de los cónyuges.
- 2.º Los frutos, rentas o intereses que produzcan tanto los bienes privativos como los gananciales.
- 3.º Los adquiridos a título oneroso a costa del caudal común, bien se haga la adquisición para la comunidad, bien para uno solo de los esposos.
- 4.º Los adquiridos por derecho de retracto de carácter ganancial, aun cuando lo fueran con fondos privativos, en cuyo caso la sociedad será deudora del cónyuge por el valor satisfecho.
- 5.º Las Empresas y establecimientos fundados durante la vigencia de la sociedad por uno cualquiera de los cónyuges a expensas de los bienes comunes. Si a la formación de la Empresa o establecimiento concurren capital privativo y capital común, se aplicará lo dispuesto en el artículo".

Por lo tanto, la titularidad de los bienes y derechos, a efectos de la imputación de los rendimientos de capital de ellos puedan derivarse, será la que corresponda en virtud de las normas sobre titularidad jurídica aplicables, correspondiendo a los órganos de gestión e inspección de los tributos la valoración de las pruebas que en su caso fueran aportadas por los contribuyentes al respecto.

En concreto, en el caso planteado, los rendimientos de capital inmobiliario proceden de una vivienda privativa del consultante (vivienda propiedad del consultante antes de comenzar la sociedad de gananciales), por lo tanto, se imputarán a este en su totalidad de acuerdo con lo expuesto.



Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019

**CONSULTA DGT V0690-19**  
**27 de marzo de 2019**  
**Arts. 25 y 27 LIRPF (L35/2006)**  
**Arts. 4, 5, 11 y 20 L.I.V.A. (L37/1992)**

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La consultante desarrolla dos actividades relacionadas con el alquiler turístico de inmuebles: por un lado, actúa como intermediario entre los propietarios de dichos inmuebles y las plataformas de alquiler, percibiendo por ello una comisión, realizando la entrega y recogida de llaves; y por otro lado, es arrendatario de viviendas que posteriormente subarrienda con fines turísticos.

### CUESTION PLANTEADA

Tributación de los rendimientos percibidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como si existe obligación de facturar y de practicar retención.

### CONTESTACION

1º) Impuesto sobre el Valor Añadido:

De acuerdo con el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están 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".

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...).

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

(...)." Asimismo, el artículo 11 de la Ley 37/1992 establece que "a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.". Concretamente, el apartado dos, ordinal 3º, de este artículo dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios "las cesiones de uso o disfrute de bienes".

De acuerdo con lo anterior, el arrendador o subarrendador de un bien tendrá, en todo caso, la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y el citado arrendamiento estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entienda realizado en el territorio de aplicación del Impuesto.

En relación con la actividad de arrendamiento y subarrendamiento con fines turísticos que va a realizar la consultante el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

"23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

../..





Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019

**CONSULTA DGT V0914-19**  
**29 de abril de 2019**  
**Arts. 7-d, 17-1 Ley 35/2006**  
**Art. 100 Ley 50/1980**

### CONTENIDO

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La consultante ha sido declarada en situación de incapacidad permanente absoluta. La empresa en la que trabajaba tenía contratado un seguro de vida temporal anual renovable que cubría la contingencia de invalidez provocada por accidente o enfermedad, así como el fallecimiento, siendo asegurada la consultante.

#### CUESTION PLANTEADA

Tributación de la cantidad percibida: posible exención en el IRPF y calificación tributaria de la renta.

#### CONTESTACION

En cuanto a la calificación tributaria que correspondería a la indemnización que se perciba, de la información y documentación aportada se desprende que el contrato de seguro colectivo no instrumenta compromisos por pensiones conforme a la disposición adicional primera del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones. Partiendo de esta hipótesis, la renta obtenida tendrá la calificación de rendimiento del trabajo de acuerdo con lo previsto en el artículo 17.1 de la citada 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) que establece lo siguiente:

"1.Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. (...)"

En cuanto a la posible aplicación de la exención prevista en el artículo 7.d) de la citada Ley 35/2006, de 28 de noviembre, en dicho precepto se establece que tendrán la consideración de rentas exentas:

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

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

De acuerdo con la redacción del segundo párrafo del precepto transcrito, la exención se extiende a las indemnizaciones por daños personales que provengan de contratos de seguro de accidentes.

A estos efectos, la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, en la sección relativa a seguro de accidentes, en concreto el artículo 100, determina que "se entiende por accidente la lesión corporal que deriva de una causa violenta, súbita, externa y ajena a la intencionalidad del asegurado, que produzca invalidez temporal o permanente o muerte".

Por tanto, dado que el contrato de seguro sobre el que se consulta cubre no sólo riesgos derivados de accidentes según la definición anterior sino también derivados de enfermedad, la indemnización por incapacidad permanente que se perciba, tanto si proviene de la contingencia de enfermedad común como si proviene de un accidente, no derivaría de un seguro de accidentes y, en consecuencia, no sería aplicable la exención prevista en el artículo 7.d) de la Ley 35/2006 antes reproducido.



Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019

**CONSULTA DGT V0655-19**  
**27 de marzo de 2019**  
**Art. 43 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Valoración de la retribución en especie en caso de utilización por parte del trabajador de un vehículo que la empresa tiene en renting.

### CUESTION PLANTEADA

Valoración de la retribución en especie en caso de utilización por parte del trabajador de un vehículo que la empresa tiene en renting.

### CONTESTACION

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 del día 29), en adelante LIRPF, determina que "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". A lo que añade —en su segundo párrafo— que "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".

A la valoración de las rentas en especie se refiere el artículo 43.1 de LIRPF estableciéndola con carácter general en el valor normal de mercado. A continuación, el mismo precepto recoge unas especialidades, de las que procede reseñar aquí la regulada en el número 1.º.b) de ese mismo apartado, donde se dispone la siguiente valoración para los rendimientos del trabajo en especie consistentes en la utilización o entrega de vehículos automóviles:

"En el supuesto de entrega, el coste de adquisición para el pagador, incluidos los tributos que graven la operación.

En el supuesto de uso, el 20 por ciento anual del coste a que se refiere el párrafo anterior. En caso de que el vehículo no sea propiedad del pagador, dicho porcentaje se aplicará sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo.

La valoración resultante de lo previsto en el párrafo anterior se podrá reducir hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente, en los términos y condiciones que se determinen reglamentariamente.

En el supuesto de uso y posterior entrega, la valoración de esta última se efectuará teniendo en cuenta la valoración resultante del uso anterior".

En definitiva, el valor de la retribución en especie derivada de la cesión de uso del vehículo es diferente según la empresa sea propietaria o no del mismo, objetivando en cualquier caso el valor de la retribución en especie en el 20 por ciento del valor del vehículo que corresponda en cada caso.

De acuerdo con el citado precepto de la LIRPF, la valoración resultante del uso anterior en el caso de vehículos cedidos a los empleados, que se hayan adquirido mediante contrato de "leasing" o "renting" o por cualquier otro negocio jurídico, siempre que el empleador no sea propietario del vehículo, el valor de la retribución en especie derivada de su utilización por parte del empleado en cada año, será el resultado de aplicar sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo, el porcentaje del 20 por 100 anual. A estos efectos, si, como es frecuente, el contrato de arrendamiento financiero o de "renting" dura más de un año, como en el caso planteado, el valor de mercado del vehículo sobre el que se aplica el porcentaje o, lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato. El valor de mercado incluirá los gastos y tributos que graven la operación.

La retribución en especie derivada de la utilización de vehículos automóviles por parte de empleados para fines particulares, es comprensiva de todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado, como es el caso de los seguros, los impuestos municipales o los gastos de mantenimiento por lo que no constituye una retribución en especie independiente para el trabajador. No ocurre lo mismo con los gastos derivados del consumo de carburantes, que constituirían retribución en especie separada e independiente si fuesen satisfechos por la empresa. No obstante, se debe precisar que cuando la empresa abona los gastos de combustible consumido en la realización de los desplazamientos laborales, no estamos en presencia de una retribución al trabajador, ya que el gasto no es del trabajador sino de la propia empresa que ha ordenado el desplazamiento laboral.

Partiendo del concepto de retribución en especie previsto en el artículo 42.1 de la LIRPF, que exige "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", debe señalarse que sólo procederá imputar al contribuyente una retribución en especie en la medida en que éste tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines. Al ser esta una cuestión de hecho y al carecer este Centro Directivo de los antecedentes necesarios para concretar la valoración en el presente caso, no puede señalarse un criterio general de valoración. No obstante, no son aceptables aquellos que se cuantifiquen en función de las horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares.

Por último, debe señalarse que la valoración de los rendimientos del trabajo en especie anteriormente indicada puede reducirse hasta en un 30 por ciento cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente en los términos y condiciones previstos en el artículo 48 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo), que dispone lo siguiente:

"La valoración de los rendimientos del trabajo en especie correspondientes a la cesión de uso de vehículos automóviles resultante de lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra b) del número 1.º del artículo 43 de la Ley del Impuesto, o en la letra f) del número 1.º del citado artículo, se reducirá en un 15 por ciento, cuando se trate de vehículos que cumpliendo los límites de emisiones Euro 6 previstos en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 715/2007 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2007, sobre la homologación de tipo de los vehículos de motor por lo que se refiere a las emisiones procedentes de turismos y vehículos comerciales ligeros (Euro 5 y Euro 6) y sobre el acceso a la información relativa a la reparación y el mantenimiento de los vehículos, sus emisiones oficiales de CO no sean superiores a 120 g/km y el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 25.000 euros.

Dicha reducción será del 20 por ciento cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos (autogás –GLP– y Gas Natural) siempre que, en este caso, el valor de mercado a que se refiere el párrafo anterior no sea superior a 35.000 euros.

La reducción será del 30 por ciento cuando se trate de cualquiera de las siguientes categorías de vehículos:

1.º Vehículo eléctrico de batería (BEV).

2.º Vehículos eléctricos de autonomía extendida (E-REV).

3.º Vehículo eléctrico híbrido enchufable (PHEV) con una autonomía mínima de 15 kilómetros siempre que, en este caso, el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuera nuevo, antes de impuestos, no sea superior a 40.000 euros".





Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019

**CONSULTA DGT V0593-19**  
**21 de marzo de 2019**  
**Art. 81 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

### CONTENIDO

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La consultante y su marido adoptaron a una niña de 3 años de edad en agosto de 2017. En 2018, cuando la niña tenía 4 años y durante los meses de enero a julio ha estado inscrita en una guardería. Por otra parte, la consultante realiza una actividad por cuenta ajena y está dada de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social.

#### CUESTION PLANTEADA

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

#### CONTESTACION

La deducción por maternidad se encuentra regulada en el artículo 81 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), en adelante LIRPF que ha sido recientemente modificado por 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 1 de enero de 2018, que establece que:

"1. Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta Ley, que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.

Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.

En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los requisitos previstos en este artículo, éste tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.

2. El importe de la deducción a que se refiere el apartado 1 anterior se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento previsto en este apartado podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.

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.

3. La deducción prevista en el apartado 1 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos previstos en dicho apartado y tendrá como límite para cada hijo las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción.

El incremento de la deducción previsto en el apartado 2 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos de los apartados 1 y 2 anteriores, salvo el relativo a que sea menor de tres años en los meses a los que se refiere el segundo párrafo del apartado 2 anterior, y tendrá como límite para cada hijo tanto las cotizaciones y cuotas totales a la Seguridad Social y Mutualidades devengadas en cada período impositivo con posterioridad al nacimiento o adopción, como el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo.

A efectos del cálculo de estos límites se computarán las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tomar en consideración las bonificaciones que pudieran corresponder.

4. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono del importe de la deducción previsto en el apartado 1 anterior de forma anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.

5. Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de esta deducción, los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada su abono y las obligaciones de información a cumplir por las guarderías o centros infantiles".

Según manifiesta en su escrito, la consultante cumple los requisitos exigidos en el artículo 81 de la LIRPF, anteriormente reproducido para la aplicación de la deducción por maternidad, que en este caso, al tratarse de un supuesto de adopción, se podrá practicar durante los 3 años siguientes a la fecha de inscripción en el Registro Civil.

En lo que respecta al incremento de la deducción del apartado 2 del citado artículo, como puede observarse, resulta de aplicación en caso de que se cumplan los requisitos señalados, cuando se tengan que soportar gastos por la custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros educativos autorizados, incluidos, en el período impositivo en el que cumple tres años, los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil. En consecuencia, en ningún caso resultará de aplicación el incremento de la deducción previsto en el artículo 81.2 de la LIRPF, como en el supuesto planteado, en el período impositivo siguiente a aquél en el que el menor ha cumplido tres años de edad. Por tanto, la consultante no tendrá derecho a la aplicación del incremento de la deducción.





Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019

**CONSULTA DGT V0581-19**  
**19 de marzo de 2019**  
**Art. 5.1 y 29.1 L.I.S. (L27/2014)**

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante plantea una posible sociedad con residencia fiscal en España, cuya actividad principal sería la de reformar viviendas para proceder a su posterior venta. Estaría participada por personas físicas residentes comunitarios no españolas.

### CUESTION PLANTEADA

Cuáles son los requisitos para tributar al tipo reducido del 15% en el Impuesto sobre Sociedades en el primer y segundo ejercicio en que su base imponible sea positiva.

### CONTESTACION

El artículo 29.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), dispone que:

"1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento.

No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior.

A estos efectos, no se entenderá iniciada una actividad económica:

a) Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta Ley y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.

b) Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento.

No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

El tipo de gravamen del 15 por ciento previsto en este apartado no resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley."

El artículo 29.1 de la LIS hace referencia a las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas.

En la medida en que la entidad constituida desarrolle una actividad económica, en los términos del artículo 5.1 de la LIS, entendiéndose que ordena por cuenta propia los medios de producción y recursos humanos o uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en principio cumpliría los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 29 de la LIS para aplicarse el tipo reducido de las entidades de nueva creación.

No obstante, el artículo 29.1 de la LIS establece que no se entenderá iniciada una actividad económica en caso de haber sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de la LIS y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación, ni cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento.

En el presente caso, en el texto de la consulta no consta que concurren tales circunstancias.

Por otra parte, en relación con el desarrollo de una actividad económica el artículo 5.1 de la LIS regula el concepto de actividad económica y entidad patrimonial, así:

"1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. (...).

En el escrito de consulta se señala que la entidad a constituir se dedicará a reformar viviendas para proceder a su posterior venta.

Cabe señalar al respecto que la nota del epígrafe 833.1 "Promoción de terrenos" de la Sección 1ª del Anexo 1 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, establece que dicho epígrafe "comprende la compra o venta en nombre y por cuenta propia, así como la urbanización, parcelación, etc., de terrenos, todo ello con el fin de venderlos". Y la nota del epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones" señala que dicho epígrafe "comprende la compra o venta de edificaciones totales o parciales en nombre y por cuenta propia, construidas directamente o por medio de terceros, todo ello con el fin de venderlas".

De los datos que se derivan de la consulta parece que las actuaciones de la entidad estarán encaminadas al desarrollo de una actividad de promoción inmobiliaria en el sentido señalado. Así, la promoción inmobiliaria constituirá una actividad económica si existe una ordenación por cuenta propia de medios productivos. En relación con esta actividad no han de cumplirse los requisitos del párrafo 2º del apartado 1 del artículo 5 anteriormente reproducido, que se refiere a la actividad de arrendamiento de inmuebles, actividad distinta de la promoción inmobiliaria.

Por otra parte, hay que señalar que la mera intención o voluntad de llevar la a cabo la actividad de promoción inmobiliaria no implica su comienzo efectivo. Así, las simples actuaciones preparatorias o tendientes a comenzar el desarrollo efectivo de la actividad tales como la petición y realización del proyecto básico, la licencia de obras o el estudio geotécnico, no supone tampoco su inicio material.



Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019

**CONSULTA DGT V0709-19**  
**29 de marzo de 2019**  
**Arts. 4, 5, 11, 75, 164 L.I.V.A. (L37/1992)**

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante ha firmado un contrato de arrendamiento de un inmueble por un plazo de 50 años, recibiendo la totalidad de la contraprestación a la firma del contrato por lo que el consultante repercutió el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al tratarse de un arrendamiento sujeto y no exento del mismo..

### CUESTION PLANTEADA

Si existe obligación de presentar la declaración-liquidación periódica del Impuesto, modelo 303, durante la vigencia del contrato.

### CONTESTACION

1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

(...)

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...)

Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

(...).".

Por su parte, el artículo 11 de la Ley 37/1992 señala que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que de acuerdo con la Ley no tenga la consideración de entrega de bienes, en particular, en su apartado dos, se considerarán prestaciones de servicios:

"(...)

2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3º. Las cesiones de uso o disfrute de bienes.

(...).".

En consecuencia, el consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, consecuentemente, los servicios que presta están sujetos al Impuesto.

2.- El artículo 75.Uno de la Ley 37/1992, establece que:

"Uno. Se devengará el Impuesto:

1º. En las entregas de bienes, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable.

..//..



Gaceta Fiscal, julio/agosto 2019

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

23 de abril de 2019

Art. 91.2.1.4 L.I.V.A. (L37/1992)

### CONTENIDO

La aplicación del tipo impositivo del 4% a las entregas de vehículos para ser utilizados por personas con discapacidad o movilidad reducida que establece la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en su artículo 91.dos.1.4º requiere el reconocimiento previo del derecho por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), no procediendo si el documento en el que se acredita la discapacidad o movilidad reducida es posterior.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La interesada presentó el 11 de agosto de 2014 ante la Sección de Gestión Tributaria de la Delegación de Pontevedra de la AEAT solicitud de reconocimiento del derecho a la aplicación del tipo impositivo reducido del 4% en la adquisición de un vehículo destinado a ser utilizado para el transporte habitual de personas con discapacidad en silla de ruedas o con movilidad reducida.

La Administración tributaria con fecha 25 de agosto de 2014 denegó dicha solicitud por incumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA) concretamente por no haber acreditado la condición de persona con discapacidad en silla de ruedas o la movilidad reducida de la persona a cuyo transporte habitual estaba destinado el vehículo.

Dicho acuerdo denegatorio fue notificado a la interesada el día 5 de septiembre de 2014.

SEGUNDO.- Con fecha 31 de enero de 2015 la recurrente adquirió un vehículo con número de bastidor ... y matrícula ... al tipo impositivo del 21% del Impuesto sobre el Valor Añadido, resultando una cantidad a pagar de 3.796,49 euros.

TERCERO.- Con fecha 7 de diciembre de 2015 la interesada promovió ante este Tribunal Central recurso extraordinario de revisión. En el escrito de interposición, la interesada alega que en el momento de la adquisición del vehículo la misma cumplía con los requisitos del artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, aportando el Certificado de la Consellería de Política Social de la Xunta de Galicia emitido con fecha 17 de noviembre de 2015, en el que se le concedía un grado de minusvalía del 70% con fecha de retroactividad 30 de julio de 2013.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

SEGUNDO.- El recurso extraordinario de revisión sólo procederá en los supuestos y por las circunstancias contempladas en el artículo 244 de la LGT. En otro caso, se declarará la inadmisibilidad del recurso, de conformidad con el apartado 3 del citado artículo. Debe pues analizarse su concurrencia.

TERCERO.- Este órgano unipersonal es competente para dictar el presente acuerdo, de conformidad con los artículos 239.4 y 244.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y 32.3 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

CUARTO.- A tenor del apartado 1 del artículo 244 de la Ley 58/2003, General Tributaria: "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".

QUINTO.- Aunque no se menciona expresamente la interesada acude al supuesto contemplado en el apartado a) del artículo 244.1 de la Ley 58/2003 ya citado, aparición de documentos de valor esencial para la decisión del asunto posteriores al acto recurrido o de imposible aportación al dictarse el mismo y que evidencien el error cometido.

Como ya ha quedado expuesto en los Antecedentes de hecho de la presente resolución, la interesada solicitó a la Administración tributaria competente la aplicación del tipo reducido del 4% del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la adquisición de vehículos para personas con discapacidad o movilidad reducida, tal y como permite el artículo 91.Dos.1.4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. A tal efecto, el citado artículo matiza que el disfrute de este beneficio fiscal "requerirá el previo reconocimiento del derecho del adquirente, que deberá justificar el destino del vehículo." Esto es, el beneficio fiscal invocado por la interesada, es de la categoría de beneficio fiscal rogado. Dichos beneficios fiscales precisan de petición por parte del interesado y procede su concesión o denegación a la Administración, todo ello conforme procedimiento establecido en el Real Decreto 1065/2007 por el que se aprobó Reglamento General de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Respecto a su posible retroactividad, el artículo 136 del citado Reglamento dispone que "El reconocimiento de los beneficios fiscales surtirá efectos desde el momento que establezca la normativa aplicable o, en su defecto, desde el momento de su concesión."

Conforme a lo anterior, este Tribunal Central considera que el artículo 244 de la LGT invocado por la interesada no es aplicable al presente supuesto de hecho, ya que el documento aportado por la interesada, si bien es de fecha posterior al acuerdo denegatorio, no constata un hecho anterior al mismo que pruebe el error en la no concesión del beneficio fiscal, sino al contrario, demuestra la corrección del acuerdo impugnado ya que el invocado beneficio exige que previo al momento de la adquisición del vehículo para personas con movilidad reducida, el interesado hubiera solicitado la aplicación del tipo reducido y la Administración competente se lo hubiera concedido por cumplir con todos y cada uno de los requisitos exigidos por el legislador en el citado artículo 91.Dos.1.4º de la Ley del IVA, lo que no ocurre en este caso, en el que la concesión del beneficio fiscal se pretendía con posterioridad al momento de adquisición del vehículo para personas con movilidad reducida.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR el presente recurso, confirmando la resolución impugnada.





**CONSULTA DGT V3095-18**  
**De 29 noviembre 2018**

### CONTENIDO

Cuestión planteada: Una persona pretende alquilar un local (tipo loft) sin cedula de habitabilidad pero que reúne las condiciones de vivienda (cocina y baño independiente). Se pregunta por la exención en el IVA de dicho arrendamiento.

Voces: IVA. Exención. Arrendamientos Edificaciones. Vivienda. Inmueble tipo Loft.

Análisis de la consulta: La Ley del IVA establece la exención del arrendamiento de edificaciones destinadas exclusivamente a viviendas. Ahora bien, esta exención no atiende solo al tipo de bien, sino que se trata de una exención de carácter finalista pues su aplicación depende del uso de la edificación, requiriendo que su uso sea como vivienda. Además, se requiere que el uso como vivienda ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del Impuesto, y no por terceras personas. Así, en el caso planteado, el arrendamiento de un inmueble tipo loft, estará exento cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda del arrendatario; por supuesto, siempre que no exista o concurra ningún supuesto de exclusión de la exención. En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así cuando se presten por el arrendador los servicios propios de la industria hotelera, o en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, etc.

Preceptos consultados:

Ley 37/1992 (Ley IVA, arts. 4, 5.Uno.c), 11 y 20.Uno.23



**Consulta DGT V3281-18**  
**De 27 diciembre 2018 (JUR 2019, 42767)**

### CONTENIDO

**Cuestión planteada:** Un particular es propietario de una vivienda que adquirió de segunda mano y que ha utilizado como vivienda habitual. Actualmente ha suscrito con otro particular un contrato de arrendamiento con opción de compra sobre la vivienda, por el que cobrará una prima al inicio, un alquiler durante dos años y, en caso de que el adquirente ejercite la opción, un precio final de venta del que se descontarán la prima y el alquiler cobrados. Se pregunta por la tributación en el IVA de la operación y la prima cobrada al inicio del contrato por la opción de compra.

**Voces:** IVA. Sujeción. Entrega de Bienes. Arrendamiento. Opción de Compra. Prima de Opción. Arrendamiento con opción de compra.

**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. A estos efectos, la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales se considera una entrega de bienes, mientras que el arrendamiento es una prestación de servicios, que además otorga la condición de empresario al arrendador. Por su parte, la cesión de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta y asimilados se considera una entrega de bienes, asimilándose a estos los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercitar dicha opción y, en general, los de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes. Por tanto, y a efectos del IVA, el arrendamiento con opción de compra de un bien tiene la consideración de prestación de servicios hasta el momento en que el arrendatario se compromete frente al arrendador a ejercitar la opción de compra del bien, pues a partir de dicho momento la operación indicada se considerará como una entrega de bienes, a todos los efectos. De otra parte, hay que indicar que el arrendamiento de edificaciones destinadas exclusivamente a viviendas estará exenta. En cuanto a la opción de compra con prima, realizada por un Empresario, tendrá la consideración de prestación de servicio, al ser un derecho y no existir compromiso ni obligación de ejercicio, sujeta y no exenta. Respecto de la posible transmisión del inmueble, como consecuencia del ejercicio de dicha opción, estaremos ante una segunda o ulterior entrega y, por tanto, exenta del IVA. Esta transmisión exenta en el IVA obligaría a analizar su posible tributación en el ITPAJD.

**Preceptos consultados:**

Ley 37/1992 (Ley IVA, art. 4.Uno; 5.Uno.c); 8.Uno y Dos.5.º; 11.Uno y Dos.2.º; 20.Uno.22.º y 23.º y 90.Uno)

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
**De 16-01-2019 (02625/2018/00/00) (JT 2019, 109)****CONTENIDO**

En esta Resolución el TEAC analiza si es aplicable la exención del art. 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 TEAC resuelve, en unificación de criterio, estableciendo que los agentes de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegados por FRONTEX en otros Estados miembros de la Unión Europea para la realización de operaciones conjuntas, intervenciones fronterizas rápidas y en el marco de los equipos de apoyo a la gestión de la migración, realizan su trabajo para el Estado miembro de acogida, a través de la ayuda y la coordinación prestada por FRONTEX, pudiendo aplicarse a los rendimientos de dicho trabajo la exención contemplada en el artículo 7.p) de la LIRPF. Del mismo modo, el trabajo realizado por un miembro de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado español desplegado por FRONTEX como guardia de fronteras en un país tercero, en el marco de un convenio bilateral entre este último y un Estado miembro de la Unión Europea, se entenderá prestado para el país tercero, pudiendo aplicarse a los rendimientos de dicho trabajo la exención contemplada en el artículo 7.p) de la LIRPF.



**CONSULTAS INFORMA****CONTENIDO**

**Respuesta:** La cesión del uso de un automóvil a un trabajador constituye una retribución en especie de obligado cumplimiento cuando así se establezca en el contrato laboral, de manera que una fracción de la prestación laboral del trabajador es la contrapartida de dicha cesión. Es decir, la cesión al trabajador del uso de un vehículo forma parte del montante total de las retribuciones que dicho trabajador percibe por los servicios laborales que presta. En estas circunstancias dichas retribuciones en especie constituyen prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso a efectos del Impuesto, por lo que quedarán sujetas al citado tributo.

Se debe advertir que sólo tendrá la consideración de retribución en especie la parte proporcional del uso que se realice del vehículo que se destine a satisfacer necesidades privadas del trabajador. A estos efectos, se deberá aplicar un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares.

Dado que la cesión del vehículo constituye, por la parte destinada al uso privado, una retribución en especie calificada como prestación de servicios a título oneroso, la misma constituirá una operación sujeta y no exenta del Impuesto.

De esta forma, si las demás operaciones realizadas por la empresa están sujetas y no exentas, podrá deducir íntegramente las cuotas soportadas en la adquisición y mantenimiento de los automóviles, al encontrarse afectos en un cien por cien al desarrollo de una actividad sujeta y no exenta.

Asimismo, se debe aclarar que, dado que las operaciones analizadas no se efectúan a título gratuito, se infiere que no les es aplicable la exclusión que establece el art. 96.Uno.5.º LIVA, conforme al cual no son deducibles las cuotas soportadas por referencia a bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, ya que esta exclusión o restricción es únicamente aplicable en los supuestos en que los bienes o servicios van a ser objeto de entrega gratuita.

**Normativa/Doctrina:** Artículo 92.dos Ley 37/1992, de 28 de diciembre de 1992. Artículo 96.uno.5.º Ley 37/1992, de 28 de diciembre de 1992. Consulta Vinculante de la D.G.T. V0949-18, de 11 de abril de 2018 (JT 2018, 605). Resolución TEAC, de 20 de octubre de 2016. Vocalía Cuarta. Sentencia TJUE, de 16 de octubre de 1997 (TJCE 1997, 207). asunto C-258/95.

**CONSULTAS INFORMA****CONTENIDO**

Respuesta: Las actividades que lleva a cabo una persona física que actúa como animadora en fiestas infantiles y como cantante en eventos, se clasifican en las siguientes rúbricas: Como animadora en fiestas infantiles en el Grupo 19 Sección 3ª. Como cantante de eventos habría que incluirla en el Grupo 39. Sección 3ª, o si es la persona física cantante la que gestiona el evento entonces sería en el Epígrafe 965.3, Sección 1ª.

El hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas viene definido en el artículo 78.1 y 79.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004 como el constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto, cuando en el ejercicio de dichas actividades se ordene por cuenta propia medios de producción y recursos humanos o uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Por su parte Regla 4.ª de la Instrucción aprobada por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, considera que, con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que, en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa, y en la Regla 3.ª se establecen los requisitos y consideraciones para clasificar las actividades a efectos del impuesto como empresariales, profesionales o artísticas.

En virtud de lo anteriormente expuesto, las actividades que lleva a cabo la persona física que nos ocupa que actúa como animadora en fiestas infantiles y como cantante en eventos, se clasifican en las siguientes rúbricas de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas: 1.º) Como animadora en fiestas infantiles: Grupo 19 Sección 3ª. Otras actividades relacionadas con el cine, el teatro y el ocio NCOP. 2.º) Como cantante de eventos hay que distinguir 2 casos: a) Si el cliente gestiona el evento habría que incluirla en el Grupo 39. Sección 3ª. Otras Actividades relacionadas con la música, NCOP. b) Si es la persona física cantante la que gestiona el evento entonces sería en el Epígrafe 965.3, Sección 1ª.

Normativa/Doctrina: Artículos 78 y 79 Real Decreto Legislativo 2/2004, de 05 de marzo de 2004.

Reglas 3 y 4 Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre de 1990.

Grupos 19 y 39 Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre de 1990.

Epígrafe 965.3 Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre de 1990.

Consulta Vinculante de la D.G.T. V2761-2018, de 19 de octubre de 2018 (JUR 2019, 367).



**Consulta DGT V2891-18**  
**De 8 noviembre 2018**

### CONTENIDO

**Cuestión planteada:** Una entidad pregunta si es correcto que sus proveedores les remitan las facturas en "pdf" sin firma digital y vía e-mail o con firma digital y correo ordinario. Se pregunta por la forma de remisión de las facturas en formato pdf a través de e-mail y sin firma digital.

**Análisis de la consulta:** Conforme a la Ley del IVA una factura expedida y recibida en formato electrónico tendrá la consideración de factura electrónica, aunque hubiera sido emitida originalmente en papel y posteriormente digitalizada por el proveedor de la consultante. Así, se considerará factura electrónica la recibida en formato pdf por correo electrónico pues ha sido expedida y recibida en formato electrónico. Sin embargo, las facturas que, habiendo sido emitidas y expedidas en papel por el proveedor, sean recibidas en este mismo formato por la destinataria, aunque sean posteriormente digitalizadas por la misma para su conservación no tendrán la consideración de facturas electrónicas. En todo caso, los sujetos pasivos deben garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas, ya sean en papel o en formato electrónico. La conservación de todo tipo de facturas y documentos equivalentes, ya se encuentren en papel o en formato electrónico, deberán conservarse por cualquier medio que permita garantizar el cumplimiento de los citados requisitos. Respecto de los medios de prueba posibles que pueda utilizar el obligado tributario para probar que el medio de conservación garantiza los requisitos, habrá de estarse a las normas generales de la LGT, donde rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas. En el caso de las facturas electrónicas, se establece una presunción de validez en favor de los medios que los interesados hayan comunicado a la AEAT. Los métodos para garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de la factura pueden variar en el transcurso del tiempo. Las facturas electrónicas pueden conservarse por medios electrónicos o en papel, siempre que los medios elegidos cumplan los requisitos establecidos.

**Preceptos consultados:** Ley 37/1992 (Ley IVA, art. 164), RD 1619/2012 (Regl. Facturación, arts. 8, 10, 19 y 20)





**Consulta DGT V0093-19**  
**De 15 enero 2019**

### CONTENIDO

**Cuestión Planteada:** Una persona física es propietario de una vivienda que, destinada al arrendamiento, ya como vivienda habitual o ya para alquilar a jóvenes, pregunta por la posibilidad de aplicar la reducción por arrendamiento cuando se ha generado un rendimiento neto negativo derivado del mismo.

**Análisis de la consulta:**

La Ley del IRPF recoge la reducción del 60% del rendimiento neto positivo correspondiente al inmueble arrendado como vivienda, estableciendo además que esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente. Para aplicar esta reducción hay que entender que se requiere que se trate de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda (cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario); a estos efectos, la DGT ha mantenido diversos criterios:

- en los arrendamientos por temporada, viene manteniendo que a los mismos no les resulta aplicable dicha reducción.
- en el arrendamiento a un estudiante por un periodo prolongado, superior a un año, ha entendido que dicho inmueble va a constituir la vivienda habitual de éste durante ese periodo, por lo que sí resultará aplicable dicha reducción.
- en el caso de arrendamiento a estudiantes para el curso universitario, ha mantenido, en sentido contrario, que no resulta aplicable dicha reducción.

Por último, indicar que no resultará aplicable la reducción sobre el rendimiento neto negativo derivado del arrendamiento de inmueble destinado a vivienda del arrendatario.

Preceptos consultados: Ley 35/2006 (Ley IRPF, art. 23.2).

**CONSULTAS INFORMA****CONTENIDO**

La Regla 2ª de la Instrucción aprobada por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, establece que el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa. En este sentido la Regla 4.ª viene a concretar que, con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que, en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa. Por otro lado, la Regla 8ª regula un procedimiento para cuando las actividades no se hallen especificadas en las Tarifas, mediante el cual permite su clasificación, provisional, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen. Y también regula un procedimiento supletorio mediante el cual permite clasificar, provisionalmente, la actividad concreta en el grupo o epígrafe a la actividad a la que por su naturaleza más se asemeje.

Expuesto lo anterior, la actividad realizada por una persona física consistente en prestar distintos servicios a una revista, (conseguir coches, comida, temáticas etc.), no se halla especificada en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que procederá aplicar el procedimiento supletorio regulado en la citada regla 8.ª de la Instrucción y en consecuencia dicha actividad deberá clasificarse en el grupo 899 de la sección segunda, Otros Profesionales relacionados con los servicios a que se refiere esta división.

Normativa/Doctrina: Regla 2 Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre de 1990.

Regla 4 Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre de 1990.

Regla 8 Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre de 1990.

Consulta Vinculante de la D.G.T. V 2907-2018, de 14 de noviembre de 2018.



**JOSÉ MANUEL ORTIZ DE JUAN**  
Consejero de Cuatrecasas

### RESUMEN

Reciente doctrina administrativa evacuada por la Dirección General de Tributos extiende el régimen fiscal de los bonos en el IVA a las operaciones de emisión, transmisión y utilización de vales-comida. La aplicación de las reglas fiscales de los bonos a los vales-comida requiere que estos últimos cumplan con la definición de bonos, es decir, que los servicios subyacentes de restauración que se vayan a prestar o la identidad de los posibles prestadores de dicho servicio consten en los vales-comida o en la documentación correspondiente. De ser así, los vales-comida calificarán como "bonos univalentes" si en el momento de su emisión se conoce el lugar de prestación de los servicios de restauración y la cuota de IVA que se devengará, en cuyo caso la emisión y la entrega de vales-comida a los trabajadores darán lugar al devengo del IVA por tales servicios de restauración; al contrario, cuando en el momento de la emisión no se pueda conocer la tributación a efectos de IVA de los servicios subyacentes de restauración (porque los vales comida puedan ser utilizados fuera del territorio de aplicación del IVA), la emisión y entrega a los trabajadores no dará lugar al devengo del IVA de los servicios de restauración, posponiéndose tal circunstancia al momento de utilización efectiva de los vales comida en el restaurante.

### SUMARIO

- I. «VALES-COMIDA» CALIFICABLES COMO «BONOS POLIVALENTES» POR SER CANJEABLES EN EL TERRITORIO DE APLICACIÓN DEL IVA, EN CANARIAS O EN CEUTA Y MELILLA. CONTESTACIÓN DE 15-02-2019 (V0324-19)
  1. Emisión de vales-comida
  2. Posteriores transmisiones de vales-comida
  3. Canje de vales-comida
- II. «VALES-COMIDA» CALIFICABLES COMO «BONOS UNIVALENTES» POR CONOCERSE, EN EL MOMENTO DE SU EMISIÓN, LA CUOTA DE IVA QUE SE DEVENGARÁ EN EL MOMENTO DEL CANJE POR BIENES O SERVICIOS DE HOSTELERÍA. CONTESTACIÓN DE 20-02-2019 (V0366-19)
  1. Emisión y posterior transmisión de vales-comida
  2. Canje de vales-comida
  3. Deducibilidad de las cuotas de IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo en la entrega de los vales-comida
- III. ¿EXTENSIÓN DEL CRITERIO DE LA DGT A LA EMISIÓN, TRANSMISIÓN Y CANJE DE LAS DENOMINADAS «TARJETAS-COMIDA»?

### CONTENIDO

La Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) ha publicado dos contestaciones a consulta tributaria de 15 de febrero de 2019 (V0324-19) y 20 de febrero de 2019 (V0366-19) en las que extiende a las operaciones de emisión, transmisión y canje de «vales-comida» la regulación en materia de bonos univalentes y polivalentes contenida en la Directiva 2016/65 del Consejo, de 27 de junio de 2016 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos y, en particular, en su Resolución de 28 de diciembre de 2018 sobre el tratamiento de los bonos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), aplicable a las emisiones de bonos que tengan lugar desde 1 de enero de 2019.

Se trata de dos interesantes contestaciones que vienen a aplicar a los denominados «vales-comida» la normativa vigente en materia de bonos en el IVA, superando la doctrina administrativa anterior sobre la materia.

../..





**CONSULTA DGT V0449-19**  
**De 1 de marzo de 2019**  
**SG de Tributos Locales**

### RESUMEN

Con este encuadramiento el consultante podrá ejercer la abogacía en su modalidad de asesoramiento laboral, realizar contratos de trabajo, comunicación de los mismos a la Seguridad Social y presentación de seguros sociales ante la Tesorería General de la Seguridad Social.

### CONTENIDO

El alta de un Letrado en el grupo 731 de la sección 2ª de las Tarifas del IAE le faculta para realizar todas las tareas que su Estatuto Profesional y el Colegio Oficial correspondiente ampare, entre ellas el asesoramiento en cualesquiera materias jurídicas (tributaria, laboral, mercantil, etc.) y las necesarias para la defensa de los derechos de sus clientes ante la Administración.

Concretamente, puede con este encuadramiento ejercer la abogacía en su modalidad de asesoramiento laboral, para realizar contratos de trabajo, comunicación de los mismos a la Seguridad Social y presentación de seguros sociales ante la Tesorería General de la Seguridad Social.

El grupo 731 de la sección segunda de las Tarifas del Impuesto comprende la actividad desarrollada por los "Abogados", profesión esta que es objeto de una regulación específica y se encuentra amparada por su propio Estatuto Profesional, dotada del correspondiente Colegio Oficial y por ello, el alta en este grupo 731 alcanza toda la actividad correspondiente a los abogados, personas físicas que en virtud de su correspondiente titulación académica en Derecho ejerzan su actividad dentro de los términos y con las limitaciones contenidas en su propio Estatuto Profesional y con la amplitud que en el mismo se reconozca.

Normativa aplicada: grupo 731 sección segunda (Tarifas); reglas 2ª y 3ª.3 (Instrucción) (RDLeg. 1175/1990).



**CONSULTA DGT V0588-19**  
**De 20 de marzo de 2019**  
**Subdirección General de Tributos Locales SGTL**

#### RESUMEN

Debe facilitarse a la Administración los datos personales de cada uno de los cotitulares y su cuota de participación.

#### CONTENIDO

Cuando un inmueble está en régimen de copropiedad, puede cualquiera de los copropietarios solicitar la división del recibo en proporción al porcentaje de propiedad de cada titular.

Cuando son varias las personas cotitulares del derecho constitutivo del hecho imponible del IBI, todas ellas tienen la condición de sujetos pasivos y todos ellos quedan solidariamente obligados frente a la Administración tributaria.

Cuando la Administración sólo conoce la identidad de un titular practica y notifica las liquidaciones tributarias a nombre de éste, quien queda obligado a satisfacerlas salvo que solicite su división, en cuyo caso deberá facilitar los datos personales y el domicilio de los restantes obligados al pago, así como la proporción en que cada uno de ellos participe en el dominio o derecho transmitido.

Ahora bien, el que se inste la división del recibo no implica, en modo alguno, la extinción de la solidaridad de todos los obligados tributarios respecto al cumplimiento de todas las prestaciones de la obligación tributaria.

Normativa aplicada: arts. 61 y 63 TRLRHL y art. 35 LGT

**CONSULTA DGT V0500-19**  
**De 8 de marzo de 2019**  
**SG de Tributos Locales****RESUMEN**

El valor catastral de un bien inmueble se desglosa en el valor catastral del terreno y el valor catastral de las construcciones que, en su caso, existan sobre el terreno. Y solo el valor catastral del terreno es el valor que se va a tener en cuenta para la determinación de la base imponible del IIVTNU.

**CONTENIDO**

A los efectos de la liquidación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana el valor catastral al que se debe atender para calcular la base imponible es el valor del terreno en el momento del devengo, que, en el caso de transmisiones de la propiedad del terreno, será el que tenga determinado el terreno en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, la parte del valor catastral del bien inmueble que corresponda al terreno, sin que se tenga en cuenta, en absoluto, la parte del valor catastral del bien inmueble que corresponda a la construcción.

El objeto imponible del IIVTNU son los terrenos de naturaleza urbana, no las construcciones que, en su caso, puedan existir sobre un terreno de naturaleza urbana.

Sobre el valor del terreno en el momento del devengo, se aplica el porcentaje anual que determine cada Ayuntamiento con respecto a los límites temporales por períodos de 5 años.

El porcentaje a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo será el resultante de multiplicar el porcentaje anual aplicable a cada caso concreto por el número de años a lo largo de los cuales se haya puesto de manifiesto el incremento del valor.

El valor catastral de un bien inmueble se desglosa en el valor catastral del terreno y el valor catastral de las construcciones que, en su caso, existan sobre el terreno. Y solo el valor catastral del terreno es el valor que se va a tener en cuenta para la determinación de la base imponible del IIVTNU.

Normativa aplicada: arts. 104 y 107 (RDLeg. 1175/1990).



**CONSULTA DGT V0725-19****De 1 de abril de 2019****SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos****RESUMEN**

A los residentes en un país tercero, no perteneciente a la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo, le es aplicable exclusivamente la normativa del Estado, no pudiendo aplicar la normativa autonómica y por ello, el organismo competente para la exacción del impuesto sobre el patrimonio será la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

**CONTENIDO**

Un español que pasa a ser residente fiscal en México pero continúa siendo titular de inmuebles situados en España, la mayoría en la Comunidad de Madrid, debe seguir tributando en España por el Impuesto sobre el Patrimonio, por obligación real, por los bienes y derechos de los que seguirá siendo titular al estar situados en territorio español.

No obstante, por ser residente en un país tercero, no perteneciente a la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo, la normativa aplicable será exclusivamente la del Estado, no pudiendo aplicar la normativa autonómica de la Comunidad de Madrid, y por ello, el organismo competente para la exacción del impuesto es la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Normativa aplicada: arts. 5 y Disp. Adic. 4ª (Ley 19/1991)

**CONSULTA DGT V0415-19****De 27 de febrero de 2019****Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

No se trata de una cesión gratuita del inmueble, puesto que media una contraprestación consistente en la reversión de las obras a la extinción del contrato, por lo que deberá declararse como rendimiento del capital inmobiliario.

**CONTENIDO**

Arrendador y arrendatario de un local de negocio pactan un período de carencia de treinta meses para que este último realice las obras necesarias para poner en marcha su actividad, acordándose que dichas obras revertirán al finalizar el contrato en favor del arrendador. De este modo y durante este periodo el propietario cede el uso del local a cambio de una contraprestación consistente en la realización de las obras.

Estamos pues ante una renta en especie que deberá incluirse en la declaración del IRPF como rendimiento del capital inmobiliario. Ahora bien, ¿en qué periodo impositivo deberá imputarse esta renta? La normativa reguladora del Impuesto establece que las rendimientos del trabajo y del capital deben imputarse en el período impositivo en que sean exigibles por su perceptor, por lo tanto, en el supuesto, el arrendador deberá imputarse al período en el que se produzca la entrega, esto es, cuando reviertan al propietario, una vez finalizado el contrato.

Normativa aplicada: arts. 6.5, 14.1, 40.1 y 85.1 LIRPF

**CONSULTA DGT V0541-19****De 13 de marzo de 2019****SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

Las herencias yacentes integradas no constituyen contribuyentes del IRPF sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, y mientras esos integrantes resulten desconocidos la atribución de las rentas generadas por la herencia yacente, a efectos de su tributación en este impuesto, permanecerá pendiente.

**CONTENIDO**

Cuando un causante nombra heredera a su hija y ésta fallece sin haber aceptado la herencia de su padre y sin haber otorgado testamento, no teniendo herederos ni familiares próximos o lejanos conocidos, las herencias yacentes integradas no son contribuyentes a los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al ser consideradas como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad y mientras sus integrantes resulten desconocidos, la atribución de las rentas generadas por la herencia yacente, a efectos de su tributación en este impuesto, permanecerá pendiente.

Como para que resulte operativo lo anterior tienen que existir personas llamadas a la herencia (herederos o legatarios), y dado que en el caso la heredera falleció sin haber aceptado la herencia, y no tenía herederos ni familiares próximos o lejanos conocidos, en esta situación no resulta exigible el cumplimiento de las obligaciones de información que establece el artículo 90 de la Ley del Impuesto.

Normativa aplicable: arts. 8, 86, 88 y 89 (Ley 35/2006).



**CONSULTA DGT V0655-19****De 26 de marzo de 2019****SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

La valoración de la retribución en especie, - por la cesión de uso de un vehículo -, es diferente según la empresa sea propietaria o no del mismo, pudiendo reducirse hasta en un 30% cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente.

**CONTENIDO**

La valoración de la retribución en especie, - por la cesión de uso de un vehículo -, es diferente según la empresa sea propietaria o no del mismo.

Cuando hablamos de vehículos en "leasing" o "renting" y siempre que el empleador no sea propietario del vehículo, el valor de la retribución en especie derivada de su utilización por parte del empleado en cada año, será el resultado de aplicar sobre el valor de mercado que correspondería al vehículo si fuese nuevo, el porcentaje del 20%. Y cuando el contrato de arrendamiento financiero o de "renting" dura más de un año el valor de mercado del vehículo sobre el que se aplica el porcentaje o, lo que es lo mismo, la base para determinar la renta en especie, será cada año el que corresponda al período impositivo en que se celebró el contrato.

La retribución en especie derivada de la utilización de vehículos automóviles por parte de empleados para fines particulares, es comprensiva de todos los gastos satisfechos por la empresa que permiten poner el vehículo en condiciones de uso para el empleado, como es el caso de los seguros, los impuestos municipales o los gastos de mantenimiento por lo que no constituye una retribución en especie independiente para el trabajador; pero no respecto al consumo de carburantes, que constituye una retribución en especie separada e independiente cuando es abonada por la empresa.

Ahora bien, solo procede imputar al contribuyente una retribución en especie en la medida en que éste tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines, cuestión de ámbito probatorio sobre la que no puede afirmarse un criterio general de valoración.

No obstante, se indica que la valoración de los rendimientos del trabajo en especie puede reducirse hasta en un 30% cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente; reducción que será del 20% cuando, adicionalmente, se trate de vehículos híbridos o propulsados por motores de combustión interna que puedan utilizar combustibles fósiles alternativos, y siempre que el valor de mercado no sea superior a 35.000 euros.

**CONSULTA DGT V0656-19****De 26 de marzo de 2019****Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

Para su deducibilidad estos gastos deben guardar correlación con la obtención de ingresos y deben estar documentados con la factura original y contabilizados en los libros-registro del profesional.

**CONTENIDO**

Cada más es más frecuente la utilización por muchos profesionales de estos espacios coworking, que son oficinas compartidas en las que profesionales de distintos sectores comparten oficina y otros servicios, al frente de las cuales está un gestor del espacio que tiene como misión conectar y crear oportunidades de negocio entre esos profesionales.

Respecto a la tributación de estos gastos derivados del disfrute de un espacio coworking por un profesional que realiza una actividad en estimación directa, serán deducibles, siempre y cuando guarden el principio de correlación con los ingresos. Esta deducibilidad está condicionada a que se justifique la realidad del gasto mediante el original de la factura normal o simplificada y contabilizado en los libros-registro que obligatoriamente deben llevar los sujetos que desarrollan actividades económicas.

Normativa aplicada: art. 28 LIRPF.

**CONSULTA DGT V0742-19****De 2 de abril de 2019****SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

La retención practicada sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención del 35% para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores.

**CONTENIDO**

La Dirección General de Tributos, indica que una Comunidad de propietarios cuyo administrador es uno de los vecinos que percibe por sus servicios únicamente una remuneración simbólica debe retener parte de estos emolumentos puesto que son rendimientos del trabajo, y cumplimentar el Modelo 190.

La retención practicada sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención del 35% para las retribuciones que se perciban por la condición de administradores.

La Comunidad, como sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta debe presentar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, declaración de las cantidades retenidas y de los ingresos a cuenta que correspondan por el trimestre natural inmediato anterior, e ingresar su importe en el Tesoro Público. Y una declaración anual en los primeros veinte días naturales del mes de enero.

También como retenedor la Comunidad debe expedir al comunero contribuyente certificación acreditativa de las retenciones practicadas o de los ingresos a cuenta efectuados, así como de los restantes datos referentes al contribuyente que deben incluirse en la declaración anual.

Normativa aplicada: arts. 8.3 y 17.2.e) (Ley 35/2006), arts. 76.1.a), 80.1.3º y 108 (RD 439/2007).



**CONSULTA DGT V0778-19****De 12 de abril de 2019****SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

Las becas por estudios de 2º de Bachiller, una de ellas obtenida del Ministerio de Educación y otra de la Junta de Andalucía están exentas por ser becas públicas para cursar estudios reglados y la imputación de su importe debe realizarse al período impositivo de su exigibilidad, esto es, en el año en que son concedidas, estando dentro de la exención hasta el límite de 6.000 euros.

**CONTENIDO**

Las becas por estudios de 2º de Bachiller, una de ellas obtenida del Ministerio de Educación y otra de la Junta de Andalucía están exentas por ser becas públicas para cursar estudios reglados y la imputación de su importe debe realizarse al período impositivo de su exigibilidad, esto es, en el año en que son concedidas, estando dentro de la exención hasta el límite de 6.000 euros.

No se deben incluir en la declaración del IRPF del año de su solicitud.

El límite de la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere al conjunto de becas, y no a cada una de ellas por ser concedida por organismos distintos.

En ningún caso estarán exentas las ayudas para el estudio concedidas por un Ente Público en las que los destinatarios sean exclusiva o fundamentalmente sus trabajadores o sus cónyuges o parientes, en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el tercer grado inclusive, de los mismos.

**CONSULTA DGT V0509-19****De 11 de marzo de 2019****SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos****RESUMEN**

Si los beneficiarios de la renuncia no reciben directamente otros bienes del causante, deben tributar exclusivamente por la adquisición de la parte renunciada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y a su parentesco con el causante, excepto en los casos en los que el renunciante tenga señalado un coeficiente superior.

**CONTENIDO**

El sobrino de un causante que hereda repudia la herencia y acepta el legado quedando la parte de la herencia sin liquidar. Se abre la sucesión intestada y mediante declaración judicial pasa a ser heredero un hermano del anterior que también era legatario. Este hermano recibe notificación con propuesta de liquidación provisional en un procedimiento de comprobación de valores, procediendo a renunciar a la herencia. Los siguientes llamados a la herencia son el consultante y un primo suyo sin que por el momento haya declaración de herederos. El consultante fue objeto de comprobación de valores por el legado.

El régimen fiscal de la renuncia a los efectos del Impuesto sobre Sucesiones dispone que en la renuncia pura, simple y gratuita de una herencia –efectuada antes de que haya prescrito el impuesto correspondiente a la misma–, el impuesto sólo se exige a los beneficiarios de dicha renuncia, pero no al renunciante, a quien únicamente se le exigiría el impuesto en los demás casos de renuncia a favor de persona determinada.

En cuanto a los beneficiarios de la renuncia, si reciben directamente otros bienes del causante, deberán tributar por el modo del que resulte mayor cuota tributaria de los dos siguientes: la suma de las dos liquidaciones que se indican a continuación: La que resulte por la adquisición de la parte renunciada aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y teniendo en cuenta el parentesco con el causante que tenga señalado un coeficiente superior de los dos siguientes: el del renunciante o su propio parentesco. Además, la que resulte de la adquisición directa de otros bienes del causante; o la suma que resulte de la adquisición conjunta de ambos grupos de bienes, girada sobre el valor de todos, con aplicación a la cuota íntegra obtenida del coeficiente que corresponda al parentesco del beneficiario con el causante.

Si los beneficiarios de la renuncia no reciben directamente otros bienes del causante, deben tributar exclusivamente por la adquisición de la parte renunciada, aplicando el coeficiente que corresponda a la cuantía de su patrimonio preexistente y a su parentesco con el causante, salvo que el del renunciante tenga señalado un coeficiente superior, en cuyo caso se tendrá en cuenta este último.

A efectos prescriptivos, si el consultante acepta la herencia debe presentar liquidación complementaria al haberse interrumpido la prescripción pero es la oficina liquidadora competente la que en función de los documentos aportados determinará la prescripción del impuesto.

Normativa aplicada: arts. 25 y 28 (Ley 29/1987), arts. 66 y 67 LGT.



**CONSULTA DGT V0456-19**  
**De 1 de marzo de 2019**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**

### RESUMEN

Con carácter general debe entenderse que dicha cuota no se encuentra incluida en el precio cuando el sujeto pasivo puede repercutir conforme a derecho la cuota impositiva al destinatario de la operación.

### CONTENIDO

Cuando una Administración Pública suscribe contratos de arrendamiento de inmuebles con terceros en los que ha concertado el pago de una renta, pero sin referencia alguna al IVA que grava la operación al tratarse de una prestación de servicios sujeta y no exenta del citado tributo, en el precio pactado se debe considerarse no incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La LIVA dispone que cuando las cuotas del Impuesto no se repercuten expresamente en factura o documento equivalente, se entiende que la contraprestación no incluyó dichas cuotas, y respecto a prestaciones de servicios cuyos destinatarios son Entes públicos se entiende siempre que los sujetos pasivos del IVA, al formular sus propuestas económicas, aunque sean verbales, han incluido dentro de las mismas el Impuesto, que no obstante, debe ser repercutido como partida independiente, cuando así proceda, en los documentos que se presenten para el cobro, sin que el importe global contratado experimente incremento como consecuencia de la consignación del tributo repercutido.

Sobre la cuestión se ha pronunciado la sentencia del TJUE de 7 de noviembre de 2013 entendiendo que si cuando las partes no han dispuesto nada en la celebración del contrato sobre si en la contraprestación fijada en el mismo debe entenderse que incluye también el Impuesto sobre el Valor Añadido, con carácter general debe entenderse que dicha cuota no se encuentra incluida en el precio cuando el sujeto pasivo pueda repercutir conforme a derecho la cuota impositiva al destinatario de la operación.

Cuando no se expidió inicialmente factura por las operaciones gravadas en el plazo de un año posterior al devengo de las mismas, no procede la rectificación de cuotas impositivas repercutidas, y se pierde del derecho a la repercusión inicial cuando haya transcurrido un año desde la fecha del devengo. La pérdida del derecho a repercutir se refiere a aquellos casos en los que la ausencia de repercusión se produce sin causa que lo justifique.

Ahora bien, la pérdida del derecho a la repercusión cuando ha transcurrido un año desde la fecha de devengo no exime de la obligación del ingreso de las cuotas devengadas en el Tesoro, por lo que opera a modo de una sanción económica con respecto al sujeto pasivo, pretendiendo amparar y proteger al sujeto que debe soportar la repercusión en el sentido de que la Ley sólo le obliga a soportar la repercusión con carácter imperativo hasta un año desde el devengo, ya que transcurrido el plazo puede negarse a soportar el impuesto, que en cualquier caso debe ser liquidado por el sujeto pasivo.

Normativa aplicada: arts. 78. apdos uno y cuatro y 88, uno (Ley 37/1992).





**CONSULTA DGT V0467-19**  
**De 1 de marzo de 2019**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**

#### RESUMEN

Compete a los herederos o, en su caso, a la herencia yacente, a través de su representante, declarar y liquidar el Impuesto en la declaración trimestral correspondiente a la fecha del devengo de todas las operaciones que se hubieran realizado en ese trimestre natural. Igualmente, en caso de que fuera necesario, deberán expedir las correspondientes facturas.

#### CONTENIDO

Cuando el arrendador de un local de negocio fallece serán sus herederos o, en su caso, la herencia yacente, a través de su representante, quienes deberán declarar y liquidar el IVA en la declaración trimestral correspondiente a la fecha del devengo de todas las operaciones que se hubieran realizado en ese trimestre natural y expedir las correspondientes facturas.

A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmiten a sus herederos o a los legatarios en las mismas condiciones que para los herederos.

No se transmiten ni las sanciones ni la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento.

Si la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponde al representante de la herencia yacente.

Normativa aplicada: arts. 4.º, 5, 11 y 84 (Ley 37/1992); art. 39 LGT.

**CONSULTA DGT V0469-19****De 1 de marzo de 2019****SG de Impuestos sobre el Consumo****RESUMEN**

La ley, en modo alguno, establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del año, sino sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación.

**CONTENIDO**

El Ayuntamiento consultante ha recibido en noviembre de 2017 dos facturas con la repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido derivadas de la liquidación de los derechos de autor por unas actuaciones celebradas en el municipio en agosto de 2015 y 2016, y a los efectos de la repercusión del Impuesto, y dado que su devengo lo fue cuando se prestaron los servicios con independencia de que la contraprestación se satisfaga después de prestados los mismos, se debió repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo impositivo vigente en el momento del devengo, y el Ayuntamiento estaba obligado a soportar esta repercusión.

Siendo la causa por la que el sujeto pasivo no expidió con anterioridad las facturas un retraso del Ayuntamiento en la entrega de la información para poder calcular la cuantía de los derechos de autor, se debería haber fijado provisionalmente aplicando criterios fundados, sin perjuicio de su posterior rectificación cuando dicho importe fuera conocido; en caso de no haberse hecho así, se pierde el derecho a la repercusión inicial por el transcurso de un año desde la fecha del devengo.

El plazo para repercutir el Impuesto mediante la expedición de la oportuna factura fue de un año contado desde la fecha de devengo del Impuesto correspondiente a la operación gravada.

Si el Ayuntamiento, como destinatario de las operaciones no estuviera obligado a soportar la repercusión, por haber caducado el derecho a repercutir el impuesto, no se impide que aquel pueda aceptar voluntariamente soportar la repercusión extemporánea del Impuesto, pero con un matiz, la ley no establece la prohibición de soportar una vez transcurrido el plazo del año, sino sólo que se perderá el derecho a repercutir, por lo que no puede entenderse que si se soporta voluntariamente el impuesto, aunque sea repercutido extemporáneamente, el repercutido está incumpliendo una obligación.

Normativa aplicada: arts. 4, 11 y 88 (Ley 37/1992).

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 rectangle with a thick red border is centered on the slide, containing the word "JURISPRUDENCIA" in bold black capital letters.

# **JURISPRUDENCIA**





## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC de 27.03.2019 núm. 43/2019 (RTC 2019, 43)

Recurso, núm. 6367/2017; BOE 25.04.2019, núm. 99

## CONTENIDO

a) En cuanto al hecho imponible y sus elementos de cuantificación, los escritos de la Generalitat y del Parlamento insisten en que no tienen el mismo objeto, pues con el impuesto impugnado no se pretendería gravar la producción de energía sino solo la dispersión de elementos radiotóxicos. Insisten en que se grava la misma materia imponible, pero desde distintas perspectivas, citando en su apoyo la doctrina contenida en la STC 60/2013, de 13 de marzo (RTC 2013, 60), FJ 4.

Esta conclusión no puede compartirse. Debemos recordar, en primer término, que las consideraciones contenidas en la STC 60/2013, realizadas en relación con el impuesto regulado en la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre (LCLM 2005, 358), del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, no son automáticamente trasladables a este supuesto, como pretenden los escritos de contestación a la demanda. En aquel caso se trataba de comparar el impuesto autonómico, tanto con el impuesto sobre la electricidad, que somete a tributación la producción de energía eléctrica (art. 64 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787y RCL 1993, 150)), como con el impuesto sobre actividades económicas, que grava el mero ejercicio de actividades empresariales, en función de su beneficio medio presunto (art. 78.1 del texto refundido de la Ley de haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 602, 670)). Pues bien, precisamente en dicha sentencia, y tal como también había sucedido en la STC 196/2012, de 31 de octubre (RTC 2012, 196) (referida a una redacción anterior del mismo impuesto), se estimó la inconstitucionalidad del impuesto establecido por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha sobre la producción de energía termonuclear, por su solapamiento con la materia imponible del impuesto sobre actividades económicas, y en aplicación del art. 6.3LOFCA (RCL 1980, 2165), si bien en su redacción antigua, anterior a la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009 (RCL 2009, 2477).

Para comparar los hechos imponibles de acuerdo con el método establecido en nuestra jurisprudencia, antes referida, debe recordarse que materia imponible es "toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, de manera que en relación con una misma materia impositiva el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes" (STC 60/2013, de 13 de marzo (RTC 2013, 60), FJ 3, con cita de las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre (RTC 2000, 289), FJ 4; 168/2004, de 6 de octubre (RTC 2004, 168), FJ 6; 179/2006, de 13 de junio (RTC 2006, 179), FJ 4, y 122/2012, de 5 de junio (RTC 2012, 122), FJ 3). Por su parte, el hecho imponible, de acuerdo con la definición que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), general tributaria (LGT), es el "presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal" (art. 20.1 LGT).

En este caso, la materia imponible o fuente de capacidad económica gravada es la actividad de índole económica consistente en la producción de energía eléctrica de origen nuclear. Efectivamente, como señalan los escritos de contestación a la demanda, la formulación del hecho imponible no es idéntica en el impuesto autonómico y en el estatal. Por un lado, el impuesto sobre elementos radiotóxicos recae sobre diferentes procesos llevados a cabo en el seno de una central nuclear y que tienen que ver con la producción [art. 54.1 a)], la manipulación y transporte [art. 54.1 b)], la custodia transitoria [art. 54.1 c)], y la emisión [art. 54.1 d)] de "elementos radiotóxicos", esto es, todos los "generados en reacciones termonucleares" (art. 52). Y, por otro lado, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear con el que pretendidamente colisiona define el hecho imponible como "la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear" [art. 15.1 a)], y "la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica" [art. 15.1 b)].

En coherencia con ello, las bases imponibles de uno y otro impuesto difieren también, pues en el caso del impuesto catalán se afirma medir el número de desintegraciones nucleares producidas, medidas en curios-día (unidad denominada "Cid"), salvo las emisiones accidentales, que se miden en becquerels, mientras que en el impuesto estatal se medirían los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado (uranio y plutonio). Tal diferencia, en fin, se traslada a los tipos de gravamen, de manera que en el primer caso, del impuesto autonómico, se establecen distintos tipos en función del número de "curios cid" (art. 58), mientras que en el segundo, del impuesto estatal, se toma en consideración el kilogramo de metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado (art. 17 bis).

Atendidas tales diferencias en la definición legal de los hechos imponibles y sus elementos de cuantificación, podría pensarse que estamos ante figuras tributarias que, desde el principio, son diversas, por serlo ya la propia definición del hecho imponible, lo que incluso haría innecesario el examen del resto de elementos de cuantificación del impuesto.

Sin embargo, esto es solo una apariencia, pues el nomen iuris o definición legal de los elementos del impuesto debe ponerse en relación con el objeto mismo de gravamen, que es, como se ha expuesto, el proceso nuclear de producción de energía nucleoelectrónica. La clave para determinar qué es lo que efectivamente se pretende someter a gravamen es examinar, de forma conjunta y sistemática, todos los elementos del impuesto, esto es, también los elementos de cuantificación. En este caso, dado que dichos elementos se refieren al proceso de producción de energía nuclear, debe exponerse el mismo de forma sucinta y necesariamente simplificada.

..//..



**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
**Sentencia de 27.03.2019 (JUR 2019, 96640)**  
**Asunto núm. C 201/2018; Mydibel SA/État belge**

### CONTENIDO

En el caso de autos, se desprende de la resolución de remisión que las operaciones de sale and lease back (venta con arrendamiento posterior) de que se trata en el litigio principal constituyen operaciones meramente financieras cuyo objeto es aumentar la liquidez de Mydibel y que los inmuebles en cuestión en ese litigio quedaron en posesión de esta sociedad, que los utilizó de forma ininterrumpida y duradera para las necesidades de sus operaciones gravadas. Estos hechos dan a entender, sin perjuicio de que lo compruebe el tribunal remitente, que cada una de estas operaciones integra una única operación, toda vez que la constitución del derecho de enfiteusis sobre los inmuebles en cuestión en el litigio principal no puede desvincularse del arrendamiento financiero sobre los mismos bienes.

Por consiguiente, y a reserva de las comprobaciones que efectúe el tribunal remitente, cada operación de sale and lease back (venta con arrendamiento posterior) de que se trata en el litigio principal constituye una operación única. En estas circunstancias, dichas operaciones no pueden calificarse como «entregas de bienes», ya que los derechos transferidos a las entidades financieras en cuestión en el litigio principal a raíz de dichas operaciones, esto es, los derechos civiles de enfiteusis aminorados por los derechos derivados del arrendamiento financiero del que es titular Mydibel, no las facultan para disponer de los inmuebles de que se trata en el litigio principal con la misma amplitud que si fueran sus propietarias.

Por cuanto antecede y sin perjuicio de la comprobación que realice el tribunal remitente, los artículos 187 y 188 de la Directiva IVA no obligan a regularizar el IVA deducido inicialmente en circunstancias como las del litigio principal.

Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en lo esencial, si interpretar los artículos 184, 185, 187 y 188 de la Directiva IVA en el sentido de que obligan a regularizar el IVA deducido inicialmente en circunstancias como las del litigio principal es compatible con los principios de neutralidad del IVA e igualdad de trato.

Atendiendo a la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, la segunda cuestión prejudicial solo podría plantearse si el tribunal remitente, después de efectuar su comprobación, debiera estimar que las operaciones de sale and lease back (venta con arrendamiento posterior) de que se trata en el litigio principal suponen o bien una modificación de los elementos tomados en consideración para determinar el importe de las deducciones practicadas después de la declaración del IVA, en el sentido del artículo 185 de la Directiva IVA, o bien una entrega, en el sentido del artículo 188 de esta Directiva, y que, por lo tanto, en las circunstancias del litigio principal, hay obligación de regularizar el IVA inicialmente deducido.

Pues bien, tal obligación de regularizar el IVA inicialmente deducido, en cualquier caso, sería compatible con los principios de neutralidad del IVA e igualdad de trato.

A este respecto, basta con observar que, en estas circunstancias, un sujeto pasivo que haya concertado una operación como esa no sujeta al IVA y que se refiera a un inmueble de su propiedad no se encontraría, a efectos de IVA, en una situación comparable a la de un sujeto pasivo que hubiera seguido siendo propietario de un inmueble de manera ininterrumpida desde la ejecución de las obras que hubieran dado derecho a la deducción del IVA soportado.

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA****Sentencia de 28.03.2019 (PROV 2019, 101695)****Asunto núm. C 275/2018; M. V./Odvolací finanční ředitelství,****CONTENIDO**

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, solo existen dos supuestos en los que el incumplimiento de un requisito formal puede conllevar la pérdida del derecho a la exención del IVA (sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 40).

Por una parte, un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en un fraude fiscal que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar el principio de neutralidad fiscal a efectos de la exención del IVA. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no es contrario al Derecho de la Unión obligar a un operador a que actúe de buena fe y a que adopte toda medida razonablemente exigible para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal. Si el sujeto pasivo en cuestión sabía o hubiera debido saber que la operación que realizó estaba implicada en un fraude cometido por el adquirente y no adoptó todas las medidas razonables a su alcance para evitar tal fraude, se le debe denegar el derecho a la exención (sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 41).

En el presente litigio, nada en los autos de que dispone el Tribunal de Justicia indica que la denegación de la exención controvertida en el litigio principal se base en la existencia de tal fraude.

Por otra parte, el incumplimiento de un requisito formal puede llevar a que se deniegue la exención del IVA en caso de que dicho incumplimiento tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 42).

En la medida en que, como alega, en esencia, el Gobierno checo, la no inclusión de los bienes destinados a la exportación en ese régimen aduanero podría con frecuencia tener como efecto dificultar, incluso imposibilitar, que las autoridades tributarias pudiesen comprobar la salida efectiva de tales bienes del territorio de la Unión, es cierto que debe demostrarse la realidad de la exportación de manera satisfactoria ante las autoridades tributarias competentes, ya que tal exigencia guarda relación con los requisitos materiales requeridos para la concesión de la exención (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2018, Cartrans Spedition, C-495/17, EU:C:2018:887, apartado 48).

Sin embargo, no se ha alegado en el litigio principal que la falta de inclusión de los bienes de que se trata en el régimen aduanero de exportación haya impedido demostrar que se cumplen los requisitos materiales, en el presente caso la salida efectiva de tales bienes del territorio de la Unión.

De ello se deduce que, en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, el incumplimiento del requisito formal de la inclusión de los bienes destinados a la exportación en el régimen aduanero de exportación no puede dar lugar a que el exportador pierda su derecho a la exención a la exportación, siempre que se haya acreditado la salida efectiva de las mercancías en cuestión del territorio de la Unión.

No desvirtúa esta apreciación la tesis expuesta por el Gobierno checo según la cual el exportador, en virtud, en particular, del artículo 59, apartado 1, y del artículo 161, apartado 2, del código aduanero, debería en cualquier caso haber procedido a la inclusión de las mercancías en dicho régimen aduanero por medio de una declaración en aduana a tal efecto, lo que habría podido hacer, en su caso, ex post, de manera que el incumplimiento inicial de este requisito no supondría la pérdida definitiva del derecho a la exención a la exportación. En efecto, tal inclusión, independientemente de que se haga antes o después de la exportación, constituye una obligación formal que, además, no se engloba en el sistema común del IVA sino en el régimen aduanero. Por consiguiente, el incumplimiento de dicha obligación no excluye como tal que se cumplan los requisitos materiales que justifican la concesión de la exención.





**NEUS TEIXIDOR MARTÍNEZ**

**Abogada en Grupo 63**

**Doctoranda en la Universidad Autónoma de Madrid**

## RESUMEN

La sentencia objeto del presente análisis trata de determinar si la cuantificación del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, también conocido comúnmente como plusvalía municipal, puede realizarse utilizando métodos de cálculo diferentes a la fórmula legalmente establecida en el artículo 107 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. A este respecto, la Diputación Provincial de Albacete y el Ayuntamiento de Casas Ibáñez, como recurrentes en casación, consideran que la adopción de fórmulas alternativas de cálculo afecta a elementos esenciales del tributo, desvirtuando los mismos, y, por ende, debe estarse a la fórmula legalmente establecida. Por su parte, el sujeto pasivo sostiene que, de mantenerse esa fórmula de cálculo, se estarían gravando situaciones ficticias al calcularse el impuesto sobre el incremento de valor futuro del terreno transmitido y no el incremento de ese valor producido por los años de tenencia del mismo. Para resolver las cuestiones planteadas, el Tribunal Supremo se remite a lo dispuesto en su reciente Sentencia de 5 de junio de 2018, que se pronuncia respecto de la carga de la prueba de la existencia de incremento de valor del terreno.

## SUMARIO

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

Referencia bibliográfica

## CONTENIDO

La Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 (rec. núm. 4924/2017 – NFJ073056–), de la que es ponente el magistrado don José Díaz Delgado, tiene por objeto analizar si, en el supuesto de que exista un incremento del valor del terreno de naturaleza urbana, los juzgados y tribunales tienen la potestad de elegir el método de cálculo del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante, IIVTNU) que, en cada caso, consideren más «adecuado» y, por lo tanto, fuera de los parámetros previstos en los apartados 2 y 4 del artículo 107 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (en lo sucesivo, TRLRHL). En palabras del propio Tribunal Supremo, la sentencia que nos ocupa pretende lo siguiente:

[d]eterminar si la interpretación conjunta de los artículos 104.1 y 107, apartados 1, 2 y 4, del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales [...] permite concluir que el importe de la base imponible del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puede no ser el resultado de multiplicar el valor del terreno en el momento del devengo por el número de años de generación del incremento y por el porcentaje anual que corresponda.

En el supuesto enjuiciado, don Juan Pedro liquidó el IIVTNU relativo a un bien inmueble situado en el municipio de Casas Ibáñez (provincia de Albacete), como consecuencia de la aceptación de una donación. Sin embargo, al no estar conforme con la fórmula de cálculo utilizada para la emisión de dicha liquidación, procedió a su impugnación.

La controversia fue resuelta mediante Sentencia número 141 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Albacete de fecha 26 de junio de 2017 (rec. núm. 24/2016), que, con base en diversas sentencias anteriores de ese mismo Juzgado, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha y del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 1 de Cuenca, estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto.

..//..



**PEDRO M. HERRERA MOLINA**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
UNED

### RESUMEN

El Tribunal Supremo considera que la exención de los rendimientos por trabajos realizados en el extranjero no exige una estancia «continua» en el extranjero ni excluye los trabajos de supervisión y asistencia a reuniones. La exención tampoco exige que el trabajo se realice de modo exclusivo para una entidad extranjera (con exclusión del empleador residente en España), siempre que la entidad extranjera resulte también beneficiada por dicho trabajo. La sentencia afirma inicialmente que los beneficios fiscales deben interpretarse «de modo restrictivo», pero rectifica después afirmando que han de utilizarse los criterios generales de interpretación (particularmente la finalidad de la norma) y que «no cabe exigir para el disfrute de la exención [...] requisitos que no prevé el precepto que la establece».

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1 Alcance de la exención por trabajos realizados en el extranjero
  - 3.2 Criterios generales sobre la interpretación de los «beneficios fiscales»

Referencias bibliográficas

### CONTENIDO

El interesado, empleado público del Banco de España, realizó a lo largo de 2011 diversos desplazamientos breves (con regreso al día siguiente o dos días después) a ciudades de otros países de la Unión Europea para supervisar proyectos del Banco Central Europeo en los que participaba su empleador (el Banco de España).

Tras presentar en plazo la autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) solicitó su rectificación por entender aplicable la exención prevista en el artículo 7 p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), para las retribuciones derivadas de trabajos realizados en el extranjero que le había satisfecho su pagador (el propio Banco de España, según parece desprenderse de los hechos reflejados en la sentencia del Tribunal Supremo – TS–).

La Administración desestimó su solicitud, así como el posterior recurso de reposición.

A continuación, el interesado interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid. Este también desestimó su petición. Seguidamente interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que dictó Sentencia desestimatoria el 24 de mayo de 2017 (rec. núm. 1132/2015 – NFJ073023–).

Finalmente el interesado interpuso recurso de casación (núm. 3774/2017 –NFJ073021–) que fue admitido por Auto de 6 de noviembre de 2017 por concurrir la presunción de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia (art. 88.3 a) Ley 29/1998). El auto precisó que la cuestión de interés era la siguiente:

Determinar, a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 7, letra p), de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el alcance del requisito referente al destinatario o beneficiario de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando se trata de rendimientos percibidos por funcionarios en activo que se hallan destinados en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte.

..//..



**ROSA FRAILE FERNÁNDEZ**

**Profesora ayudante doctora (acreditada contratada) de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Rey Juan Carlos**

## RESUMEN

Se analiza la STC 4/2019, de 17 de enero, en la que se discute la compatibilidad con el IBI del impuesto sobre las viviendas vacías desarrollado por la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio. El tribunal, tras repasar su interpretación del artículo 6.3 de la LOFCA, compara los elementos esenciales de ambos impuestos, local y autonómico, determinando que no se produce supuesto de vulneración del principio de no duplicidad. La sentencia sigue la misma línea que otras anteriores y posteriores relativas a tributos de carácter extrafiscal incentivadores de un determinado uso de la propiedad que pretenden atender a la consecución de otros fines constitucionales. Sí se observa cierta novedad en el análisis de la posible confrontación, no con el IBI en sí mismo, sino con el recargo para viviendas desocupadas previsto en el artículo 72.4 del TRLRHL, cuyo hecho al que la ley vincula su nacimiento es en esencia el mismo.

## SUMARIO

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

Referencias bibliográficas

## CONTENIDO

El 25 de abril de 2016 se interpuso recurso de inconstitucionalidad por parte de la presidencia del Gobierno contra los artículos 1, 4, 9.1, 11 y 12 de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias de la Ley 3/2012. Asimismo, se solicita la suspensión de la aplicación de los preceptos expuestos.

En la demanda se reconoce la potestad tributaria de las comunidades autónomas recogida en los artículos 133.2 y 157.1 de la Constitución española (CE) y se hace hincapié en las limitaciones que el artículo 6 de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), prevé en relación con esta potestad tributaria, limitaciones que a su vez tienen su amparo en el artículo 157.3 de la CE. La demanda se basa en la injerencia de los artículos recurridos sobre el conocido como principio de no duplicidad. «Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado» y «Los tributos que establezcan las comunidades autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por los tributos locales». Es concretamente con el hecho imponible y los sujetos pasivos del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) con los que se produce, a juicio de la parte demandante, coincidencia con el impuesto sobre las viviendas vacías. Consideran que «la coincidencia se acentúa» si atendemos al recargo que queda previsto en el artículo 72.4 del Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), en los supuestos en que los bienes inmuebles de uso residencial se encuentren desocupados, entendiendo que la previsión que contiene la Ley 14/2015 de compensar a los entes locales que en el futuro establezcan el citado recargo es confirmación de la igualdad de hechos imponible.

La Generalitat de Cataluña, en su escrito de defensa, señala que no se observa claramente si la duplicidad invocada tiene relación con el IBI en sí mismo o con el recargo. En lo referente al IBI, sostiene que el hecho imponible es diverso, pues el impuesto sobre las viviendas vacías recae sobre la desocupación de una vivienda durante más de dos años seguidos sin causa justificada, en la medida en que afecta a la función social de la propiedad. También es diferente el método de cálculo de la base imponible de ambos impuestos, así como los sujetos pasivos, que en el caso del impuesto sobre las viviendas vacías solo podrán ser personas jurídicas.

Similares argumentos de defensa son expuestos por el letrado del Parlamento de Cataluña.

..//..





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

### RESUMEN

El TSJ de Galicia reitera su doctrina, abiertamente discutible, considerando de tributación en fuente, como si derivaran de un empleo público, las pensiones procedentes de un sistema público de pensiones o seguridad social.

### CONTENIDO

En la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 3 de abril de 2019 (rec. 15853/2019) objeto de este comentario, se debate la solicitud de devolución del IRPF satisfecho por un pensionista residente, que alega su exención con pie en norma bilateral —en este caso, el CDI suscrito con Alemania— a cuyo tenor tributan en sede de residencia las pensiones derivadas de un empleo anterior en el otro Estado, salvo aquellas «pensiones y remuneraciones similares pagadas por o con cargo a fondos creados por un Estado contratante, un land o uno de sus organismos autónomos, autoridades o administraciones locales», estando estas últimas exentas en el Estado de residencia (dando por hecho que tributan, o pueden hacerlo, en el Estado de la fuente, de origen de las rentas y de ubicación del empleo «público» que determina que el propio Estado u otra subdivisión administrativa «cree» fondos para ello), aunque esta conclusión esté muy lejos de ser compartida por el Tribunal autor de las sentencias.

Haciendo gala del carácter reiterado de sus decisiones [se citan las sentencias de 27/1/10 (recurso 15271/08); 14/10/10 (recurso 16600/08); 11/11/10 (recurso 16601/08); 29/10/12 (recurso 15635/11); 20/3/13 (recurso 15636/11); 23/7/14 (recurso 15047/14); 17/10/14 (recurso 15046/14); 22/10/14 (recurso 15092/12); 29/10/14 (recurso 15611/13); 10/12/14 (recurso 15153/14) y 23/6/15 (recurso 15039/15), 8/6/16 (recurso 15621/15), entre otras], el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en una nueva decisión en materia de pensiones transfronterizas, recuerda que no crea jurisprudencia, pero que sus resoluciones, cuando son permanentemente reiteradas, «son la expresión de un criterio que, por supuesto, vincula a este Tribunal Superior, salvo grave quiebra de los principios de igualdad y unidad de doctrina, a reserva de motivada variación de criterio.»

La doctrina del TSJ se resume en las consideraciones que se refieren en los párrafos siguientes, desoyendo los argumentos de la Abogacía del Estado «con referencia a la procedencia de los fondos con que se nutren las pensiones públicas» y ya anticipando que «como no se discute la naturaleza del organismo público pagador de la pensión, nuestra doctrina, resulta plenamente aplicable al caso de autos.»

«El demandante planteó la devolución de referencia en aplicación del artículo 19 del Convenio Hispano-Alemania de 5 de diciembre de 1966 para evitar la doble imposición, siendo rechazada tal petición tanto en sede de gestión como de reclamación bajo el argumento de que, en virtud de tal Convenio las pensiones públicas tributarán en Alemania, entendiendo por tales las percibidas en razón a un empleo público anterior de suerte que, estimando las percibidas con cargo a la Seguridad Social dentro de las privadas, ello implica la tributación en España, de lo que se sigue el rechazo de la petición del recurrente. Tal planteamiento, la resolución recurrida, aún lo formula de un modo más contundente al significar que sólo gozarán de exención, según el Convenio Hispano-Alemania de referencia las pensiones pagadas por el estado en virtud del desarrollo de un empleo público anterior.

A continuación anota —ya lo anticipamos— el texto legal en cuestión. Dispone el art. 19.1 de dicho Convenio que "las pensiones y remuneraciones similares pagadas a un residente de un Estado contratante en consideración a un empleo anterior, sólo pueden someterse a imposición en este Estado". El apartado 2 de dicho precepto a su vez dispone que "no obstante las disposiciones del párrafo 1º, las pensiones y remuneraciones similares pagadas por o con cargo a fondos creados por un Estado contratante, un land o uno de sus organismos autónomos, autoridades o administraciones locales, en consideración a un empleo anterior, están exentas de impuestos en el otro Estado contratante.»

Afirma el TSJ que «de lo anterior ya se desprende que el matiz diferencial entre uno y otro apartado se refiere, no como pretende la resolución recurrida, a la naturaleza pública o privada del empleo anterior, sino a la procedencia de los fondos con los que se abonan las pensiones y remuneraciones similares y, en ambos casos, en consideración, efectivamente, a un empleo anterior, sin distinguir su naturaleza, de suerte que están exentas de tributación en el Estado español aquellas cuya procedencia sea pública, tal como se sigue sin dificultad del precitado artículo 19.2 del Convenio. En el presente caso, el demandante acreditó que la pensión a que se refiere su petición (en consideración a un empleo anterior y siendo indiferente su condición pública o privada), tiene un origen público, según la documentación emitida (...), motivo por el cual procede acceder a su solicitud, al ser también ajeno al caso cualquier planteamiento dogmático sobre la naturaleza de las pensiones de Seguridad Social en razón a las aportaciones que las conforman, pues no estamos en el caso ante ninguna de las fórmulas asistenciales privadas que complementan o sustituyen las pensiones de referencia.»

..//..

## LA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA POR IMPAGO DEL PRECIO: LA INCOMPATIBILIDAD CON EL DERECHO DE LA UNIÓN DE LAS NORMAS ESPAÑOLAS QUE LA REGULAN Y LA URGENTE NECESIDAD DE SU MODIFICACIÓN

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (TJUE) DE 8 DE MAYO DE 2019, A-PACK, C-127/18



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 52, 2019

**DAVID GÓMEZ ARAGÓN**

Director del Centro de Investigación, Documentación e Información sobre el IVA (CIDI-IVA)

### RESUMEN

En la sentencia a que se refiere este estudio, así como en otras dos no muy alejadas en el tiempo (de 6 de diciembre de 2018, *Tratave*, C-672/17, EU:C:2018:989; y de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887), el TJUE ha establecido determinados criterios jurisprudenciales de los que, en nuestra opinión, se deriva con claridad que resultan contrarias al Derecho de la Unión y, por tanto, no válidas, determinadas previsiones contenidas en el artículo 80 de la Ley del IVA y relativas a la reducción de la base imponible del IVA correspondiente a un operación gravada, cuando resulte impagado en su totalidad o en parte el precio correspondiente a la misma. Cualquier empresa que se vea perjudicada por lo anterior está legitimada para invocar la aplicación directa del Derecho de la Unión y la no aplicación del derecho interno español. Adicionalmente, resulta evidente la urgente necesidad de que la redacción formal de los artículos 80 de la LIVA y 24 del RIVA sea modificada, con el fin de ajustarla al Derecho de la Unión.

### SUMARIO

- I. EL DERECHO DE LA UNIÓN EN LO QUE RESPECTA A LA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA MOTIVADA POR EL IMPAGO TOTAL O PARCIAL DEL PRECIO DE LA OPERACIÓN POR PARTE DEL CLIENTE
- II. LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TJUE EN LO QUE RESPECTA A LA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA MOTIVADA POR EL IMPAGO TOTAL O PARCIAL DEL PRECIO DE LA OPERACIÓN POR PARTE DEL CLIENTE
  - 2.1. Los criterios generales que conforman la jurisprudencia del TJUE
  - 2.2. La decisión del Tribunal en la sentencia A-PACK
  - 2.3. La decisión del Tribunal en la sentencia *Tratave*
  - 2.4. La decisión del Tribunal en la sentencia *Di Maura*
  - 2.5. Conclusiones respecto del estado actual de la jurisprudencia del TJUE, en lo que respecta a la reducción de la base imponible del IVA motivada por el impago total o parcial del precio de la operación por parte del cliente
- III. LA INCOMPATIBILIDAD CON EL DERECHO DE LA UNIÓN DE LAS NORMAS ESPAÑOLAS FORMALMENTE VIGENTES EN EL MOMENTO ACTUAL EN RELACIÓN CON LA REDUCCIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IVA CON MOTIVO DEL IMPAGO TOTAL O PARCIAL DEL PRECIO DE LA OPERACIÓN POR EL CLIENTE Y LA URGENTE NECESIDAD DE SU MODIFICACIÓN

### CONTENIDO

La cuestión de la reducción de la base imponible del IVA correspondiente a una entrega de bienes o prestación de servicios, con posterioridad a la realización de tal operación, por el hecho de que resulte impagado en su totalidad o en parte el precio de la misma, está esencialmente regulada desde el 1 de enero de 2007 en los apartados 1 y 2 del artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE (1). Con anterioridad a dicha fecha la referida cuestión estaba regulada, exactamente en los mismos términos, en los párrafos primero y segundo del artículo 11.C.1 de la Directiva 77/388/CEE (2). Es por ello que a partir de este momento nos referiremos únicamente a lo previsto en el artículo 90 de la Directiva 2006/112/CE, sustituyendo incluso las referencias que se hacen al artículo 11.C.1 de la Directiva 77/388/CEE en determinados documentos por sus equivalentes contenidas en el citado artículo 90.

../..



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

### RESUMEN

El Tribunal Constitucional desestima un recurso de inconstitucionalidad, presentado por 50 diputados de Unidos Podemos-En Comú y Podem-En Marea contra el art. 289.2, la disposición adicional cuadragésima tercera; y las disposiciones finales novena, undécima y duodécima de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014, que recogen la regulación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público No Tributarias, entendiéndose que es perfectamente acorde con lo dispuesto en los artículos 31, 14 y 134 de la Constitución Española, según la doctrina establecida por el propio Tribunal Constitucional.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. REGULACIÓN DE LAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIAS
- III. CONTENIDO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
- IV. RESUMEN
- V. COMENTARIOS Y CONCLUSIONES

### CONTENIDO

Antes que nada, se debe recordar que la enunciación de la existencia y la definición del concepto de «Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público» se encuentra regulado en el apartado 3 del artículo 31 de la Constitución Española, en el que se establece:

«Artículo 31

(...)

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.»

Con base en el precepto transcrito, el Tribunal Constitucional (TC), con ocasión de su revisión de algunos aspectos de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, dictó su conocidísima y fundamental Sentencia de 14 de diciembre de 1995, número 185/1995, que analizó en los términos del precepto transcrito la mencionada Ley.

En dicha Sentencia, el TC, considera lo siguiente respecto al precepto anterior:

«3. El art. 31.3 C.E., apartándose de lo que era tradicional en nuestros textos constitucionales y legales —en los que el objeto de la reserva de ley se establecía por referencia a categorías tributarias concretas—, no recurre explícitamente a ninguna de las figuras jurídicas existentes en el momento de la elaboración y aprobación de la Constitución, ni tampoco utiliza el concepto genérico de tributo, sino la expresión más amplia y abierta de "prestación patrimonial de carácter público". Es cierto que la Constitución se refiere en varios preceptos a los "tributos" y proclama que su establecimiento debe hacerse mediante ley (art. 133.1 CE); sin embargo no lo es menos que, desde la perspectiva constitucional, como tendremos ocasión de reiterar, el legislador puede alterar el alcance de las figuras que hoy integran esta categoría —impuestos, tasas y contribuciones especiales—, y puede crear nuevos ingresos de Derecho público. Por otra parte, la aplicación de un criterio de interpretación sistemático tendente a evitar la redundancia del constituyente, lleva necesariamente a no considerar como sinónimas la expresión «tributos» del art. 133.1 C.E. y la más genérica de «prestaciones patrimoniales de carácter público» del art. 31.3 C.E.»

..//..



**SE RECHAZA LA RECLAMACIÓN DE LA EX ESPOSA DE REHACER LAS AUTOLIQUIDACIONES DE LA UNIDAD FAMILIAR POR CONSTITUIR UNA MEJOR OPCIÓN LA DECLARACIÓN CONJUNTA**

Diario LA LEY, nº 9451, de 8 de julio de 2019

**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA PAÍS VASCO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 156/2019, 18 marzo**  
**Rec. 1173/2017**

**RESUMEN**

Constituye un acto de abuso de derecho no amparado por el ordenamiento jurídico pretender los efectos derivados de la solicitud de tributación individual sin que reporte beneficio económico directo alguno.

**CONTENIDO**

Es por la aceptación tácita de la esposa durante años por lo que el Tribunal llega a la conclusión de que es concluyente por sí mismo el que la liquidación individual solo provocaría perjuicios económicos a la sociedad matrimonial mientras estuvo vigente, y que la tributación individual a la ex esposa no le implica ningún beneficio, directo ni indirecto.

Lo prolongado en el tiempo de la declaración conjunta, - nada menos que durante 13 años- , revela la ausencia de beneficio económico alguno directo para la ex esposa al solicitar la tributación individual, incluso califica la sentencia de abuso de derecho pretender los efectos derivados de la solicitud de tributación individual.

Se ejercita la solicitud de tributación individual superando los límites normales del ejercicio del derecho, - del derecho a optar entre la tributación individual o conjunta, mientras estuvo vigente la sociedad matrimonial-, porque el derecho de opción está vinculado, sobremanera, a los intereses de los contribuyentes, a los efectos económicos más favorables, por lo que extraña a esa justificación es la opción con finalidad distinta, y por ello no debe admitirse porque se pasó de liquidaciones a devolver en la tributación modalidad conjunta, a cantidades a ingresar en tributación individual.

A mayores, dispone el Código Civil que ninguno de los cónyuges puede atribuirse la representación del otro sin que el consentimiento hubiere sido concedido, y en el caso el necesario consentimiento de la esposa se deduce de su pasividad, de la no oposición a los actos dispositivos constándole los mismos, de la ausencia de perjuicio y fraude en el actuar de su cónyuge e inexistencia de su actuación previa sin indicio alguno que permita afirmar su disenso, y sin olvidar la ausencia de perjuicio o fraude en perjuicio del otro cónyuge.

Por todo ello confirma el Tribunal que no se puede dar validez a la solicitud de tributación individual que la exesposa presentó de forma inmediata en el tiempo a la sentencia de divorcio, alegando que en el documento de firmas adjuntas a la autoliquidación solo constara la firma del esposo, faltando la firma de quien era en ese momento la esposa porque con independencia de las irregularidades formales que se hubieran podido cometer en las autoliquidaciones de IRPF, presentadas como declaraciones conjuntas sin la firma de la ex esposa, ello por sí solo no enerva los efectos del consentimiento tácito que durante años ésta vino prestando.



Diario LA LEY, nº 9456, de 15 de julio de 2019

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 825/2019, 13 junio**  
**Rec. 1463/2017**

### RESUMEN

La sentencia sienta reglas interpretativas sobre la deducción de los gastos de la amortización y, en general, de los gastos del vehículo automóvil que se dedica alternativamente a actividades económicas y privadas, aunque rechaza el reproche inicial del recurrente, recordándole, que no es alegable la diferenciación en el tratamiento tributario de tributos diferentes cuando sus hechos imponibles son disímiles.

### CONTENIDO

Analiza el Supremo si la redacción del artículo 22.4 párrafo segundo RIRPF/2007 en relación con la deducción de los gastos de amortización de los elementos patrimoniales afectos a una actividad profesional, en cuanto se refiere a vehículos automóviles y motocicletas y las presunciones que en él se incluyen, es o no contraria a la Ley 35/2006 del Impuesto.

Surge la cuestión porque el contribuyente aduce que el distinto tratamiento que la LIRPF/2006 y 22.4, párrafo segundo, RIRPF/2007 da en relación al tratamiento dado por la LIVA en torno a la consideración de los vehículos a efectos de la deducción de gastos necesarios para la obtención de ingresos de la actividad profesional, infringe el principio de capacidad económica.

Para el Supremo, la controversia no es tal porque la norma se limita a concretar la no afectación de un elemento patrimonial indivisible, los vehículos automóviles y motocicletas, contenida, con carácter general, en el artículo 29.2, primer párrafo, de la LIRPF, pero sin impedir la prueba del obligado para acreditar que el elemento patrimonial citado si se utilice para el desarrollo de actividades profesionales y privadas; o dicho de otro modo, la indivisibilidad del bien con carácter general no impide de entrada su afectación parcial.

La sentencia además sienta las siguientes reglas interpretativas. De un lado que no son susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales divisibles, entre los que se encuentran los vehículos turismo y los ciclomotores; de forma que cuando se trate de elementos patrimoniales divisibles que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate.

Y aun vas más allá porque determinados bienes indivisibles si pueden considerarse afectos a la actividad económica del contribuyente cuando, temporalmente, se utilicen "para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante", siendo el reglamento el encargado de concretar cuando se produce esa circunstancia y precisar a qué bienes afecta la excepción de la regla general.

Y precisamente el artículo 22.4 RIRPF/2007 dispone que se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesorio y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días y horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

Censura la Sala la crítica del recurrente recordando que no se puede alegar la diferenciación en el tratamiento tributario de tributos diferentes con hechos imponibles disímiles, para de ello concluir que el tratamiento en el IRPF de la amortización y, en general, de los gastos del vehículo automóvil que se dedica alternativamente a actividades económicas y privadas, puede perfectamente ser diferente al que se contiene en las normas reguladoras del IVA o del Impuesto sobre Sociedades.



**JUAN ENRIQUE VARONA ALABERN**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Cantabria

### RESUMEN

Los efectos preclusivos del valor catastral que ganó firmeza pueden resultar desproporcionados en algunas ocasiones, especialmente cuando aquel valor se determinó de forma errónea. En este artículo se examinan las causas de tal firmeza, así como algunas vías que permiten mitigar sus duras consecuencias en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles; al tiempo que se analiza la reciente STS de 19 de febrero de 2019, que ha introducido un criterio tendente a flexibilizar las posibilidades de impugnación en estos casos.

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. Firmeza y preclusión del valor catastral no impugnado en plazo
- III. Firmeza del valor catastral "versus" procedimiento de subsanación de discrepancias
- IV. La firmeza del valor catastral y la STS de 19 de febrero de 2019
  1. Carácter novedoso de la sentencia
  2. Status questionis
  3. Requisitos
  4. Principios en los que se fundamenta
  5. Efectos
  6. Una precisión sobre la firmeza del valor catastral

### CONTENIDO

Como es sabido, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles es el tributo más importante de los Ayuntamientos, no sólo por la elevada recaudación que les proporciona, sino también por el intenso impacto social que genera, habida cuenta de la cantidad y diversidad de contribuyentes que se ven obligados a pagarlo.

El IBI es un impuesto directo que está regulado en los arts. 60 y ss. del R.D-Leg. 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), y que recae sobre determinadas titularidades reales sobre los inmuebles. Concretamente integran su hecho imponible los siguientes derechos: concesión, superficie, usufructo y propiedad; derechos que quedan sujetos al tributo por el orden indicado y de forma excluyente. Estos derechos deben recaer sobre bienes inmuebles, que podrán ser urbanos, rústicos o de características especiales (en adelante, BICES), según se establece en la Ley del Catastro Inmobiliario (en adelante, TRLCI), regulada en el R.D-Leg. 1/2004, de 5 de marzo.

El contribuyente es la persona física, jurídica o ente carente de personalidad jurídica exLGTart. 35,4 de la que sea titular de aquellos derechos; es decir, el concesionario, el superficiario, el usufructuario y el propietario, también por este orden y de forma excluyente.

El IBI presenta una importante singularidad que reside en la dualidad de gestiones que en él coexisten: la gestión catastral y la gestión tributaria. La primera corresponde al Estado (Dirección General del Catastro) y tiene por objeto las competencias relacionadas con el Catastro, incluida la relativa al valor catastral. La segunda corresponde al Ayuntamiento y está integrada por los procedimientos de aplicación del tributo (liquidación, recaudación...). La impugnación del valor catastral se articula a través de los recursos propios contra los actos tributarios estatales; en cambio, la impugnación de la liquidación del IBI se rige por los recursos idóneos para atacar los actos tributarios locales.

../..





**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
**De 19.12.2018 (TJCE 2018, 310)**  
**Asunto núm. C 17/2018; Virgil Mailat y Otros**

#### RESUMEN

Procede examinar si la operación controvertida en el litigio principal, a saber, el arrendamiento de un bien inmueble destinado a una explotación comercial junto con los bienes de capital y los bienes de consumo necesarios para ello, debe considerarse una prestación única o varias prestaciones distintas e independientes que han de apreciarse separadamente a efectos del IVA.

#### CONTENIDO

A este respecto, de los autos a disposición del Tribunal de Justicia se desprende que el arrendamiento de bienes muebles objeto del contrato de arrendamiento no parece poder separarse del arrendamiento del bien inmueble objeto del litigio principal. Tampoco se niega que algunos de esos bienes muebles, como los equipos o los utensilios de cocina, han sido incorporados a dicho inmueble y deben, por el momento, considerarse parte integrante de este. En la medida en que los bienes de consumo que han sido arrendados o, algunos de ellos, cedidos, junto con el bien inmueble, estaban igualmente destinados, al igual que este último, a la explotación del restaurante, no puede considerarse que dicho arrendamiento/cesión persiga una finalidad propia, sino que ha de interpretarse como un medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal, constituido por el arrendamiento del bien inmueble.

En consecuencia, ha de considerarse que el arrendamiento del bien inmueble constituye la prestación principal respecto de la cual las otras prestaciones, a saber, el arrendamiento de los bienes de capital y de los bienes de consumo, son meramente accesorias.

Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 135, apartado 1, letra I), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que un contrato de arrendamiento de un bien inmueble destinado a una explotación comercial y de todos los bienes de capital y los bienes de consumo necesarios para dicha explotación constituye una prestación única en la que el arrendamiento del inmueble es la prestación principal.

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA****De 19.12.2018 (TJCE 2018, 313)****Asunto núm. C 51/2018; Comisión Europea/República de Austria****CONTENIDO**

Las obras de arte gráficas y plásticas son únicas y los derechos de uso y explotación vinculados a las mismas se agotan en el momento de su primera comercialización. En cambio, las demás obras se ponen a disposición en varias ocasiones y la remuneración adeudada a sus autores por este motivo retribuye una prestación que se corresponde con su reiterada puesta a disposición. Así pues, la remuneración adeudada en concepto de derecho de participación no es comparable con la obtenida por el ejercicio de los derechos de uso y explotación vinculados a esas otras obras, que subsisten.

Pues bien, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de neutralidad fiscal, que es la concreción del principio general de igualdad de trato llevada a cabo por el legislador de la Unión en materia de IVA, exige que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, salvo que este trato esté justificado objetivamente (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, Lietuvos geležinkiai, C-250/11, EU:C:2012:496, apartados 44 y 45 y jurisprudencia citada). Así pues, el hecho de que las remuneraciones obtenidas por los derechos de uso y explotación sucesivos de obras que no sean las obras de arte gráficas y plásticas estén sujetas al IVA no puede justificar que la remuneración adeudada en concepto de derecho de participación también lo esté.

De ello se deduce que el abono de la remuneración adeudada en concepto de derecho de participación no puede considerarse efectuado a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA.

En tercer lugar, debe desestimarse la alegación de la República de Austria, planteada con carácter subsidiario, según la cual la remuneración adeudada en concepto de derecho de participación debe someterse al IVA debido a que se ha modificado la base imponible de la prestación realizada por el autor de la obra original con ocasión de la primera comercialización de dicha obra. En efecto, como se desprende del artículo 73 de la Directiva del IVA, la base imponible de las prestaciones de servicios estará constituida por la totalidad de la contraprestación del servicio prestado. Pues bien, dado que, como resulta de la presente sentencia, la remuneración adeudada en concepto de derecho de participación en modo alguno es la contraprestación de la prestación ofrecida por el autor con ocasión de la primera comercialización de su obra ni de ninguna otra prestación por su parte, dicha remuneración no puede conllevar que se modifique la base imponible de la prestación realizada por el autor con ocasión de la primera comercialización de su obra.

De todas las consideraciones anteriores resulta que, dado que no se aplica el artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA a la remuneración adeudada al autor de una obra de arte original en concepto de derecho de participación, la República de Austria ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de esa disposición al establecer que esa retribución está sujeta al IVA.

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA****De 11.04.2019 (JUR 2019, 125280)****Asunto núm. C 691/2017; PORR Építési Kft./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága****CONTENIDO**

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.





## TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA

De 08.05.2019 (JUR 2019, 144659)

Asunto núm. C 127/2018; A-PACK CZ s. r. o./Odvolačí finanční ředitelství

## CONTENIDO

Es cierto que el apartado 2 del artículo 90 de dicha Directiva permite a los Estados miembros no aplicar la mencionada regla en los casos de impago total o parcial del precio de la operación. No obstante, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, esta facultad de establecer excepciones, en los casos de impago total o parcial, se basa en la idea de que, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro de que se trate, el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación o bien meramente provisional (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, apartado 18; de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887 (TJCE 2017, 225), apartado 17, y de 22 de febrero de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109 (TJCE 2018, 29), apartado 37).

De ello se deduce que el ejercicio de dicha facultad de establecer excepciones debe estar justificado con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación no trastornen el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Directiva 2006/112 (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de julio de 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, EU:C:1997:339, apartado 18; de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, apartado 18, y de 22 de febrero de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, apartado 38) y que no puede permitir a estos excluir pura y simplemente la reducción de la base imponible del IVA en casos de impago (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de noviembre de 2017, *Di Maura*, C-246/16, EU:C:2017:887, apartados 20 y 21).

En el presente asunto, un requisito como el establecido en la legislación nacional controvertida en el litigio principal, que supedita la rectificación de la base imponible del IVA a que el deudor no haya dejado de ser sujeto pasivo del IVA, no puede estar justificada por la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de que se trate.

En efecto, como por otra parte señala esencialmente la Comisión Europea en sus observaciones escritas, la circunstancia de que el deudor haya dejado de ser sujeto pasivo, en el contexto de un procedimiento de insolvencia, constituye más bien, a la inversa, un elemento que corrobora el carácter definitivo del impago.

Por lo que respecta a la cuestión de si, como sostiene en sus observaciones escritas el Gobierno checo, que cita, en particular, el apartado 33 de la sentencia de 26 de enero de 2012, *Kraft Foods Polska* (C-588/10, EU:C:2012:40), podría considerarse, no obstante, que tal requisito es conforme con el artículo 90, apartado 2, de la Directiva 2006/112, en la medida en que con el se persiguen los objetivos de garantizar la percepción exacta del IVA, evitar el fraude y eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, procede señalar que tales objetivos no permiten ir en contra de la finalidad ni de la sistemática de dicha disposición y justificar una excepción al artículo 90, apartado 1, de dicha Directiva por razones distintas de las relacionadas con la incertidumbre inherente al impago o al carácter definitivo del mismo.

Asimismo, aunque el artículo 273 de la Directiva 2006/112, igualmente invocado por la República Checa en apoyo de su interpretación, permite a los Estados miembros establecer obligaciones que consideren necesarias para garantizar la percepción exacta del IVA y para evitar el fraude, se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que tales medidas solo pueden constituir, en principio, una excepción al cumplimiento de las normas relativas a la base imponible dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico, puesto que deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva 2006/112 y no pueden ser utilizadas de forma que afecten negativamente a la neutralidad del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de diciembre de 2018, *Tratave*, C-672/17 (TJCE 2018, 293), EU:C:2018:989, apartado 33 y jurisprudencia citada), que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión en la materia.

En el presente asunto, no se desprende de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que autorizar a un acreedor sujeto pasivo, como A-PACK CZ, para reducir su base imponible del IVA cuando se enfrenta a una situación de impago de su crédito por un deudor insolvente y que entretanto ha dejado de ser sujeto pasivo presenta un riesgo particular de fraude o evasión fiscal. Además, el hecho de excluir cualquier posibilidad de reducir dicha base imponible en supuestos similares y de hacer pesar sobre el acreedor sujeto pasivo la carga de un importe de IVA que no ha percibido en el marco de sus actividades económicas excede, en cualquier caso, los límites estrictamente necesarios para alcanzar los objetivos del artículo 273 de la Directiva 2006/112.

Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 90 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que dispone que el sujeto pasivo no puede rectificar la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial, por parte de su deudor, de una cantidad adeudada por una operación sujeta a dicho impuesto, si el referido deudor ha dejado de ser sujeto pasivo del IVA.

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

De 08.05.2019 (JUR 2019, 144662)

**Asunto núm. C 712/2017; EN.SA. Srl/Agenzia delle Entrate — Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso****CONTENIDO**

Con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. En particular, a falta de disposiciones del Derecho de la Unión sobre este aspecto, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la Unión para el ejercicio del derecho a deducir el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 41, y de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 59 y jurisprudencia citada).

No obstante, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios, en particular, los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 59 y jurisprudencia citada). Por lo tanto, las sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos mencionados en el artículo 273 de la Directiva del IVA ni cuestionar la neutralidad de dicho impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 62).

En primer lugar, para apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se reprime con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía (sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 60 y jurisprudencia citada).

A este respecto, es preciso señalar que, en el caso de autos, el Derecho nacional establece, para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, una multa cuyo importe no se calcula en función de la deuda tributaria del sujeto pasivo, sino que es igual al importe del impuesto indebidamente deducido por este último. En efecto, dado que la deuda tributaria del sujeto pasivo del IVA es igual a la diferencia entre el impuesto debido por los bienes y servicios que vayan a ser entregados o prestados y el impuesto deducible correspondiente a los bienes y servicios que se adquirieron o prestaron, el importe del impuesto indebidamente deducido no se corresponde necesariamente con dicha deuda.

Así ocurre, en particular, en el litigio principal. Como señaló la Abogada General en el punto 63 de sus conclusiones, toda vez que EN.SA. compró y vendió ficticiamente las mismas cantidades de electricidad al mismo precio, su deuda tributaria en concepto de IVA, por dichas operaciones, era nula. En esta situación, una multa igual al 100 % de la deducción indebida del impuesto soportado, impuesta sin tener en cuenta que se había pagado correctamente con posterioridad un mismo importe de IVA y que, como consecuencia, la Hacienda Pública no había registrado pérdida alguna de ingresos tributarios, constituye una sanción desproporcionada respecto del objetivo que persigue.

En segundo lugar, en una situación como la controvertida en el litigio principal, el principio de neutralidad del IVA se opone también a la aplicación de una sanción como la establecida en el Derecho nacional. En efecto, en dicha situación el respeto del principio de neutralidad del IVA queda garantizado por la posibilidad, que deben contemplar los Estados miembros, de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que quien expide la factura demuestre su buena fe o haya eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios.

Pues bien, como señaló la Abogada General en el punto 57 de sus conclusiones, la imposición de una multa igual al 100 % del importe de la deducción indebida del impuesto deja vacía de contenido la posibilidad de regularizar la deuda tributaria nacida con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA ya que, aunque dicha deuda pueda regularizarse por no existir riesgo de pérdida de ingresos tributarios, sigue existiendo una deuda en concepto de multa por un importe igual al de la deducción indebida del impuesto.

En consecuencia, procede responder a la tercera parte de la cuestión planteada que los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, se oponen a una norma de Derecho nacional en virtud de la cual la deducción ilegal del IVA se sanciona con una multa igual al importe de la deducción efectuada.

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

De 08.05.2019 (JUR 2019, 144683)

Asunto núm. C 568/2017; Staatssecretaris van Financiën/L.W. Geelen

**CONTENIDO**

El artículo 9, apartado 2, letra c), primer guion, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, y el artículo 52, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios compleja como la controvertida en el litigio principal, consistente en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet, constituye una «actividad recreativa», en el sentido de dichas disposiciones, que debe considerarse «ejecutada materialmente», en el sentido de las mismas disposiciones, en el lugar donde esté situada la sede de las actividades económicas del prestador de servicios o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre dicha prestación de servicios o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual.

El artículo 9, apartado 2, letra e), duodécimo guion, de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 2002/38, y el artículo 56, apartado 1, letra k), de la Directiva 2006/112, ambos en relación con el artículo 11 del Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388, deben interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios como la controvertida en el litigio principal, consistente en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por Internet, no está comprendida en el ámbito de aplicación de las mencionadas disposiciones cuando los servicios se prestan a favor de destinatarios que se hallan todos ellos en el Estado miembro de quien los presta.



**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA****De 08.05.2019 (JUR 2019, 144684)****Asunto núm. C 566/2017; Staatssecretaris van Financiën/L.W. Geelen****CONTENIDO**

En primer lugar, procede señalar que el artículo 168 de la Directiva IVA fue transpuesto en Derecho polaco por el artículo 86 de la Ley del IVA. Esta disposición prevé, al igual que el artículo 168 de la Directiva IVA, que el sujeto pasivo tiene derecho a deducir del impuesto devengado el impuesto soportado si los bienes y los servicios se utilizan en operaciones gravadas. De este modo, el artículo 86 de la Ley del IVA parece definir el alcance y la extensión del derecho a deducción de manera precisa, extremo que debe verificar el órgano jurisdiccional remitente.

A continuación, tal como se desprende de la resolución de remisión, a falta de normas específicas, expresamente previstas por la normativa fiscal aplicable, relativas a los criterios y métodos de desglose del IVA soportado entre actividades económicas y no económicas, el sujeto pasivo puede obtener, de parte de las autoridades tributarias nacionales competentes, una respuesta a una consulta tributaria que analice su situación específica y le indique los modos de aplicación correcta de la ley. Por otra parte, según la información de que dispone el Tribunal de Justicia, el sujeto pasivo puede elegir un método adecuado para llevar a cabo dicho desglose. En estas circunstancias, y habida cuenta en particular del artículo 86 de la Ley del IVA, no parece que esa inexistencia de normas impida al sujeto pasivo determinar el importe del IVA deducible.

Procede recordar que los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretar, en la medida de lo posible, el Derecho nacional de un modo conforme con el Derecho de la Unión, y que tal interpretación conforme puede, en principio, oponerse a un sujeto pasivo por la autoridad tributaria nacional competente (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Arcaro, C-168/95, EU:C:1996:363, apartados 41 y 42; de 5 de julio de 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, apartado 45, y de 15 de septiembre de 2011, Franz Mücksch, C-53/10, EU:C:2011:585, apartado 34).

Por otro lado, aunque la obligación de interpretación conforme no puede servir de fundamento a una interpretación contra legem del Derecho nacional (véase, en particular, la sentencia de 15 de abril de 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, apartado 100 y jurisprudencia citada), los órganos jurisdiccionales nacionales deben modificar, en su caso, una jurisprudencia ya establecida si esta se basa en una interpretación del Derecho nacional incompatible con los objetivos de una directiva (sentencias de 19 de abril de 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, apartado 33; de 17 de abril de 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257 (TJCE 2018, 75), apartado 72, y de 11 de septiembre de 2018, IR, C-68/17, EU:C:2018:696 (TJCE 2018, 201), apartado 64).

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que autoriza al sujeto pasivo a deducir la totalidad del IVA soportado por gastos mixtos, debido a la inexistencia, en la normativa fiscal aplicable, de normas específicas relativas a los criterios y a los métodos de desglose que permitan al sujeto pasivo determinar la parte de ese IVA soportado que debe considerarse relacionada, respectivamente, con sus actividades económicas y con sus actividades no económicas.



**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
**Resolución de 23 abril 2019**  
**Rec. 5598/2015**

### RESUMEN

Las aportaciones de los socios al capital de la cooperativa son operaciones sujetas que tienen la consideración de pagos anticipados y que deberían haber tributado en el momento en que dichas aportaciones se realizaron. El devengo se produjo con cada pago que se anticipó a medida que se iba entregando la obra y por ello y conforme a la fecha en que se realizaron los pagos, el derecho a liquidar el IVA estaría en el supuesto examinado, prescrito.

### CONTENIDO

La adjudicación de edificaciones a cooperativistas es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y en el caso el TEAC anula la liquidación porque al tiempo de girarse había prescrito el derecho de la Administración a liquidar porque la disposición de cada uno de los cooperativistas se produce a partir del momento en que se otorga escritura de declaración de obra nueva terminada, división horizontal y adjudicación de los elementos independientes.

Con esta tesis se da un giro radical a la doctrina que hasta ahora venía manteniendo el TEAC que en su Resolución 1215/2000 de 20 de marzo de 2002, y asumiendo el criterio seguido por el Supremo sostenía que las aportaciones de capital de los cooperativistas a la cooperativa cuando, de la documentación aportada resulte que tenían como objeto sufragar las obras, cesión del uso o gestión de las plazas de aparcamiento, estarían sujetas al IVA, en cuanto que se trata de la prestación de servicios de la cooperativa a los socios (la cesión del derecho de uso en el presente caso), devengándose el Impuesto como pago anticipado de la prestación de servicios y en el momento de su aportación.

Las aportaciones de los socios al capital de la cooperativa son operaciones sujetas que tienen la consideración de pagos anticipados y que debían haber tributado en el momento en que dichas aportaciones se realizaron, dicho de otro modo y dando la razón a los reclamantes, el devengo se produjo con cada pago que se anticipó a medida que se iba entregando la obra y por ello y conforme a la fecha en que se realizaron los pagos, el derecho a liquidar el IVA estaría prescrito.

Producido el devengo con ocasión de los pagos anticipados realizados al contratista, que deben entenderse a estos efectos como pagos realizados al sujeto pasivo constituido por la comunidad de bienes a cuenta de la ulterior entrega de lo así construido y no así a la fecha de la entrega, como entendió la inspección, el TEAC estima el recurso y anula la liquidación de IVA por estar prescrita.



**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 845/2019, 18 junio**  
**Rec. 6435/2017**

### RESUMEN

El hecho imponible de cada tasa local debe cumplir con el principio de legalidad en materia tributaria, careciendo Barcelona de apoderamiento suficiente para regular discrecionalmente y por simple vía reglamentaria nuevas actividades administrativas o servicios locales.

### CONTENIDO

Se confirma la nulidad de la tasa sobre inspección y control de viviendas permanentemente vacías del Ayuntamiento de Barcelona, puesto que la citada entidad local no puede pretender llegar a gravar mediante tasa y por semejanza, nuevos servicios o actividades.

Con este argumento desestima el Supremo el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Barcelona contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que declaró la nulidad de pleno derecho del hecho imponible y el Anexo de tarifas de la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa municipal por servicios generales.

La Sala da la razón a la recurrente en instancia SAREB que como argumento principal manifestaba que la Ordenanza infringía el principio constitucional de reserva de ley tributaria y el principio de competencia porque la Ley 18/2007, del derecho a la vivienda de Cataluña no otorga competencias al Ayuntamiento de Barcelona para realizar la actividad gravada con la tasa.

La amplitud de la potestad reglamentaria no puede llegar al extremo de anular la regulación legal sobre los elementos esenciales configuradores de cada tributo. El hecho imponible de cada tasa local debe cumplir con el principio de legalidad en materia tributaria por lo que carece el ente local de apoderamiento para regular discrecionalmente por simple vía reglamentaria nuevas actividades administrativas o servicios locales.

Da respuesta la sentencia a los motivos que el consistorio alega en su recurso y declara que el hecho imponible de cada tasa local debe cumplir con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 20 del TRLRHL y ser encuadrable en lo que establecen sus siguientes apartados, sin que la tasa pueda tener encaje en la expresión "cualesquieras otras" porque ello no resulta coherente con lo que es el principio de legalidad en materia tributaria, que no es un apoderamiento del ente local para regular discrecionalmente por vía reglamentaria nuevas actividades administrativas o servicios locales, sino el reconocimiento de la posibilidad de que las actividades y servicios generadores de una tasa local se encuentren regulados en normas de rango legal no necesariamente referidas a la Administración Local sino a sectores materiales especiales que afecten a varias Administraciones Públicas.

No siendo revisable la interpretación y aplicación que la sentencia recurrida dio a la citada Ley de Cataluña 18/2007, el Supremo concluye insistiendo en que tal ley no otorgaba las competencias municipales que invoca el artículo 2.9 de la Ordenanza Fiscal controvertida; y que dicha sentencia de instancia, no hizo consideración alguna sobre la posibilidad o no de que la Generalitat, con base en sus competencias exclusivas en materia de vivienda reconocidas en el Estatuto de Autonomía de Cataluña, de otorgar a sus entes locales atribuciones en esa materia.