

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 206

**abuztua**  
**iraila**

**agosto**  
**septiembre**

# 206

AGOSTO — SEPTIEMBRE  
2019

# Sumario

NOVEDADES TRIBUTARIAS

## ARTÍCULOS

- A01 VIKTORIYA PETKOVA — VICTORIA VON RICHETTI**  
No es oro todo lo que reluce: la STJUE deja en manos del TS decidir si la compra de oro a particulares está gravada por el TPO  
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 954
- A02 JUAN MARTÍN QUERALT**  
La Ley del péndulo en el delito fiscal (a propósito de las cuestiones prejudiciales devolutivas)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019
- A03 JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ**  
Las sociedades de cartera y el derecho a deducir el IVA a tenor de la reciente jurisprudencia del TJUE  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019
- A04 LAURA CAMPANÓN GALIANA**  
Análisis de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales (DAC 6) (Parte I)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019
- A05 V. ALBERTO GARCÍA MORENO**  
La infrautilización de los inmuebles como índice de capacidad económica potencial sobre el que erigir tributos propios autonómicos  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019
- A06 PABLO RENIEBLAS DORADO**  
Concepto de establecimiento a los efectos del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en el caso de entidades que importan temporalmente embarcaciones para su uso privativo según la jurisprudencia española  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019
- A07 RAMÓN FALCÓN Y TELLA**  
Los incrementos de patrimonio derivados de una indemnización deben tratarse como derivados de una transmisión a efectos del IRPF  
Revista Quincena Fiscal, nº 15-16, septiembre 2019
- A08 JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ**  
El I+D+i desarrollado a través de universidades, organismos públicos de investigación y entidades no lucrativas: investigación básica o aplicada y la problemática deducibilidad del IVA  
Revista Quincena Fiscal, nº 15-16, septiembre 2019
- A09 FERNANDO MATESANZ**  
La fiscalidad indirecta del comercio electrónico  
Revista Quincena Fiscal, nº 15-16, septiembre 2019
- A10 JUAN CALVO VÉRGEZ**  
El Derecho de afección general y las afecciones especiales del artículo 79 de la LGT: principales cuestiones conflictivas  
Revista Quincena Fiscal, nº 15-16, septiembre 2019
- A11 JORGE DE JUAN CASADEVALL**  
La reforma del IAJD de préstamos hipotecarios por el Real Decreto-Ley 17/2018: efectos colaterales de una precipitada técnica legislativa  
Contabilidad y Tributación, nº 437-438, septiembre 2019

- A12 JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ**  
La determinación objetiva de la base imponible en el IRPF: análisis de sus aspectos más controvertidos  
Contabilidad y Tributación, nº 437-438, septiembre 2019
- A13 ENRIQUE ORTIZ CALLE**  
Compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica con el derecho de la Unión Europea  
Contabilidad y Tributación, nº 437-438, septiembre 2019
- A14 JAVIER ARMENTIA BASTERRA**  
Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria  
Infracciones tributarias: tipología y procedimiento  
Forum Fiscal Nº 256, agosto-septiembre 2019
- A15 GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA**  
Principales cuestiones novedosas en el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia  
Forum Fiscal Nº 256, agosto-septiembre 2019
- A16 JUAN CALVO VÉRGEZ**  
Alcance de las últimas reformas normativas europeas introducidas en el IVA de las operaciones intracomunitarias (1)  
Forum Fiscal Nº 256, agosto-septiembre 2019
- A17 IÑAKI ALONSO ARCE**  
El futuro próximo del control de las actividades económicas en los Territorios Históricos vascos  
Forum Fiscal Nº 256, agosto-septiembre 2019
- A18 JUAN MARTÍN QUERALT**  
El Impuesto de Plusvalía y Don Tancredo... el Legislador  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 55, 2019
- A19 LAURA CAMPANÓN GALIANA**  
Análisis de la transposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva sobre Intermediarios Fiscales (DAC 6) (Parte II)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 55, 2019
- A20 ANTONIO CUBERO TRUYO — LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ**  
¿Cuáles son en la actualidad los paraísos fiscales? Inseguridad jurídica por la prolongada vigencia de nuestro listado reglamentario frente a los pronunciamientos de organismos internacionales  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 55, 2019
- A21 ÁLVARO LUIS SANTODOMINGO GONZÁLEZ**  
La financiación tributaria local española. Una perspectiva comparada  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 55, 2019

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- D01 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**  
Fiscalidad de la venta de «bitcoins» por parte de un no residente  
Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 20 de mayo de 2019 (V1069-19)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019
- D02 V. ALBERTO GARCÍA MORENO**  
Los efectos de la repudiación de la herencia para el repudiante cuando ha prescrito la obligación tributaria de la herencia  
Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 4 de febrero de 2019 (V0229-19)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019



- D03 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Hacienda no devuelve el IVA erróneamente facturado si la entidad que efectuó la repercusión no procedió a su ingreso  
Diario LA LEY, nº 9475, de 11 de septiembre de 2019
- D04 CONSULTA DGT V0004-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
¿Está exenta la venta efectuada por la consultante a favor del adquirente?  
Revista Quincena Fiscal, nº 15-16, septiembre 2019
- D05 CONSULTA DGT V0068-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
¿Puede acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual?  
Revista Quincena Fiscal, nº 15-16, septiembre 2019
- D06 JUAN PRIETO TEJO**  
La fecha de retroacción de efectos en las rectificaciones de oficio del domicilio fiscal: fijación de doctrina por el Tribunal Económico-Administrativo Central  
Forum Fiscal Nº 256, agosto-septiembre 2019
- D07 CONSULTA DGT V0550-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Límite exento de tributación aplicable a despidos derivados de resoluciones complementarias de un ERE de 2012  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D08 CONSULTA DGT V0846-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
No tributa como pérdida patrimonial el gasto de tasación de la vivienda cuya compra resulta fallida  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D09 CONSULTA DGT V0908-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
La calificación como laboral de la prestación de servicios de un autónomo en el RGSS y su incidencia en el IRPF  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D10 CONSULTA DGT V0954-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
La DGT ahora considera exentos de IRPF los intereses percibidos en virtud de sentencia judicial con motivo del accidente de tráfico si la indemnización está exenta  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D11 CONSULTA DGT V0967-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
¿Deben imputarse en IRPF las propiedades cedidas y las ocupadas ilegalmente?  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D12 CONSULTA DGT V1554-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
El becario que posteriormente es contratado por una ETT para realizar el mismo trabajo en el mismo centro tiene dos pagadores  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D13 CONSULTA DGT V0698-19**  
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones  
La separación legal de los cónyuges no impide la aplicación de la reducción por parentesco  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D14 CONSULTA DGT V0724-19**  
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados  
¿Cómo tributa en Transmisiones Patrimoniales la adquisición de una finca no inscrita en el Registro de la Propiedad?  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D15 CONSULTA DGT V0761-19**  
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados  
Régimen tributario aplicable a una operación de préstamo con garantía entre hermanos  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

- D16 CONSULTA DGT V0943-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
La DGT se pronuncia nuevamente sobre la tributación en el IVA de los cursos de sensibilización y reeducación vial  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D17 CONSULTA DGT V0987-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Tratamiento fiscal de la compensación entre entidades financieras en subrogaciones hipotecarias después de aprobada la Ley de contratos de crédito inmobiliario de 2019  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D18 CONSULTA DGT V1058-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Tributación en IVA de las obras de rehabilitación acometidas por el municipio por razones de interés social y seguridad pública en una vivienda particular  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D19 CONSULTA DGT V1560-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
La DGT se pronuncia sobre el llamado cashback o retirada de efectivo en los establecimientos comerciales  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D20 CONSULTA DGT V0765-19**  
Procedimiento  
Alcance de la diligencia de embargo de sueldos y salarios de un deudor tributario cuyo contrato ha sido rescindido  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D21 CONSULTA DGT V1024-19**  
Tributos Locales  
La DGT examina la naturaleza jurídica de las tarifas abonadas por la prestación del servicio público de abastecimiento domiciliario de agua potable  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D22 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Hacienda no devuelve el IVA erróneamente facturado si la entidad que efectuó la repercusión no procedió a su ingreso  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- D23 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**  
Impuesto sobre la Renta de No Residentes  
Rentas de artistas: tributación de músico y director de orquesta  
Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 18 de marzo de 2019 (V0572-19)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 55, 2019
- D24 CONSULTA DGT V0738-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Adquisición de actividad vía herencia. Amortización de los elementos adquiridos  
Gaceta Fiscal, septiembre 2019
- D25 CONSULTA DGT V1102-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Compatibilidad entre la exención prevista en el artículo 42.3.b) y el incremento de la deducción por maternidad del artículo 81.2 LIRPF  
Gaceta Fiscal, septiembre 2019
- D26 CONSULTA DGT V0475-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Tributación en el IVA de la actividad de alquiler de vehículos por días a través de una página web  
Gaceta Fiscal, septiembre 2019



- J01 ÓSCAR DEL AMO GALÁN**  
Sentencia del Tribunal Constitucional sobre las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019
- J02 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**  
Constitucionalidad del Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas de Cataluña y aclaración de algunos aspectos  
Sentencia del Tribunal Constitucional nº. 28/2019, de 28 de febrero de 2019  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019
- J03 BERNARDO VIDAL MARTÍ**  
Afectación de vehículos automóviles a una actividad económica  
Sentencia número 825/2019, de 13 de junio de 2019 de la Sala de lo Contencioso, Sección Segunda, del Tribunal Supremo en Recurso de Casación Contencioso-Administrativo número 1463/2017  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019
- J04 DAVID GÓMEZ ARAGÓN**  
El concepto de entrega de bienes a efectos del IVA y los suministros efectuados con utilización de una «tarjeta carburante»  
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 15 de mayo de 2019, Vega International, C-235/18  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019
- J05 JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA**  
Condición de empresario y de actividad empresarial. Requisitos de la sujeción al IVA  
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2019, asunto C-420/18  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019
- J06 TRIBUNAL SUPREMO**  
El Supremo interpreta el artículo 211. 2 de la LGT definiendo la duración máxima del procedimiento sancionador en materia tributaria  
Diario LA LEY, nº 9469, de 3 de septiembre de 2019
- J07 TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
El TJUE avala la sujeción a Trasmisiones patrimoniales de las operaciones de venta de oro entre particulares y empresas para su posterior reventa  
Diario LA LEY, nº 9474, de 10 de septiembre de 2019
- J08 JOSÉ LUIS BURLADA ECHEVESTE**  
La imposición de las sucesiones y donaciones transfronterizas a la luz de la jurisprudencia comunitaria  
Revista Quincena Fiscal, nº 15-16, septiembre 2019
- J09 CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ — DIEGO MARÍN-BARNUEVO FABO**  
La suspensión del procedimiento ejecutivo con motivo de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento  
Contabilidad y Tributación, nº 437-438, septiembre 2019
- J10 JOSE MANUEL CALDERÓN**  
La jurisprudencia del TJUE sobre la aplicación de cláusulas antiabuso nacionales y «europeas» recogidas en las Directivas Matriz-Filial y de Intereses y Cánones: la importante doctrina sobre sociedades holding intermedias derivada de los «casos daneses» (1)  
Forum Fiscal Nº 256, agosto-septiembre 2019
- J11 TRIBUNAL SUPREMO**  
Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana  
El Supremo eleva Cuestión de inconstitucionalidad sobre la regla objetiva de cálculo de la base imponible de la Plusvalía  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019
- J12 TRIBUNAL SUPREMO**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
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  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

J13

**RAFAEL FERNÁNDEZ VALVERDE**

La revisión retroactiva de las liquidaciones firmes por IBI exige la concurrencia de causas de nulidad de pleno derecho

Diario LA LEY, nº 9486, de 26 de septiembre de 2019

J14

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

Impuesto sobre el Valor Añadido

Mantenimiento de los efectos de una normativa nacional incompatible con el Derecho de la Unión. Principio de neutralidad fiscal. Modalidades de aplicación del IVA a las prestaciones de asistencia sanitaria y a las entregas de medicamentos y dispositivos médicos

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

J15

**BERNARDO VIDAL MARTÍ**

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Retribuciones por trabajos realizados en el extranjero por Consejero Delegado

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 55, 2019

J16

**J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Sentencia del Tribunal de la Unión Europea sobre la sujeción a ITP y AJD de adquisiciones por empresarios en desarrollo de su actividad: supuestos de «compro oro»

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 55, 2019

J17

**JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA**

Impuesto sobre el Valor Añadido

Entrada en el tráfico económico de la Unión: devengo del IVA a la importación

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de junio de 2019 (Asunto C-26/18)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 55, 2019

## DOCUMENTOS DE INTERÉS

**ZERGAK 1-2019 (Nº 57)**

[http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es\\_def/adjuntos/Z57.pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/zergak57/es_def/adjuntos/Z57.pdf)

The background of the page is a light blue and white pattern. In the top left corner, there are several dark blue circles containing white mathematical symbols: a pi symbol (π), a infinity symbol (∞), a percent sign (%), and a hash symbol (#). In the bottom left corner, there is a faint, light blue line graph showing an upward trend. The word "ARTÍCULOS" is centered in the upper half of the page, enclosed within 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 a solid red color.

# ARTÍCULOS



## NO ES ORO TODO LO QUE RELUCE:

## LA STJUE DEJA EN MANOS DEL TS DECIDIR SI LA COMPRA DE ORO A PARTICULARES ESTÁ GRAVADA POR EL TPO



Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 954, julio 2019

**VIKTORIYA PETKOVA**  
Abogada de Fiscal de Pérez-Llorca

**VICTORIA VON RICHETTI**  
Abogada de Fiscal de Pérez-Llorca

## CONTENIDO

El TJUE se ha pronunciado recientemente sobre la cuestión prejudicial planteada por nuestro TS en relación con la compatibilidad de la Directiva del IVA y la normativa del ITPAJD en los supuestos de compra de oro a particulares por parte de empresarios. En dicho pronunciamiento, el TJUE ha concluido que resulta compatible con la Directiva del IVA y con el principio de neutralidad fiscal una normativa que obliga a una empresa a pagar un impuesto indirecto distinto del IVA (TPO), por la adquisición a personas físicas bienes muebles (oro, plata o joyas) destinados a su actividad económica.

En el supuesto que motiva este pronunciamiento judicial, el contribuyente adquiría a particulares objetos con alto contenido en oro u otros metales preciosos con la finalidad de revenderlos posteriormente a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o de piezas diversas de metales preciosos, que después de transformación los volvían a introducir en el tráfico comercial.

En principio, dichas compras se encuentran no sujetas al IVA, ya que el transmitente no tiene la consideración de empresario o profesional y, consecuentemente, no es sujeto pasivo del impuesto. Esta no sujeción al IVA posibilita que dichas compras queden gravadas por el TPO, como de hecho entendieron algunas Administraciones Tributarias de las CCAA y la propia DGT.

Esta fue también la postura adoptada por de la Hacienda Foral de Bizkaia, que exigió a distintos compradores de oro el pago del TPO correspondiente a dichas adquisiciones. En uno de esos supuestos, el contribuyente recurrió la liquidación, que fue confirmada por el TEAF de Bizkaia primero y por el TSJ de País Vasco después. Contra esa última sentencia interpuso recurso de casación ante el TS, en el que se planteó la cuestión de prejudicialidad que provocó la reciente sentencia del TJUE que no considera contrario a la Directiva del IVA ese eventual gravamen.

Solución de litigio

Según el auto del TS de 8 febrero de 2018, la solución del litigio pasa por dos vías:

- (i) Por la consideración de que la aplicación del ITPAJD no vulnera el principio de neutralidad del IVA.
- (ii) Por la interpretación del artículo 7.5 TRITPAJD, para determinar si la no sujeción que establece debe valorarse exclusivamente desde la perspectiva del transmitente (postura de la DGT y de las CCAA) o desde la óptica del hecho imponible (criterio del recurrente y de parte de la doctrina).

Una vez confirmada la no vulneración del principio de neutralidad del IVA, esta primera conclusión no permite confirmar automáticamente que la exigencia de TPO sea conforme a Derecho, por lo que el TS deberá analizar la segunda de las cuestiones planteadas: la interpretación del artículo 7.5 TRITPAJD.

El artículo 7.5 TRITPAJD establece un supuesto de no sujeción a TPO de «las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido...».

Según la doctrina y la jurisprudencia, dicho precepto puede interpretarse desde una doble perspectiva:

- (i) Desde la perspectiva del transmitente (mantenida por la Hacienda Pública y el TSJ de País Vasco), según la cual bastará con que el transmitente sea un no empresario o profesional a efectos del IVA para entender que su transmisión está sujeta a TPO, con independencia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el ámbito de su actividad empresarial.
- (ii) Desde la perspectiva del hecho imponible (mantenida por el recurrente), que considera esencial que la operación sea realizada por un empresario (el adquirente del bien, en el caso) en el ejercicio de su actividad empresarial, sin tomar en consideración si actúa como adquirente o transmitente.

El debate sobre la sujeción o no a TPO de las ventas por particulares de objetos de oro tiene su origen en la sentencia del TS de 18 de enero de 1998, en la que se consideraron no sujetas a TPO dichas compras por estar realizadas por empresarios. En concreto, entendió el Alto Tribunal que pueden existir operaciones integrantes del tráfico empresarial no sujetas al IVA que, sin embargo, tampoco están sujetas al ITPAJD.

En dicha sentencia, el TS consideró que el artículo 7.5 TRITPAJD establece dos criterios distintos para determinar la no sujeción, siendo suficiente la presencia de uno de ellos para no aplicar el tributo. Es decir, entiende que la operación no estará sujeta al TPO si está sujeta al IVA o, también, si se trata de una operación realizada por un sujeto pasivo del IVA en el marco de su actividad empresarial o profesional (con independencia de que dicha operación esté o no sujeta al IVA).

Grava la adquisición y no la transmisión

Parte de la doctrina comparte este criterio interpretativo del TS, por entender que este tipo de operaciones no puede subsumirse en el ámbito del tráfico civil de bienes sujetos a gravamen en el ITPAJD. Según esta interpretación, el hecho imponible del TPO no estaría constituido por las transmisiones –pese a la denominación legal del impuesto– sino por las adquisiciones onerosas.

Se trataría, pues, de entender que la capacidad económica gravada por este impuesto es la adquisición y no la transmisión, como de hecho se desprende por la configuración normativa del sujeto pasivo.

Por otro lado, la DGT, las CCAA y algunos TSJ han rechazado esa interpretación por entender que la sujeción al IVA o al TPO depende siempre de la condición del transmitente. Consecuentemente, al tratarse el caso enjuiciado de la transmisión realizada por un particular, la transmisión del objeto de oro debería estar gravada por el TPO.

Como se desprende de lo expuesto, una vez resuelta la cuestión prejudicial por el TJUE, corresponde al TS decidir si la compra de objetos de oro a particulares por parte de empresarios está sujeta al TPO. Y, para resolver este dilema deberá decidir si la regla de no sujeción contenida en el 7.5 TRITPAJD tiene una configuración objetiva, referida al hecho imponible globalmente considerado, o subjetiva, referida exclusivamente a la condición del transmitente.



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

### CONTENIDO

En el Editorial del número 36 de esta Revista reflexionábamos acerca del grave problema que representa la dispar valoración judicial de unos mismos hechos. En aquella ocasión analizábamos una Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo que, resolvía un recurso de revisión sobre un problema —la residencia fiscal— que había recibido una respuesta diferente por parte de la Sala 2ª del Tribunal Supremo y del TSJ de Madrid. La primera entendió que el recurrente no era residente en España, mientras el Tribunal madrileño entendió que sí lo era.

Señalaba el Magistrado Ponente que el recurso de revisión no podía subsanar el problema planteado, dado el extremado rigor procesal con que nuestra legislación regula este remedio rescisorio. Circunstancia que, con elogiada sensibilidad, lamentaba el propio juzgador, y que debería dar paso —sugería— a una nueva regulación del recurso de revisión. Extremo este sobre el que no podemos estar más de acuerdo, dada la inanidad del mismo. Habrá que volver sobre ello con el debido detenimiento.

En aquella ocasión, el Tribunal que resolvió el recurso de revisión concluía que:

«... la circunstancia de que, finalmente, a través de dos procesos seguidos en jurisdicciones distintas, la penal y la contencioso-administrativa, se haya llegado a soluciones tan dispares como aquéllas que aquí hemos conocido, pone de relieve la necesidad de extremar las cautelas para que, tanto en la vía administrativa como en la judicial, se observe la debida diligencia para salvaguardar el principio de prejudicialidad penal, la prioridad de este orden jurisdiccional, la suspensión de los procedimientos o procesos abiertos al efecto a la espera de decisión judicial y el respeto y vinculación a los hechos declarados probados en dicho proceso... Sólo así podrá evitarse la indeseable situación, fuente de injusticia, de que las decisiones judiciales firmes determinen hechos contradictorios, antagónicos e incompatibles entre sí, como que una persona natural resida a un tiempo, a efectos fiscales, en España y en Portugal. Conviene destacar, para finalizar, que la prejudicialidad penal no se limita a los tributos o periodos concretos respecto de los que pudiera existir delito fiscal, sino que es preciso extender la suspensión a aquéllos otros en que se dilucidan unos mismos hechos (vid. artículo 114 LECr), aun a los efectos de otros conceptos impositivos o ejercicios distintos — como sucede aquí con la determinación de la residencia fiscal a efectos de tributación por IRPF y, al mismo tiempo, por el Impuesto sobre el Patrimonio—.» (FD quinto)

El Tribunal reflexionaba, con incuestionable riqueza argumental, acerca de la prejudicialidad penal.

Hoy toca el turno a la prejudicialidad administrativa, sobre la que no está de más esbozar alguna reflexión, dado el cariz que están tomando las cosas y dada la llamativa mutación que está observándose en los Tribunales del orden penal, cuyos pronunciamientos —véase, por ejemplo, la Sentencia de la Sala 2ª del Tribunal Supremo del pasado 30 de mayo de 2019 (rec. 454/2018. Ponente: M. Colmenero)— parecen, cada día con mayor frecuencia, propios del orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

En efecto, las reformas del Código Penal por LO 7/2012 y la subsiguiente —y obligada a resultados de la anterior— de la Ley General Tributaria por L 34/2015 parecen haber abonado un terreno en el que la tradicional regulación de la cuestión prejudicial administrativa surgida en el curso de un proceso penal deja de tener la sustantividad que tradicionalmente tenía y pasa a ser resuelta, sin más, por el Tribunal penal. Lo que viene a suponer que, sean cuales sean los pedimentos del investigado en el proceso penal y sean cuales sean las cuestiones que suscite, al final será el Tribunal penal quien las resolverá.

Son muchos los ejemplos que pueden enumerarse. Piénsese en las liquidaciones resultantes de una estimación directa practicada por la Administración, corrigiendo la presentada por el sujeto pasivo con arreglo al régimen de estimación objetiva singular. O en la imputación de unos ingresos a uno u otro período. O en la configuración o no como rendimientos irregulares de los ingresos obtenidos por un profesional en el ejercicio de su profesión.

Nos encontramos, en suma, ante una serie de problemas que:

- Deben resolverse mediante aplicación pura y simple de normas tributarias.
- Son cuestiones que, prima facie, pertenecen a la entraña de las tradicionales cuestiones prejudiciales devolutivas.
- En consecuencia, estamos ante un problema que merece un juicio de relevancia que debe formular el orden jurisdiccional competente, de conformidad con el Derecho material que le es propio.

La atribución competencial al orden jurisdiccional penal puede encontrar muy difícil encaje en la resolución de determinados supuestos.

..//..



**JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ**  
Abogado  
Ex-Inspector de Hacienda del Estado  
Doctor en Derecho

### RESUMEN

El presente estudio trata sobre la problemática que comporta la consideración de sujeto pasivo a efectos del IVA de las sociedades de cartera y el ejercicio por éstas del derecho a deducir. A este respecto, se prestará especial atención a las recientes SSTJUE habidas en los asuntos Marle participations, Foods Acquisition ApS y Ryanair.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LAS SOCIEDADES DE CARTERA Y EL IVA
- III. LA SENTENCIA MARLE PARTICIPATIONS, ASUNTO C-320/17
- IV. SENTENCIA FOODS ACQUISITION APS, ASUNTO C-502/17
- V. SENTENCIA RYANAIR, ASUNTO C-249/17
- VI. CONCLUSIONES
- VII. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

La Directiva 2006/112/CE (en adelante, Directiva del IVA), que entró en vigor el 1 de enero de 2007, derogó la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva, sin suponer un cambio en el fondo respecto a ésta. Como las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA tienen un alcance en esencia idéntico a las de la Sexta Directiva, la jurisprudencia del TJUE relativa a esta última también resulta de aplicación a la primera.

Si bien la Directiva del IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio a ese Impuesto, éste solo se aplica a las actividades de carácter económico. A este respecto, conviene recordar que, según el artículo 2 de la citada Directiva, que define el ámbito de aplicación del Impuesto, en el interior de un Estado miembro únicamente están sujetas al mismo las actividades que tengan carácter económico. Una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación. El concepto de «actividad económica» con arreglo a la Directiva del IVA, ha de definirse de forma objetiva, de manera que la motivación económica del sujeto pasivo para la ejecución de un acto no puede, por tanto, ser determinante, resultando indiferente la finalidad última que éste pretenda alcanzar con el gasto. El concepto de actividades económicas comprende todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, especialmente, las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

Por otra parte, puesto que las actividades económicas pueden consistir en varios actos consecutivos, las actividades preparatorias deben ser imputadas a éstas. Por lo tanto, debe reconocerse la condición de sujeto pasivo a toda persona que tenga la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica y que realice los primeros gastos de inversión al efecto.

Por otra parte, se desprende de la jurisprudencia que, en el sistema del IVA, las operaciones imponibles implican la existencia de una transacción entre las partes, que se haya pactado un precio o un contravalor, y que la existencia de una prestación de servicios «a título oneroso», en el sentido del artículo 2 de la Directiva del IVA, suponga la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida.

Asimismo, ha de recordarse también que, según reiterada jurisprudencia del TJUE, el derecho a la deducción del IVA establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA es un principio fundamental del sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores.

..//..





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

## RESUMEN

La Directiva de Intermediarios fiscales o DAC 6 está siendo objeto de transposición a nuestro ordenamiento jurídico interno, debiendo finalizar este proceso por parte de todos los Estados Miembros el 31 de diciembre de 2019. Para acomodar las exigencias impuestas por la Directiva se va a proceder a modificar la Ley General Tributaria añadiendo dos Disposiciones Adicionales, así como a la introducción de los artículos 45 a 49 bis en el Reglamento General de Gestión e Inspección. Los proyectos de transposición que fueron publicados el pasado 20 de junio para ser sometidos al trámite de información pública, aunque intentan cumplir con los objetivos mínimos de la obligación de información por parte de los intermediarios fiscales, de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente abusivos, dejan todavía muchos cabos sueltos pendientes de regulación.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. MODIFICACIÓN DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA Y DEL REGLAMENTO GENERAL DE GESTIÓN E INSPECCIÓN
  - 2.1. Anteproyecto de Ley de transposición de la Directiva de Intermediarios Fiscales por el que se modifica la Ley General Tributaria
  - 2.2. Proyecto de Real Decreto por el que se modifica el Reglamento General de Gestión e Inspección

## CONTENIDO

Casi un año después de la entrada en vigor de la Directiva 2018/822 (1) sobre intermediarios fiscales, conocida como DAC 6, se han publicado el 20 de junio de 2019 por el Ministerio de Hacienda los Proyectos de transposición a nuestro ordenamiento jurídico interno.

De acuerdo con los mismos, actualmente en trámite de información pública, la transposición de la Directiva se llevaría a cabo mediante la modificación de:

1. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (en adelante, LGT), con la inclusión de la Disposiciones Adicionales vigésimo cuarta y vigésimo quinta, y
2. El Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio (en adelante, RGGI), con la introducción de los artículos 45 a 49 bis.

La Directiva de intermediarios fiscales estableció como plazo máximo para su transposición por parte de los Estados miembros el 31 de diciembre de 2019, debiendo empezar a informar sobre estos mecanismos por parte de los obligados a ello (intermediarios fiscales o los propios contribuyentes) a partir del 20 de julio de 2019.

El objetivo de la Directiva, al menos el expresado tanto en su exposición de motivos como en el Anteproyecto de Ley que la transpone al ordenamiento jurídico interno, es luchar contra el fraude y la evasión fiscal a través de la obtención de información de mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos, así como disuadir respecto de la realización y comercialización de este tipo de mecanismos.

En la propia exposición de motivos de la Directiva que es objeto de transposición, ya se pone el foco de atención en los intermediarios fiscales, a quienes identifica como sujetos que pueden participar en la creación de estructuras transnacionales con el objetivo de disminuir la carga tributaria de los contribuyentes. Así, puede leerse que:

«Es preciso recordar cómo determinados intermediarios financieros y otros asesores fiscales parecen haber ayudado activamente a sus clientes a ocultar dinero en el exterior. Además, aunque el ECCT introducido mediante la Directiva 2014/107/UE supone un importante paso adelante en el establecimiento de un marco de transparencia fiscal dentro de la Unión, al menos en lo que se refiere a la información sobre cuentas financieras, aún puede mejorarse.»

Desde este prisma, se procede a la transposición interna de la DAC 6, centrándose en la figura del intermediario, para disuadir acerca de la creación de estructuras internacionales que puedan considerarse abusivas.

..//..



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

## RESUMEN

El Tribunal Constitucional ha considerado que las Comunidades Autónomas pueden establecer y exigir tributos atendiendo a la capacidad económica manifestada por el contribuyente que mantiene un inmueble permanentemente vacío, en clara desconsideración de la función social de la propiedad que, en relación con un bien escaso, exige su introducción en el sistema económico para su explotación. Con ello, dicho Tribunal ha dado carta de naturaleza a este tipo de impuestos propios que pueden integrar las exhaustas arcas autonómicas.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL IMPUESTO CATALÁN SOBRE VIVIENDAS VACÍAS
  - 2.1. Principales elementos tributarios del impuesto
  - 2.2. Impuestos locales con los que puede entrar en colisión el Impuesto autonómico
    - 2.2.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles
    - 2.2.2. Recargo del IBI sobre viviendas permanentemente desocupadas
- III. DECISIÓN DEL TC: LA STC 4/2019, DE 17 DE ENERO
  - 3.1. Límite del art. 6.3 LOFCA
  - 3.2. No existe duplicidad con el hecho imponible del IBI
  - 3.3. No existe duplicidad con el recargo del IBI por viviendas permanentemente desocupadas
- IV. CONCLUSIONES

## CONTENIDO

No podemos olvidar que, casi desde la primera regulación del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, la titularidad de inmuebles no arrendados se ha visto como un índice de capacidad económica sobre el que exigir un gravamen. Así se ha ido consolidando con el tiempo un régimen de imputación de rentas inmobiliarias que ha sido confirmado por el mismo Tribunal Constitucional (STC 295/2006), amparándose en la potencialidad de la capacidad económica que se deriva de la tenencia de un inmueble, que, estando en condiciones de ser explotado —no, por ejemplo, si está en construcción—, no genera rendimientos de capital inmobiliario.

Este régimen de imputación no afecta más que a las personas físicas que deciden —más o menos voluntariamente— no arrendar o constituir onerosamente algún derecho real sobre el inmueble de su titularidad. Las personas jurídicas, en cambio, aunque sean titulares de inmuebles deshabitados, no se veían afectadas por ningún régimen similar al de imputación de rentas, ya que están sujetas al Impuesto sobre Sociedades, tributo en el que no se establece ninguna imputación inmobiliaria.

Este índice de infrautilización de dichos elementos patrimoniales fue aprovechado por el Parlamento catalán para convertir en contribuyentes de un impuesto propio y personal a aquellas personas jurídicas, titulares de viviendas, que no las hubieran puesto en el mercado. Esto es, que no las hubieran arrendado o cedido onerosamente de cualquier otra manera. Y es que la oferta de arrendamiento inmobiliario residencial se ha visto restringida por dos tendencias. Por un lado, por la cada vez más importante «turistificación» de las ciudades, lo que implica que parte del arrendamiento de inmuebles haya pasado al mercado no residencial. Y, en segundo lugar, por una sensible concentración de la propiedad inmobiliaria en manos de las entidades financieras, producida como consecuencia de la última crisis y de las daciones en pago derivadas de los préstamos insatisfechos.

../..

## CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE EN EL CASO DE ENTIDADES QUE IMPORTAN TEMPORALMENTE EMBARCACIONES PARA SU USO PRIVATIVO SEGÚN LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019

**PABLO RENIEBLAS DORADO**

**Inspector de Hacienda del Estado, excedente**

**Director Aduanas, IIEE y Medioambientales (Deloitte Legal)**

### RESUMEN

La Ley 38/1992, de Impuestos Especiales establece la obligación de hacer frente al pago del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, en el caso del uso en territorio español de embarcaciones por establecimientos situados en el mismo. Sin embargo, la propia ley no define que se entiende por establecimiento, produciéndose una gran inseguridad jurídica ante la situación de la importación temporal de embarcaciones por parte de entidades para su uso privativo en periodo estival. El autor realiza un análisis de las últimas sentencias y consultas emanadas al respecto de esta cuestión.

### CONTENIDO

Con la llegada del verano es habitual la entrada en nuestros puertos y nuestras costas de embarcaciones privadas de recreo para el uso y disfrute de sus propietarios durante ese periodo estival.

Este hecho es de gran importancia para nuestro país dado el peso que tiene el turismo en nuestro PIB, y más teniendo en cuenta que las personas que pueden adquirir y utilizar este tipo de embarcaciones son de alto poder adquisitivo.

Sin embargo, dentro del sector náutico, siempre ha existido una queja en relación al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT), al considerar que el mismo es extremadamente estricto, pudiéndose exigir el mismo en situaciones que generan un fuerte desincentivo al turismo, ya que el mero uso en un único día de una embarcación en territorio español puede derivar en el pago del Impuesto, haciendo que muchos de estos turistas desvíen su destino hacia otros países europeos en donde no es exigible el IEDMT, como Francia o Italia.

Uno de los casos que más controversia ha generado es aquel en el que entidades sitas fuera de la Unión Europea, están en posesión de una embarcación, la cual está también matriculada fuera del territorio de la Unión Europea e introducen la embarcación en territorio de la Unión, y más concretamente en España, para su uso por personal de dicha entidad, familiares, etc. durante su estancia vacacional en nuestro país, en cuyo caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en determinadas situaciones está exigiendo el pago del IEDMT.

En concreto, el problema deviene de la aplicación del artículo 65, apartado 1 letra d) y de la disposición adicional primera de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

Así, la letra d) del apartado 1 del artículo 65 establece la sujeción al IEDMT por el uso o la circulación de embarcaciones en territorio español sin que se haya matriculado la embarcación en un plazo de 30 días siguientes al inicio de su utilización.

El propio apartado señala que el inicio de la circulación se entenderá producido, en el caso de medios de transporte acogidos al régimen de importación temporal, cuando se abandone dicho régimen y en el resto de casos, en la fecha de adquisición de la embarcación o en la fecha en la que el interesado es residente en España o titular de un establecimiento situado en España.

La disposición adicional primera establece la obligación de matricular en España los medios de transporte que se destinen a su utilización en España por personas o entidades residentes en España o que sean titulares de un establecimiento situado en España.

Por tanto, a la hora de introducir una embarcación para su uso en territorio de la Unión por parte de un no establecido, primero habrá que estar a lo señalado por la normativa aduanera de cara a determinar su posible inclusión en el régimen de importación temporal y a los efectos de ver si se puede producir el devengo o no del IEDMT.

El Reglamento UE no 952/2013 por el que se establece el código aduanero de la unión (CAU) regula en el artículo 250 los requisitos para la aplicación en general del régimen de importación temporal, y los artículos 212 y 215 del Reglamento Delegado UE 2015/2446, desarrollan en concreto su aplicación a las embarcaciones y finalmente el artículo 5 del CAU define que se entiende como establecidos en territorio de la Unión.

El artículo 250 establece que las mercancías que se importen en territorio de Unión para ser destinadas con posterioridad a la reexportación podrán ser objeto del destino especial de importación temporal con la exoneración de derechos ya sea total o parcial según las circunstancias.

Para eso es necesario que se cumplan una serie de condiciones entre las que podemos destacar, que la mercancía durante su estancia no sufra ningún cambio distinto del típico de la depreciación y que el titular esté establecido fuera del territorio de la Unión.

..//..





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

## CONTENIDO

Los incrementos de patrimonio tributan en el IRPF, como es sabido, por la diferencia entre los valores de adquisición y de enajenación, por ejemplo, en el caso de la venta de un bien. Pero la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, parece introducir en sus arts. 34.1 y 46.b) una distinción no siempre justificada entre, por un lado, las ganancias derivadas de una transmisión, a título oneroso o lucrativo, o más precisamente "que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales", y por otro lado las demás ganancias, es decir las que no derivan de una transmisión, por ejemplo las derivadas de la indemnización que cubre un siniestro, cuando dicha indemnización es superior al valor de adquisición de elemento patrimonial afectado. Las primeras tributan dentro de la base del ahorro mientras que las segundas se integrarían en la base general con la importante consecuencia de que estas últimas tributan al tipo general, que puede llegar hasta el 45%, o incluso el 48% en alguna Comunidad Autónoma, mientras que las primeras tributan a un tipo reducido del 19%, o del 21% (a partir de 6.000 euros) o del 23% (a partir de 50.000 euros), lo que implica una diferencia de trato que no está justificada.

Pensemos, por ejemplo, en un contribuyente que ha adquirido un cuadro (u otra obra de arte) por un millón de euros, y pasado un tiempo lo vende por once millones. La ganancia en este caso es de 10 millones de euros y tributará como máximo al 23%, lo que supone una tributación máxima de 2,3 millones. En cambio, supongamos que ese mismo contribuyente, que ha adquirido el cuadro por un millón de euros, lo pierde en un incendio y percibe como indemnización la cantidad antes citada de 11 millones, que es su valor de mercado. La ganancia es de nuevo de 10 millones, pero en este caso constituye parte de la renta general por lo que puede llegar a suponer una cuota de 4,5 millones, o incluso mayor en alguna Comunidad Autónoma.

Sin embargo, no hay ningún fundamento de capacidad contributiva que justifique la diferencia de tributación. Podría argüirse que quien conserva el cuadro varios años con la finalidad de venderlo realiza una actividad de ahorro que justifica el tipo reducido previsto para la renta del ahorro. Pero quien conserva ese elemento patrimonial y no puede venderlo porque al final lo pierde en un siniestro realiza esa misma actividad de ahorro merecedora del tipo reducido.

Lo relevante no es, por tanto, que la ganancia patrimonial se ponga o no de manifiesto "con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales". O, por lo menos, esta expresión no puede interpretarse literalmente, como habitualmente se hace, sino que hay que partir, como indica el art. 3.1 del Código Civil, del espíritu y finalidad de la norma que, evidentemente, busca la aplicación del tratamiento previsto para la renta del ahorro en todos los supuestos en que realmente haya existido ese ahorro. Lo que supone aplicar el tratamiento previsto para la renta del ahorro no solo a las ganancias que se pongan de manifiesto con ocasión de una transmisión sino también en supuestos equiparables en que no exista propiamente una transmisión, pero sí el cambio de un bien (el cuadro, en nuestro ejemplo) por el dinero de la indemnización derivada de un seguro de daños.

Quiere con ello decirse que a los efectos del art. 46.b) de la Ley del IRPF han de considerarse como ganancias puestas de manifiesto con ocasión de una transmisión también las derivadas de indemnizaciones o capitales asegurados por pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales.

A la misma conclusión puede llegarse sobre la base de la norma especial de valoración prevista en la letra h) del art. 37.1 para las permutas, según la cual "cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de la permuta de bienes o derechos, incluido el canje de valores, 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; – o el valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio". En efecto, las permutas dan evidentemente lugar a ganancias o disminuciones de patrimonio derivadas de una transmisión, y evidentemente es equiparable a una permuta el caso en que se pierde un bien asegurado y se recibe en compensación la indemnización derivada de un seguro.

No quiere decirse con ello que la ganancia o pérdida deba computarse por la diferencia entre el valor de adquisición y el valor de mercado del bien siniestrado, si es superior a la indemnización percibida. Entre otras cosas porque los bienes no pueden asegurarse por una cantidad superior a su valor real. Además, en la permuta propiamente dicha, tiene sentido atender al valor de mercado, cuando es superior, porque los bienes se entregan voluntariamente, cosa que no ocurre en los siniestros cubiertos por un seguro. Lo que quiere decirse es que las indemnizaciones derivadas de un seguro han de equipararse a las permutas a efectos de considerar a la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial como puesta de manifiesto con ocasión de una transmisión.

Lo que venimos afirmando es aplicable también, lógicamente, a las indemnizaciones que cubren los daños sufridos por inmuebles, con la peculiaridad de que en este caso el problema se complica debido a la norma especial existente en la letra g) del art. 37.1, cuyo último inciso dice que "sólo se computará ganancia patrimonial cuando se derive un aumento en el valor del patrimonio del contribuyente". Pero el hecho de que un contribuyente pueda, por ejemplo, renovar una parte de su casa como consecuencia de un siniestro, sin computar por ello una ganancia patrimonial, no afecta al problema que nos ocupa. Una cosa es si existe o no ganancia, o cómo se computa dicha ganancia, que es a lo que se refiere la letra g) del art. 37.1 a la que acaba de hacerse referencia. Y otra muy distinta si una ganancia, cuando la hay, debe computarse en la renta del ahorro o en la renta general.

..//..



**JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Oviedo

## RESUMEN

Los principales agentes a la hora de efectuar I+D+i en España son las Universidades, los Organismos Públicos de Investigación y entidades no lucrativas. Desde hace años hay planteado un problema con la deducibilidad del IVA soportado en el ejercicio de estas actividades cuando parte de la financiación para su realización ha provenido de subvenciones o ayudas públicas. La Administración tributaria intenta distinguir entre investigación básica y aplicada en el ámbito del IVA. Esta separación busca limitar o eliminar la deducción del IVA soportado vinculado con la investigación básica. Esta distinción ha sido rechazada por la jurisprudencia, lo que ha dado lugar a una reacción de la AEAT intentando defender la no sujeción a IVA de los proyectos de investigación básica, para denegar de este modo la deducción del IVA vinculado a los mismos. A mi juicio, esta limitación es injustificada y las últimas reformas introducidas en la LIVA precisamente amparan una interpretación radicalmente distinta. El hecho de financiar por vía de ayudas o subvenciones la labor investigadora no limita el derecho a la deducción del IVA soportado en el desarrollo de la misma.

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. La problemática deducción del IVA vinculado a las actividades de I+D+i
  1. Distinción entre investigación básica y aplicada
  2. La investigación básica y su vinculación con actividades no investigadoras
  3. La investigación básica como operación no sujeta al impuesto
- III. La financiación de las actividades de I+D+i
- IV. Conclusiones
- V. Bibliografía

## CONTENIDO

Las Universidades siempre han tenido entre sus funciones el desarrollo de actividades de I+D, como así se recoge en el artículo 1 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (en adelante LOU)<sup>1</sup>.

Igualmente, el artículo 47 de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, recoge una enumeración de los organismos públicos de investigación de la Administración general del Estado<sup>2</sup>.

Junto a estos, desde los años noventa del siglo pasado, también se ha recurrido de forma intensiva a la utilización de entidades no lucrativas, especialmente fundaciones, para la gestión de actividades de I+D+i por distintas Administraciones públicas, buscando una colaboración público-privada en el desarrollo de las mismas.

En este sentido, muchas Comunidades Autónomas han fomentado la creación de Centros Tecnológicos que, generalmente, están gestionados por fundaciones y donde existe una participación público-privada en el Patronato que los gestiona. Además, se pretende que su actividad, inicialmente promovida desde el sector público a través de la cesión de equipamientos e instalaciones, esté volcada hacia las empresas y que los recursos con los que se financien no sean mayoritariamente públicos<sup>3</sup>. Las Administraciones impulsan su constitución, pero su viabilidad y sostenimiento proviene del sector privado.

Por otra parte, muchas Universidades han decidido desarrollar sus actividades de investigación aplicada, en el marco del artículo 83 de la LOU, a través de fundaciones a las que han encomendado la gestión de esta función, calificándolas, por lo general, de medios propios de las Universidades<sup>4</sup>.

../..



**FERNANDO MATESANZ**  
Director Spanish VAT Services Asesores

## RESUMEN

Determinar la correcta a tributación en el IVA de las operaciones internacionales puede llegar a ser una tarea compleja en comparación con las operaciones domésticas. La complejidad es mayor si añadimos el impacto que las nuevas tecnologías y el comercio electrónico tienen en la forma en la que se desarrollan dichas operaciones internacionales. En el presente artículo se analiza la tributación, a efectos del IVA, de las principales operaciones de comercio electrónico cuando el destinatario de las operaciones es un cliente particular (operaciones denominadas B2C). No sólo se analizará la tributación actual sino también las modificaciones que introducirá la Directiva (UE) 2017/2455 que modifica la Directiva 2006/112/CE del IVA, que entrarán en vigor mayoritariamente a partir del próximo 1 de enero de 2021. Esta Directiva pretende modernizar y facilitar la tributación y el cumplimiento de obligaciones formales para todas aquellas compañías que se dediquen a las ventas de bienes y a las prestaciones de servicios online.

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Entregas de bienes a través de internet a clientes particulares (B2C). El régimen particular de ventas a distancia
- III. El futuro del comercio intracomunitario de bienes a través de internet a partir del año 2021
  1. Ventas intracomunitarias a distancia de bienes
  2. Ventas a distancia de bienes importados de terceros estados. El régimen especial IOSS
  3. La responsabilidad de las interfaces electrónicas que faciliten las entregas a distancia de bienes
- IV. Prestaciones de servicios a través de internet a clientes particulares (B2C)
  1. Concepto de servicios prestados por vía electrónica. El grado de intervención humana
  2. Situación hasta el 31 de diciembre de 2014
  3. Tributación de los servicios electrónicos a partir del 1 de enero de 2015. El sistema de miniventanilla única (MOSS)
  4. La correcta determinación del lugar del domicilio del destinatario
  5. Las modificaciones introducidas el 1 de enero de 2019. Aplicación de nuevos umbrales de tributación y nuevos medios de prueba para determinar el lugar donde se encuentran domiciliados los destinatarios de los servicios
- V. La declaración especial MOSS. Miniventanilla única
  1. Aspectos formales de la declaración especial
  2. Extensión de la declaración especial MOSS a las entregas intracomunitarias a distancia de bienes (2021)
  3. Extensión de la declaración especial MOSS a determinadas entregas realizadas por interfaces electrónicas que faciliten las entregas a distancia de bienes
  4. La extensión de la declaración especial a otro tipo de servicios no considerados como servicios prestados por vía electrónica

## CONTENIDO

Determinar la correcta tributación en el IVA de las operaciones internacionales puede llegar a ser una tarea compleja en comparación con las operaciones domésticas. La complejidad es mayor si añadimos el impacto que las nuevas tecnologías y el comercio electrónico tienen en la forma en la que se desarrollan dichas operaciones internacionales.

../..



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

El presente trabajo tiene por objeto analizar el alcance del llamado derecho de afección general regulado en el art. 79 de la Ley General Tributaria así como las afecciones especiales previstas al efecto. Como es sabido al amparo de lo dispuesto por el citado precepto los bienes y derechos transmitidos quedan afectos a la responsabilidad del pago de las cantidades, liquidadas o no, correspondientes a los tributos que graven tales transmisiones, adquisiciones o importaciones, cualquiera que sea su poseedor, salvo que éste resulte ser un tercero protegido por la fe pública registral o se justifique la adquisición de los bienes con buena fe y justo título en establecimiento mercantil o industrial, en el caso de bienes muebles no inscribibles.

**SUMARIO**

- I. Consideraciones generales. Naturaleza jurídica del derecho de afección
- II. Análisis del ámbito de aplicación de la garantía: Alcance del art. 79.2 y 3 de la LGT
- III. Recapitulación
- IV. La constancia expresa de la afección a través de nota marginal y sus consecuencias

**CONTENIDO**

Como seguramente se recordará los artículos 41 y 74.1 y .2 de la antigua Ley General Tributaria (LGT) de 1963 (RCL 1963, 2490) se encargaban de regular, respectivamente, la llamada afección general de bienes al pago de tributos y sendas afecciones específicas provenientes de la normativa reguladora de antiguo Impuesto de Derechos Reales, posteriormente incorporadas a las Leyes reguladoras del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO). Pues bien, actualmente dicha regulación se encuentra recogida en los tres apartados que integran el art. 79 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (RCL 2003, 2945).

Con carácter general el derecho de afección representa una garantía real al amparo de la cual un determinado bien responde del pago de un tributo. Dicho de otro modo, a través del citado derecho de afección un concreto bien queda sujeto erga omnes al pago del tributo, garantizando así el crédito tributario del acreedor. Declara concretamente el art. 79 de la LGT 2003 en su apartado primero que "Los adquirentes de bienes afectos por ley al pago de la deuda responderán subsidiariamente con ellos, por derivación de la acción tributaria, si la deuda no se paga". Ciertamente se trata de una redacción muy similar a la contenida en el art. 41 de la antigua Ley, con la importante salvedad relativa a la introducción de la expresión "subsidiariamente", a través de la cual se pone de manifiesto que, a la hora de perseguir bienes afectos, ha de agotarse previamente el procedimiento de apremio con el deudor principal y, en su caso, con el responsable solidario, hasta obtener la correspondiente declaración de fallido. Resulta pues exigible para poder cobrar la deuda con cargo al elemento patrimonial afecto la declaración de fallido del obligado tributario principal y, en su caso, de los responsables solidarios).

Ahora bien, ¿hasta qué punto resulta justificada la introducción de esta subsidiariedad? ¿Queda suficientemente fundamentada la misma en la propia naturaleza real de la garantía y en los intereses públicos y privados convergentes? Téngase presente que, como bien ha señalado LAGO MONTERO), el adquirente de bienes afectos sabe perfectamente que adquiere el bien con la carga real del pago del tributo. Este conocimiento procede de circunstancias tales como la publicidad de la ley, la información notarial o la nota marginal de afección existente en el Registro que, tal y como establece el art. 67.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (RCL 2005, 1770), por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, ha de solicitarse expresamente y de oficio por el órgano competente, a menos que la liquidación de que se trate resulte consignada en el documento que haya de acceder al Registro, en cuyo caso la nota de afección se extendería directamente por este último sin necesidad de llevar a cabo solicitud alguna).

Así las cosas, el mantenimiento de medidas tales como agotar el procedimiento de apremio o proteger al adquirente a través de su consideración como responsable subsidiario constituyendo una garantía de carácter personal ajena a su naturaleza podría llegar a dificultar la aplicación de este mecanismo de garantía real, perjudicando notablemente a la Administración tributaria en beneficio de las entidades financieras adjudicatarias de inmuebles hipotecados y subastados).

..//..



**JORGE DE JUAN CASADEVALL**  
 Abogado del Estado (exc.)  
 Doctor en Derecho  
 Socio de EY Abogados

## RESUMEN

El reciente Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, modificaba el artículo 29.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para atribuir al prestamista la condición de sujeto pasivo en la cuota variable del AJD que grava los préstamos hipotecarios. Concluía así la enconada controversia jurídica que se había desatado a raíz de las Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 del Tribunal Supremo, cuestionando una jurisprudencia uniforme de la Sala Tercera, y que provocó la Sentencia de 27 de noviembre de 2018, dictada por el pleno jurisdiccional de esa Sala Tercera del Alto Tribunal, que restablecería su inveterada jurisprudencia. Sin embargo, la excesiva precipitación de la legislación de urgencia para corregir una jurisprudencia, ya confirmada por la sentencia plenaria de la Sala Tercera, plantea nuevos problemas no contemplados por el legislador, como su dudosa constitucionalidad o su difícil acomodo con el derecho de la Unión Europea, y que pueden reducir a papel mojado la reforma operada. Sobre una defectuosa técnica normativa opera, ahora, una intervención legislativa precipitada que, de forma inaplazable, nos convoca inexorablemente a la modernización de este vetusto impuesto, cuando no a su supresión.

## SUMARIO

1. Planteamiento
  2. La controversia sobre el sujeto pasivo del AJD de préstamos hipotecarios en el TS
  3. La dudosa constitucionalidad del Real Decreto-Ley 17/2018 de modificación del TR LITP y AJD
    - 3.1. El control de constitucionalidad del decreto-ley en materia tributaria: su proyección sobre el Real Decreto-Ley 17/2018
      - 3.1.1. El control formal: el presupuesto habilitante
      - 3.1.2. El control material: la determinación de la materia «tributaria» excluida
  4. La incompatibilidad sobrevenida del AJD con el derecho de la Unión Europea
    - 4.1. La perturbadora invasión del hecho imponible del IVA: el efecto directo vertical de una exención comunitaria
    - 4.2. Una distorsión fiscal a la libre circulación de capitales y/o prestación de servicios financieros
  5. Valoración crítica
- Referencias bibliográficas

## CONTENIDO

La indolente placidez otoñal de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) se vio el año pasado súbitamente perturbada, y bruscamente zarandeada, por una innovadora jurisprudencia de su Sección Segunda que atribuía a las entidades financieras la condición de sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentados (AJD) que grava los préstamos hipotecarios. La erupción sísmica de la nueva jurisprudencia disidente agrietaba lo que hasta ahora había sido una jurisprudencia monolítica que, de forma granítica durante los últimos cuarenta años, venía considerando como sujeto pasivo del tributo al prestatario. La irrupción abrupta de las tres Sentencias díscolas de 16, 22 y 23 de octubre de 2018 no obedecía a ningún cambio legislativo, por lo que ante su trascendencia jurídica –y, probablemente, también económica –, el presidente de la Sala de lo Contencioso convocó un pleno jurisdiccional para pronunciarse sobre los recursos de casación todavía pendientes de resolución, previa avocación a pleno de su conocimiento. El nuevo modelo casacional veía su preciada función nomofiláctica zaherida, no solo por el abrupto giro jurisprudencial, sino también por una avocación plenaria que cuestionaba una nueva doctrina legal que ya revestía formalmente la condición de jurisprudencia en sentido técnico-legal.

..//..



**JOAQUIN ALVAREZ MARTINEZ**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Zaragoza

## RESUMEN

El presente artículo tiene por objeto el análisis de algunos de los aspectos más controvertidos del método de determinación objetiva de la base imponible en el IRPF. A estos efectos, se estudian, en primer lugar, las diversas razones justificativas del referido régimen, examinando, en segundo término, la adecuación de dicho sistema a los principios de justicia tributaria, para concluir, por último, con el estudio de los diferentes requisitos necesarios para quedar sometido al mismo.

## SUMARIO

1. Una primera aproximación a la materia objeto de estudio: origen y configuración actual
2. Las razones justificativas del régimen de determinación objetiva
  - 2.1. Reducción de deberes formales (simplificación) y de costes indirectos
  - 2.2. Garantizar la seguridad jurídica (menor litigiosidad) y un nivel mínimo de recaudación
  - 2.3. Imposibilidad de control y potenciación de la lucha contra el fraude fiscal
3. La adecuación del sistema a los principios de justicia tributaria
  - 3.1. El principio de capacidad económica
  - 3.2. El principio de igualdad
  - 3.3. El principio de reserva de ley
  - 3.4. Una cuestión adicional: la voluntariedad del régimen como pretendida característica legitimadora de la constitucionalidad del mismo
4. El ámbito de aplicación del sistema de determinación objetiva: delimitación y requisitos
  - 4.1. Sujetos y actividades acogidas al sistema
  - 4.2. Límites cuantitativos
  - 4.3. La voluntariedad del sistema: la renuncia al mismo

Referencias bibliográficas

## CONTENIDO

Como es bien sabido, una de las cuestiones cardinales que siempre se suscitan en orden a la configuración normativa de cualquier tributo variable aparece constituida por la delimitación de su base imponible y del régimen jurídico al que esta última se encuentra sometida, y ello en un doble sentido: de una parte, en lo concerniente al establecimiento de las diferentes previsiones cuya aplicación va a permitir la adecuada cuantificación del importe al que aquella asciende; y, de otra, e íntimamente relacionada con la anterior, en lo relativo a la concreción de los posibles métodos a través de los cuales puede llevarse a cabo la determinación de la misma.

Siendo esto así, y centrándonos en el segundo de los aspectos reseñados, cabe señalar que ya la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT de 1963), se ocupó, desde su redacción primigenia, de abordar el mismo, indicando el artículo 47 de aquella, en ese instante, que «La ley propia de cada tributo establecerá los medios y métodos para determinar la base imponible dentro de los siguientes regímenes: a) Estimación directa; b) Estimación objetiva; y c) Estimación por jurados». Dicho precepto sería objeto, con el paso del tiempo, de diversas modificaciones, siendo sustituidas, en un primer momento, las menciones a los jurados y a la estimación objetiva por las de estimación indirecta y estimación objetiva singular, respectivamente, para volver a contemplar de nuevo, al hilo de una reforma posterior, la mera referencia a la estimación objetiva

..//..





**ENRIQUE ORTIZ CALLE**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Carlos III de Madrid

## RESUMEN

El impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica plantea determinadas dudas respecto de su adecuación al derecho comunitario, como ha puesto de manifiesto el reciente Auto de 22 de febrero de 2019, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

Estas dudas se centran en tres puntos. El primero de ellos se refiere a la compatibilidad del impuesto con la directiva que armoniza los impuestos especiales. En segundo lugar, el impuesto puede contradecir la Directiva sobre fomento de las energías renovables. En tercer lugar, hay que preguntarse si el gravamen distorsiona el mercado interior de electricidad y es contrario al principio de libre competencia.

## SUMARIO

1. Características generales del impuesto: controversias suscitadas
2. Prohibición de otros gravámenes indirectos sobre la electricidad sin finalidad específica
3. Impuestos sobre la producción de electricidad y el fomento de las energías renovables
4. El IVPEE y el principio de libre competencia
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

## CONTENIDO

Como resulta de sobra conocido, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE, en lo sucesivo) se configura legalmente como un tributo directo y naturaleza real, que grava la actividad de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, sin establecer diferencia alguna por razón de las características de cada instalación de generación. Así se desprende de los artículos 1 y 4 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que crea este impuesto junto con el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica y los impuestos sobre la producción y almacenamiento en instalaciones centralizadas de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

El preámbulo de la Ley 15/2012 señala que el IVPEE pretende gravar:

*[...] la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas y comportan, por sí o como resultado de la propia existencia y desarrollo de tales redes, indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro.*

El régimen jurídico del impuesto no presenta grandes complicaciones, pues el hecho imponible está constituido, como hemos dicho, por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica medida en barras de central, incluidos el sistema eléctrico peninsular y los territorios insulares y extrapeninsulares, en cualquiera de las instalaciones a las que se refiere la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (LSE); siendo los obligados tributarios, a título de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas, así como las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que realizan las actividades gravadas. La base imponible se calcula sobre el importe total que corresponda percibir al contribuyente por cada instalación en que se lleve a cabo la actividad gravada dentro del periodo impositivo que, con carácter general, se corresponde con el año natural. El tipo impositivo se fija en el 7%. El devengo tiene lugar el 31 de diciembre, con la única excepción del caso de cese en la actividad en el que el devengo se produce justamente en el momento del cese. Por último, el impuesto se gestiona mediante autoliquidación que se ha de presentar en noviembre, previéndose la realización de pagos fraccionados que se deben ingresar entre los días 1 y 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero. Estos pagos se calculan en función de la producción registrada desde el inicio del periodo impositivo, con deducción de los pagos previamente efectuados.

..//..



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

## SUMARIO

### I. INTRODUCCIÓN

### II. TIPOS DE INFRACCIONES Y SANCIONES

1. Infracción por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación
2. Infracción por incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones
3. Infracción por obtener indebidamente devoluciones
4. Infracción por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales
5. Infracción por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes
6. Infracción por imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles, rentas o resultados por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas
7. Infracción por imputar incorrectamente deducciones, bonificaciones y pagos a cuenta por las entidades sometidas al régimen de imputación de rentas
8. Infracción por no presentar autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o por incumplir la obligación de comunicar el domicilio fiscal
9. Infracción por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico o contestaciones a requerimientos individualizados de información
10. Infracción por incumplir la obligación de presentar autoliquidaciones o declaraciones en el modelo aprobado al efecto o por medios distintos a los electrónicos, informáticos y telemáticos
11. Infracción por incumplir obligaciones contables y registrales
12. Infracción por incumplir obligaciones de facturación o documentación
13. Infracción por incumplir las obligaciones relativas a la solicitud y utilización del número de identificación fiscal, referencia catastral de los bienes inmuebles o de otros números o códigos
14. Infracción por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria
15. Infracción por incumplir el deber de sigilo exigido a los retenedores y obligados a realizar ingresos a cuenta
16. Infracción por incumplir la obligación de comunicar correctamente datos al pagador de rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta
17. Infracción por incumplir la obligación de entregar el certificado de retenciones o ingresos a cuenta y por incumplir otras obligaciones establecidas en la normativa reguladora de los tributos
18. Infracción en supuestos de operatividad de la cláusula antielusión

### III. PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

1. Normativa aplicable al procedimiento sancionador en materia tributaria
2. Procedimiento para la imposición de sanciones tributarias
3. Iniciación del procedimiento sancionador
4. Instrucción del procedimiento sancionador
5. Procedimiento abreviado
6. Terminación del procedimiento sancionador

### IV. RECURSOS CONTRA LAS SANCIONES: EFECTOS



Forum Fiscal Nº 256, agosto-septiembre 2019

**Gemma Martínez Bárbara**  
**Jefa del Servicio de Política Fiscal**  
**Departamento de Hacienda y Finanzas**  
**Diputación Foral de Bizkaia**

### RESUMEN

En este artículo la autora desgana las principales novedades introducidas en el nuevo Reglamento de Recaudación de Bizkaia, que va a surtir efectos a partir del año 2020 y que se centran principalmente en los medios de pago, los aplazamientos o fraccionamientos de pago, la exigibilidad y dispensa de garantías y la enajenación de bienes o derechos embargados.

### SUMARIO

- I. SISTEMÁTICA DEL NUEVO REGLAMENTO DE RECAUDACIÓN DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA
- II. PRINCIPALES NOVEDADES DEL REGLAMENTO DE RECAUDACIÓN DEL TERRITORIO HISTÓRICO DE BIZKAIA
  - a. Medios de pago
  - b. Aplazamientos o fraccionamientos de pago
  - c. No exigibilidad de garantías y dispensa de garantías
  - d. Enajenación de bienes o derechos embargados

### CONTENIDO

La publicación en el Boletín Oficial del Territorio Histórico de Bizkaia, de 23 de agosto de 2019, del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 125/2019, de 21 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, se desarrolla el régimen fiscal de la fase final de la UEFA Euro 2020 y se modifican el Reglamento de desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en materia de revisión en vía administrativa, el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, nos trae una miscelánea de novedades tributarias entre las que destaca la aprobación de un nuevo Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, cuyos efectos se producirán a partir del 1 de enero de 2020.

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en adelante NFGTB, constituye el marco normativo del sistema tributario de Bizkaia en el que se encuadran las normas que regulan tanto los aspectos generales, como los procedimientos administrativos necesarios para una correcta aplicación de los tributos. Tras su entrada en vigor, fueron aprobados los reglamentos de desarrollo pertinentes, entre los que se encuentra el Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia, cuya aprobación se efectuó mediante el Decreto Foral 215/2005, de 27 de diciembre, con el fin de adecuar los procedimientos recaudatorios al nuevo marco legal establecido en aras a la optimización de la gestión recaudatoria de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Durante sus más de 15 años de vigencia, la NFGTB ha sido objeto de numerosas modificaciones, algunas de las cuales han incidido en materia recaudatoria y, consecuentemente, en el Reglamento de Recaudación. Adicionalmente, las diversas situaciones económicas y jurídicas acontecidas a lo largo de estos años, en especial la crisis económica iniciada en 2008, en las que el procedimiento de recaudación ha tenido que aplicarse, han requerido ciertos ajustes en su regulación.

A través de estas líneas, se ofrece un primer acercamiento al contenido del recientemente aprobado Reglamento de Recaudación del Territorio Histórico de Bizkaia que, si bien presenta una regulación continuista con el vigente, introduce ciertas cuestiones novedosas que merecen nuestra atención, dividiéndose el análisis en dos apartados: el primero dedicado a las novedades de carácter formal, y el segundo a las modificaciones sustanciales que la nueva regulación presenta.

..//..



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

El presente trabajo tiene por objeto analizar el conjunto de reformas que, de un tiempo a esta parte, han sido aprobadas en el seno de la Comisión Europea relativas al funcionamiento del IVA comunitario. En principio la implantación de todo este nuevo sistema destinado a reafirmar el carácter autorregulador del IVA ha de contribuir a respaldar un mercado único más profundo y más justo, fomentando el crecimiento, la inversión y la competitividad, al animar a las empresas a expandir sus negocios a través de las fronteras.

**SUMARIO**

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA APROBACIÓN DE LA DIRECTIVA (UE) 2017/2455 DEL CONSEJO, DE 5 DE DICIEMBRE DE 2017
- III. ANTECEDENTES DEL PAQUETE DE MEDIDAS PRESENTADO POR LA COMISIÓN EUROPEA PARA LA CREACIÓN DE UN IVA «DEFINITIVO»
- IV. ALCANCE DEL CONJUNTO DE MEDIDAS PROPUESTAS POR LA COMISIÓN EUROPEA PARA EL DISEÑO DE UN IVA «DEFINITIVO». EL NUEVO «PORTAL ÚNICO» DESTINADO A LA DECLARACIÓN DEL IVA TRANSFRONTERIZO
- V. ALCANCE DE LAS MEDIDAS ADOPTADAS EN EL SENO DEL ECOFIN EN SUS REUNIONES DE JUNIO Y OCTUBRE DE 2018. LA APROBACIÓN DE LA DIRECTIVA (UE) 2018/1695 DEL CONSEJO DE 6 DE NOVIEMBRE DE 2018
- VI. LA APROBACIÓN DE LA DIRECTIVA (UE) 2018/1910 DEL CONSEJO, DE 4 DE DICIEMBRE DE 2018, Y DE LOS REGLAMENTOS (UE) 2018/1909 Y (UE) 2018/1912 DEL CONSEJO, DE 4 DE DICIEMBRE DE 2018
- VII. A MODO DE CONCLUSIÓN

**CONTENIDO**

Como seguramente se recordará a principios del mes de diciembre de 2016 la Comisión Europea presentó su Propuesta relativa a la implementación de un portal para los pagos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en línea en toda la Unión Europea (Ventanilla Única) destinado a que los gastos para el cumplimiento de la normativa del citado Impuesto se reduzcan, garantizando además que la actividad que se genere en un Estado pague los impuestos allí, siendo abonado el Impuesto en el Estado miembro del consumidor final, lo que daría lugar a una distribución más justa de los ingresos fiscales entre los países.

Se trataba concretamente de un paquete de reformas implementado por la Comisión y enmarcado en el ámbito de la llamada «Estrategia de Mercado Único Digital» cuyos objetivos principales se centraban en reducir la llamada «brecha del IVA» y eliminar las cargas burocráticas excesivas, en particular, para las pymes. Dichas propuestas se orientaban por tanto hacia facilitar a los consumidores y a las empresas, en particular a las empresas emergentes y a las pymes, la compra y la venta de bienes y servicios en línea, fijándose como principales líneas de actuación: establecer nuevas normas que permitan a las empresas que venden productos en línea tramitar fácilmente y a través de un único punto (Ventanilla Única), todas sus obligaciones en materia de IVA en la Unión Europea (UE); simplificar las normas sobre IVA aplicables a las empresas emergentes y a las microempresas que venden en línea, de forma que estas puedan tramitar el IVA de la misma manera que lo harían con las ventas en sus propios países; y evitar el fraude del IVA desde fuera de la UE en materia de pequeños envíos, que puede distorsionar el mercado y crear una competencia desleal.

Las medidas propuestas por la Comisión se aplicarían en dos fases. En primer lugar, la Propuesta de Directiva [COM (2016) 757 final] incluía una serie de mejoras que tendrían efecto a partir del 1 de enero de 2018 relativas al régimen aplicable a los servicios electrónicos que, como es sabido, desde 2015 ya tributan en destino mediante un sistema de Mini-Ventanilla Única (MOSS). Lo que se pretendía no era sino que las transacciones transfronterizas siguiesen estando sujetas a los tipos de los Estados miembros de destino (al igual que sucede en la actualidad), si bien la forma en que el Impuesto se recauda iría cambiando progresivamente, de manera que sea el prestador el que recaude el Impuesto en nombre de su cliente, tal y como ocurre con las operaciones domésticas. Ello implicaría que las autoridades fiscales del Estado de origen recaudarían el IVA para el Estado de destino, algo que, sin embargo, parece difícil de llevar a cabo. En efecto, se trataría de cargar el IVA al tipo del país de destino en el país de origen, que se encargaría de transferir el IVA recolectado al país del cliente.

././.



**Iñaki Alonso Arce**  
**Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica**  
**Hacienda Foral de Bizkaia**

### CONTENIDO

En nuestro sistema tributario, como en el de la mayoría de los países desarrollados, se han ido desplegando un conjunto de obligaciones de información en relación con operaciones con trascendencia tributaria que han supuesto una herramienta esencial para que las Administraciones tributarias puedan cumplir su esencial función de gestión y control del cumplimiento de la obligación de contribuir que incumbe a todos para que se puedan allegar los recursos necesarios a los efectos de sostener los gastos y servicios públicos, es decir, nuestro modelo de Estado del Bienestar.

Esto hace que hoy en día pagadores de rendimientos, bien sean del trabajo o de actividades económicas, o intermediarios y pagadores de rendimientos del capital, además de, en su caso, estar obligados a practicar retenciones o ingresos a cuenta sobre los rendimientos que satisfagan y a ingresarlos en la correspondiente Administración tributaria, también deben facilitar un conjunto de datos económicos vinculados a cada uno de los contribuyentes respecto a los que se relacionan de forma que las Administraciones tributarias pueden tener un conocimiento preciso de las manifestaciones más importantes de capacidad económica que realizan los contribuyentes.

Eso hace que sea más fácil el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero también que esos datos se puedan poner al servicio de los contribuyentes para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, bien sea en forma de propuestas de autoliquidación que se remiten a colectivos de contribuyentes, bien como datos fiscales que se les facilitan para que, a través de los correspondientes programas de ayuda, puedan confeccionar de una manera más sencilla sus autoliquidaciones y, en consecuencia, cumplir con sus obligaciones tributarias.

Pero esta realidad ha planteado históricamente una disimetría entre los contribuyentes que prestan sus servicios para una empresa o que operan en un entorno empresarial, respecto de los que realizan actividades económicas, sobre todo, de aquellos que operan en relación con consumidores finales, puesto que el nivel de control fiscal aplicable a los primeros ha sido mucho más elevado que el correspondiente a los segundos, por la propia lógica de su operación económica y de la facilidad de obtención de esos datos económicos correspondientes.

Si además añadimos el componente de los contribuyentes que realizan actividades económicas y perciben sus ingresos en metálico, pues tenemos una fotografía bastante diferente del grado de control existente en relación con unos contribuyentes y con otros, y es claro que las Administraciones tributarias forales llevan tiempo embarcadas en el propósito de equiparar en la medida de lo posible el nivel de control fiscal de unos y otros contribuyentes, aprovechando para ello las posibilidades que brindan los medios tecnológicos que hoy en día se encuentran a disposición de contribuyentes y Administraciones.

Un buen ejemplo de las medidas adoptadas en nuestros territorios en relación con esta cuestión lo tenemos en la introducción en el Territorio Histórico de Bizkaia de la obligación de llevar un Libro registro de operaciones económicas por parte de todos los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que obtengan rendimientos de actividades económicas, y su remisión completa, una vez al año, en formato electrónico (modelo 140) a la Hacienda Foral de Bizkaia para poder realizar un adecuado control de los ingresos y gastos que se realizan en esas actividades.

Son tres, por tanto, las medidas que tienen un impacto mayor en el control de los rendimientos de actividades económicas, sean realizados por personas físicas o por personas jurídicas: por un lado, la obligación de registrar todas y cada una de las operaciones de ingresos y gastos, además de algunos otros tipos de operaciones específicos, en un soporte informático conforme a un modelo establecido por la Administración tributaria de cara a garantizar la homogeneidad en la llevanza y control de esa información con trascendencia tributaria; en segundo lugar, la obligación de suministrar periódicamente esa información a la Administración tributaria, bien mediante la presentación de un modelo informativo específico, bien mediante la llevanza de esos libros en la sede electrónica de la propia Administración tributaria, en cuyo caso deben establecerse hitos temporales a partir de los cuales esa información se considere consolidada y comunicada a todos los efectos a la Hacienda correspondiente; y por último, el establecimiento de medios técnicos homologados que garanticen la integridad de los sistemas de facturación, en el sentido de impedir que se eliminen registros o se sustituyan sin que quede rastro de los mismos, de forma que pueda tenerse la garantía de que todas las operaciones que se registran en un sistema informático son objeto de conocimiento por parte de la Administración tributaria.

Esta última perspectiva es la que se está abordando desde hace unos de años de manera conjunta por las tres Haciendas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, en colaboración con el Gobierno Vasco, a través del proyecto denominado TicketBai!

De hecho, en el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal del País Vasco 2019, ya se hace referencia al plan integral de control de las actividades económicas, en el que están involucradas las Haciendas Forales.

..//..



**Juan Martín Queralt**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**  
**Abogado**  
**Director y miembro del Consejo Asesor de Carta Tributaria**

### CONTENIDO

En el Libro XIII del Espíritu de las Leyes —«De las relaciones que tienen con la libertad la recaudación de tributos y la cuantía de las rentas públicas»— decía Montesquieu que «Nada necesita de tanta sabiduría y de tanta prudencia como el regular la porción que se quita y la que se deja a los súbditos». Lo que está ocurriendo con el Impuesto municipal sobre la plusvalía es una buena muestra de la necesaria sabiduría y prudencia con que el Legislador español —cuando tenga un ratito— deberá abordar la solución del problema. Porque al final, vayamos adelantando conclusiones, es el Legislador, no el Juez, quien tiene que resolverlo.

Las Sentencias del Tribunal Constitucional 26/2017, de 16 febrero (Guipúzcoa), 37/2017, de 1 marzo (Álava) y 59/2017, de 11 mayo (régimen común) declararon la inconstitucionalidad —total en algún caso y parcial en otros— de determinados preceptos reguladores del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana —en adelante, IIVTNU—

En desarrollo de esos fallos, el Tribunal Supremo, a partir de la Sentencia 1163/2018, de 9 julio (rec. 6226/2017) ha ido aplicando la doctrina constitucional, tratando de superar las incertidumbres pendientes tras el fallo del Tribunal Constitucional. El Tribunal Supremo ha tenido que pronunciarse en reiteradas ocasiones, tratando de aclarar la doctrina constitucional y dotar al sistema de una cierta seguridad jurídica, de forma que pueda ponerse fin a la dispar aplicación del fallo del Constitucional por parte de los distintos Tribunales de Justicia del orden contencioso-administrativo. En el FD séptimo de la citada Sentencia se concluye:

«1º) Los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial. En este sentido, son constitucionales y resultan, pues, plenamente aplicables, en todos aquellos supuestos en los que el obligado tributario no ha logrado acreditar, por cualquiera de los medios que hemos expresado en el fundamento de derecho Quinto, que la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título (o la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos), no ha puesto de manifiesto un incremento de su valor o, lo que es igual, una capacidad económica susceptible de ser gravada con fundamento en el artículo 31.1 CE.

2º) El artículo 110.4 del TRLHL, sin embargo, es inconstitucional y nulo en todo caso (inconstitucionalidad total) porque, como señala la STC 59/2017, "no permite acreditar un resultado diferente al resultante de la aplicación de las reglas de valoración que contiene", o dicho de otro modo, porque "impide a los sujetos pasivos que puedan acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica (SSTC 26/2017, FJ 7 y 37/2017, FJ 5)". Esa nulidad total de dicho precepto, precisamente, es la que posibilita que los obligados tributarios puedan probar, desde la STC 59/2017, la inexistencia de un aumento del valor del terreno ante la Administración municipal o, en su caso, ante el órgano judicial, y, en caso contrario, es la que habilita la plena aplicación de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL.»

Nos encontramos, en definitiva, ante una declaración de inconstitucionalidad —y consiguiente nulidad— sui generis. Lo que ha propiciado la diversidad de interpretaciones por parte de los Tribunales del orden contencioso y la necesidad de que el Tribunal Supremo haya tenido que acudir a formular un criterio vinculante que acabara con tan dispares interpretaciones.

El propio Tribunal Supremo ha dejado constancia de ello:

«Finalmente, y por lo que respecta, asimismo, al alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la STC 59/2017, no es la primera vez que el máximo intérprete de nuestra Constitución declara la inconstitucionalidad parcial de una norma por vulneración de los principios materiales de justicia consagrados en el art. 31.1 CE. Lo que sí es absolutamente novedoso es la enorme confusión que ha suscitado la exégesis del pronunciamiento constitucional y, lo que es peor, la desatinada interpretación que algunos Tribunales han venido realizando de sus palabras» (STS 1333/2019, de 25 abril. Rec. 1608/2018. FD cuarto. Ponente: I. Merino Jara)

El problema al que han debido enfrentarse los Tribunales no era de fácil solución. Por muchas razones.

Por una parte, se trata de un problema arrastrado desde los orígenes del nacimiento del tributo. Ya desde su cuna bautismal se renunció a sujetar a gravamen el valor del incremento patrimonial realmente obtenido en la transmisión del bien, aceptándose su subrogación por un valor convencional, fruto de las más dispares fórmulas. Sistema, por lo demás, que encuentra la aceptación de nuestro Tribunal Constitucional, que sin objeción alguna, concluye que:

«... en consecuencia, es plenamente válida la opción de política legislativa dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto.»

..//..





**LAURA CAMPANÓN GALIANA**  
Abogada y Asesora Fiscal  
Arttax Abogados

## RESUMEN

La Directiva de Intermediarios fiscales o DAC 6 está siendo objeto de transposición a nuestro ordenamiento jurídico interno, debiendo finalizar este proceso por parte de todos los Estados Miembros el 31 de 2019. Para acomodar las exigencias impuestas por la Directiva se va a proceder a modificar la Ley General Tributaria añadiendo dos Disposiciones Adicionales, así como la introducción de los artículos 45 a 49 bis en el Reglamento General de Gestión e Inspección. Los proyectos de transposición que fueron publicados el pasado 20 de junio para ser sometidos al trámite de información pública, aunque intentan cumplir con los objetivos mínimos de la obligación de información por parte de los intermediarios fiscales de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente abusivos, dejan todavía muchos cabos sueltos pendientes de regulación.

## SUMARIO

- III. ANÁLISIS DE LAS SEÑAS DISTINTIVAS Y DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN POR PARTE DE LOS SUJETOS OBLIGADOS
  - 3.1. Análisis de las señas distintivas
- IV. EL SECRETO PROFESIONAL EN LA TRANSPOSICIÓN DE LA DAC 6
- V. RÉGIMEN SANCIONADOR APAREJADO AL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN
- VI. CONCLUSIONES
- VII. BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

### III. ANÁLISIS DE LAS SEÑAS DISTINTIVAS Y DEL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN POR PARTE DE LOS SUJETOS OBLIGADOS

El desarrollo reglamentario de las señas distintivas y del nacimiento de la obligación de información, merece un análisis individualizado. Así, en el Proyecto reglamentario, se regula en su artículo 47 las señas distintivas que hacen que un mecanismo de planificación sea reportable.

#### 3.1. Análisis de las señas distintivas

En este sentido, se pone de relieve que las señas distintivas son aquellas reguladas en el Anexo IV de la DAC 6, si bien se realizan una serie de matizaciones, de las cuales procedemos a comentar las más relevantes.

— En primer lugar, cabe diferenciar las señas distintivas vinculadas a lo que se conoce como el criterio del beneficio principal. En este tipo de señas distintivas, debe concurrir junto con el propio mecanismo un elemento subjetivo denominado «beneficio principal» y que se refiere expresamente a que el mayor objetivo de la adopción del mecanismo sea la obtención de un ahorro fiscal.

Estas señas distintivas aparecen recogidas en el Anexo IV, Parte II de la DAC 6, siendo las mismas:

#### «A. Señas distintivas generales vinculadas al criterio del beneficio principal

1. Un mecanismo en cuyo marco el contribuyente interesado o los participantes en dicho mecanismo se comprometen a respetar una cláusula de confidencialidad en virtud de la cual se les puede exigir que se abstengan de revelar la forma en que el mecanismo en cuestión podría proporcionarles una ventaja fiscal con respecto a otros intermediarios o a las autoridades tributarias.

2. Un mecanismo en cuyo marco el intermediario tiene derecho a percibir honorarios (o intereses, retribuciones destinadas a financiar costes y otros gastos) en relación con el mecanismo, los cuales se fijan en función de:

a) el importe del beneficio fiscal derivado del mecanismo; o

../..



**ANTONIO CUBERO TRUYO**

**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla**

**LUIS TORIBIO BERNÁNDEZ**

**Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla**

## RESUMEN

Existe una necesidad objetiva y apremiante de actualizar la lista interna de paraísos fiscales, teniendo en cuenta las aportaciones de los diversos catálogos publicados en el seno de la Unión Europea o de la OCDE, que se hallan en constante revisión. Mientras tanto, las numerosas alusiones a los paraísos fiscales que salpican nuestro ordenamiento (en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades) tienen que aplicarse acudiendo a la clasificación anticuada del Real Decreto 1080/1991.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN. MÚLTIPLES REFERENCIAS EN EL SISTEMA TRIBUTARIO A LOS PARAÍDOS FISCALES COMO MEDIDAS DE LUCHA CONTRA LA EVASIÓN FISCAL
- II. ¿DÓNDE SE REGULA EN NUESTRO ORDENAMIENTO VIGENTE EL CONCEPTO DE PARAÍSO FISCAL Y LA CLASIFICACIÓN DE LOS PAÍSES Y TERRITORIOS QUE SE CONSIDERAN COMO TALES? LA VETERANA LISTA DE PARAÍDOS FISCALES DEL REAL DECRETO 1080/1991
- III. PRIMER FACTOR DE INSEGURIDAD JURÍDICA. LOS CRITERIOS DE ACTUALIZACIÓN AUTOMÁTICA O TÁCITA DE LA LISTA REGLAMENTARIA
  - 3.1. Paraísos fiscales que han dejado de serlo por la firma de un Convenio de doble imposición con España
  - 3.2. Paraísos fiscales que han dejado de serlo por la firma de un Acuerdo de intercambio de información con España
  - 3.3. Lista vigente de los paraísos fiscales, con las depuraciones correspondientes
- IV. SEGUNDO FACTOR DE INSEGURIDAD JURÍDICA. LAS PREVISIONES —INCUMPLIDAS— SOBRE ACTUALIZACIÓN DE LA LISTA REGLAMENTARIA
  - 4.1. La previsión de actualización incluida en 2014
  - 4.2. El mandato actualizador establecido en la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público
- V. TERCER FACTOR DE INSEGURIDAD JURÍDICA. ¿SE RETOMARÁ EL FALLIDO ANTEPROYECTO DE LEY DE MEDIDAS DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL?
  - 5.1. Criterios determinantes de la calificación. El grado de transparencia fiscal
  - 5.2. La atracción de instrumentos o sociedades sin actividad económica real
  - 5.3. La existencia de baja o nula tributación
- VI. CUARTO FACTOR DE INSEGURIDAD JURÍDICA. LA NECESIDAD DE ATENDER EN LO SUCESIVO A LAS LISTAS PUBLICADAS EN EL SENO DE LA UNIÓN EUROPEA Y LA OCDE, MÚLTIPLES Y NO COINCIDENTES
  - 6.1. La posición de la Unión Europea. Sucesivas modificaciones en la lista del Consejo de «países y territorios no cooperadores a efectos fiscales»
  - 6.2. La lista de la Comisión Europea de terceros países con mecanismos débiles de lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo
  - 6.3. La posición de la OCDE. Reducción al extremo de los países o jurisdicciones que reciben la calificación de «No Conforme» (exclusivamente Trinidad y Tobago)
- VII. CONCLUSIONES. LA EXTRAORDINARIA Y URGENTE NECESIDAD DE ACTUALIZACIÓN
- VIII. BIBLIOGRAFÍA



**ÁLVARO LUIS SANTODOMINGO GONZÁLEZ**  
Interventor-tesorero  
Administración Local

## RESUMEN

Tras treinta años de andadura del actual sistema tributario local español han surgido múltiples propuestas de reforma. Las constitucionalmente proclamadas «autonomía» y «suficiencia financiera» de los entes locales no se han logrado y, tras la reciente crisis económica, han reducido su vigencia. Con este estudio se pretende incorporar un análisis comparado de nuestro sistema impositivo local frente a los de otros países de nuestro entorno europeo. Puede que las claves del cambio necesario ya hayan sido implantadas en alguno de los modelos que rigen en Europa.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA CARTA EUROPEA DE AUTONOMÍA LOCAL
- III. LOS MODELOS EUROPEOS DE FISCALIDAD MUNICIPAL
  - 3.1. El modelo germánico
  - 3.2. El modelo mediterráneo
  - 3.3. El modelo anglosajón
  - 3.4. El modelo escandinavo
- IV. LA FINANCIACIÓN TRIBUTARIA LOCAL EN ESPAÑA
- V. PROPUESTAS DE REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL ESPAÑOL A LA VISTA DE LAS EXPERIENCIAS EUROPEAS COMPARADAS
  - 5.1. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles
  - 5.2. El Impuesto sobre Actividades Económicas
  - 5.3. El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
  - 5.4. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
  - 5.5. El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
  - 5.6. Otras posibilidades

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

En el seno del Consejo de Europa se aprobó en 1985 la Carta Europea de Autonomía Local (CEAL), como un elemento fundamental en la construcción de una Europa democrática y cercana al ciudadano. Las plasmación positiva de los principios recogidos en el artículo 9 de la Carta, referentes a la financiación de los entes locales, ha sido diversa en los diferentes países firmantes de la misma. Como ha señalado BUENO (1), la doctrina distingue cuatro modelos de fiscalidad municipal en los estados de la Europa occidental:

— El modelo germánico, basado en la imposición local y en los impuestos compartidos con otros niveles de gobierno, acompañado de un sistema de transferencias.

— El modelo mediterráneo, cuya financiación se fundamenta en impuestos sobre la propiedad y actividades económicas, además de participación en tributos estatales y autonómicos.

— El modelo anglosajón, que se fundamenta en un único tributo sobre la propiedad inmobiliaria, completado con transferencias condicionadas del Estado.

../..





# **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**



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

### RESUMEN

Se analiza la fiscalidad derivada de la venta de monedas virtuales a efectos del IRNR, en cuanto generadoras de ganancias de capital.

### CONTENIDO

En paralelo con lo que han podido apuntar ya algunos pronunciamientos en el marco de la tributación del IRPF, en contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 20 de mayo de 2019 (V1069-19) se plantea la cuestión relativa a la tributación derivada de la transmisión de criptomonedas cuando el titular carece de residencia fiscal en España.

El caso suscitado nos habla de una persona física que hace ya muchos años dice no residir en territorio español ni tributar en España; como dice poseer una cierta cantidad de moneda digital («bitcoin») y se interroga sobre las consecuencias fiscales que derivarían de la venta de dichas monedas digitales a cambio de euros.

El asunto, como se verá tiene su intrínquilis por lo que se refiere principalmente al perímetro territorial de sujeción, esto es, a la ubicación o no de dichos bienes inmateriales en territorio español.

La resolución consultiva es extremadamente didáctica. Y se entretiene en explicar los rasgos de dicha moneda virtual.

Se apunta que ante la ausencia de una definición en la normativa española de lo que se entiende por «monedas virtuales», también llamadas «criptomonedas», cabe acudir al concepto que se contiene en la Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, 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 modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE, en la cual se considera como moneda virtual una «representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda establecida legalmente, que no posee el estatuto jurídico de moneda o dinero, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de cambio y que puede transferirse, almacenarse y negociarse por medios electrónicos.»

Corolario de lo anterior es que dicha moneda virtual constituya un bien inmaterial, «computable por unidades o fracciones de unidades, que no es moneda de curso legal, que puede ser intercambiada por otros bienes, incluyendo otras monedas virtuales, derechos o servicios, si se acepta por la persona o entidad que transmite el bien o derecho o presta el servicio, y que puede adquirirse o transmitirse generalmente a cambio de moneda de curso legal.»

La explicación sobre la operativa y la escasa fisicidad de la moneda llega de inmediato: «Los "bitcoin" figuran en un registro informático de carácter alfanumérico denominado "dirección bitcoin", dentro de una cadena, denominada cadena de bloques (blockchain) en la que están registradas todas las transacciones realizadas con la citada moneda, que es compartida por una red informática "P2P" ("peer to peer" o red de ordenadores en la que todos se comportan como iguales entre sí) de carácter internacional, a cuya "dirección bitcoin" están asociadas unas claves del titular que le permiten el acceso y gestión de dicha moneda virtual. Estas claves se almacenan en ficheros o programas informáticos que actúan como "monederos" (wallet). Estos ficheros o programas (monederos) a su vez son susceptibles de almacenarse en medios físicos informáticos o electrónicos del propio titular o a través de páginas web de terceros que ofrezcan dicho servicio de almacenamiento.»

Los «bitcoin» pueden ser adquiridos o enajenados a cambio de moneda de curso legal en plataformas o casas de cambio privadas en internet, denominado «exchanges».

Pues bien, nos encontramos con un contribuyente no residente, que desde luego no se dedica a la «minería» de «bitcoins», sino que se limita a transmitir su moneda virtual a cambio de euros.

Tratándose de un presunto obligado tributario por el IRNR, el asunto capital, aunque no el único, radica en determinar si incurre o no en el hecho imponible del impuesto; sí, en fin, se da una renta sujeta o no a tributar en España.

..//..



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

### RESUMEN

Aunque los efectos de la repudiación eran claros para quien es beneficiario de la misma —tributa como donatario—, la DGT ha clarificado las consecuencias tributarias que se producen para el repudiante en los distintos impuestos donde podían plantearse —ISD, Impuesto sobre el Patrimonio e IRPF—, destacándose que este último sujeto no ha adquirido nunca y no puede, por tanto, verse afectado por tributación alguna, de conformidad con el principio de capacidad económica que rige en nuestro ordenamiento.

### CONTENIDO

La normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no ofrece duda: la repudiación de la herencia, una vez ha prescrito la obligación tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones, tributará como una donación entre repudiante y beneficiario de la repudiación.

Esta norma es perfectamente comprensible en relación con la sujeción y gravamen del sujeto que se ve beneficiado por la conducta del repudiante. Y es que, dicho beneficiario tributará como adquirente de una transmisión inter vivos, liquidando el gravamen que corresponda al parentesco entre el beneficiario de la renuncia y el que ha repudiado la herencia, si se produce la repudiación una vez prescrito el impuesto.

Más complicado es determinar las consecuencias que se producen para el repudiante. Sobre todo si ampliamos el ámbito del examen a otros gravámenes distintos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones —ISD, en adelante—, como son los impuestos del Impuesto sobre el Patrimonio —IPat, en adelante— o el mismo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas —IRPF, en adelante—.

La DGT, en la consulta V0229-19, de 4 de febrero de 2019, ha clarificado toda esta polémica que no quedaba suficientemente resuelta en la normativa del Impuesto.

De la regulación civil de la repudiación, se deduce que se trata de un acto libre y voluntario, irrevocable, que no puede hacerse en parte, a plazo, ni condicionalmente, que debe hacerse ante notario en instrumento público y cuyos efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante.

Como tal, los efectos para repudiante y beneficiario de la repudiación en el ISD los resume la DGT de la siguiente forma, diferenciando entre la regla general —que es la repudiación antes de que haya prescrito el impuesto— y una especialidad —que se haga una vez prescrito el impuesto—:

«en el caso de repudiación de la herencia, como norma general, el repudiante no tributa en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. En su lugar, tributará el beneficiario de la repudiación, es decir, aquel heredero que ve aumentar su porción hereditaria por el desistimiento del repudiante (apartado 1 del artículo 28 de la LISD). Además, existe una regla especial (apartado 3 del artículo 28 de la LISD), conforme a la cual cuando la repudiación se efectúa una vez prescrito el impuesto se considera a efectos fiscales como una donación.

Los efectos de esta regla especial son parecidos a los de la regla general, y consisten en que el beneficiario de la repudiación tributará en el ISD por la porción hereditaria recibida por el desistimiento del repudiante. La diferencia respecto de la regla general es que, en este caso, el beneficiario tributará por el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la LISD, es decir, por el de "La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos»" (y con la aplicación de las reglas correspondientes a las donaciones). Esto es así porque la adquisición de la porción hereditaria repudiada tiene su origen y causa en el acto de la repudiación, que la efectúa el repudiante y no el causante (por ese mismo motivo, el devengo se produce en el momento de la repudiación). Por el contrario, en el supuesto general, el beneficiario tributa por el hecho imponible regulado en la letra a) del artículo 3.1 de la LISD, esto es, por el de "La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio" (y con la aplicación de las reglas correspondientes a las sucesiones «mortis causa»).

..//..



**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
**Resolución de 25 junio 2019**  
**Rec. 1972/2017****RESUMEN**

La devolución a la reclamante implicaría claramente un perjuicio para la Administración, asumiendo un coste que ninguna relación tiene con el ámbito tributario, y que es más bien una cuestión que debe dirimirse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional.

**CONTENIDO**

No se puede exigir a la Administración tributaria el ingreso del IVA repercutido, cuando se ha comprobado que la operación no estaba sujeta.

Los requisitos previstos en el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005 son que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo; y que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación; también que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero; y que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En el caso, la entidad que repercutió indebidamente las cuotas de IVA se encuentra en situación de insolvencia. La AEAT se ha personado como acreedora del crédito en el concurso voluntario y se le ha reconocido como acreedor y ha firmado un convenio singular.

En la operación de la que surge el litigio, la entidad adquirente ha soportado una cuota indebidamente repercutida, por lo que, con el fin de solicitar y obtener la devolución de dicha cuota, acude al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones pero la falta de ingreso por parte del vendedor de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación, puesto que la Administración tributaria, si bien admite la rectificación de la autoliquidación y minora la deuda tributaria resultante de la misma en el importe de la cuota indebidamente repercutida, deniega la devolución solicitada.

El TEAC señala que cuestionada la aplicabilidad de una norma, ésta es cuestión que corresponde a los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo, y queda fuera del ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, y añade que en el caso no debió repercutirse el IVA al tratarse de una operación no sujeta, lo que impide la deducción de la cuota indebidamente repercutida.

La cuota fue satisfecha por la adquirente a la entidad transmitente pero ésta no realizó el ingreso de la misma en la Hacienda Pública a través de la correspondiente autoliquidación.

Cuando la cuota indebidamente repercutida no llega a ser ingresada por el repercutidor, no procede la devolución porque aceptarla supondría un perjuicio para la Administración, que asumiría un coste que ninguna relación tiene con el ámbito tributario, sino que es una cuestión que debe dirimirse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional.

**¿ESTÁ EXENTA LA VENTA EFECTUADA POR LA CONSULTANTE A FAVOR DEL ADQUIRENTE?**

Revista Quincena Fiscal, nº 15-16, septiembre 2019



**Consulta DGT V0004-19**  
**3 enero 2019**

**CONTENIDO**

Una sociedad fabricante de equipos electrónicos recibe el encargo de fabricar determinados equipos para otra entidad también establecida en el territorio de aplicación del impuesto. Esta última entidad adquirente transportará dichos equipos fuera de la Comunidad con destino a clientes finales establecidos en países terceros. El transporte de los equipos se efectuará directamente desde las instalaciones de la consultante hasta el adquirente final establecido fuera de la comunidad figurando la propia sociedad fabricante (consultante) como exportador en el DUA formalizado para la exportación de los equipos. Se pregunta si la venta efectuada por la consultante a favor del adquirente establecido en el territorio de aplicación del impuesto está exenta del IVA en virtud del artículo 21 de la Ley 37/1992.

Análisis de la consulta: La Ley del IVA establece la sujeción y exención de las entregas de bienes con destino a países y territorios terceros. A estos efectos de Comercio exterior, el CAU establece la necesidad de formalizar una declaración en aduana para incluir las mercancías en un régimen aduanero. A estos efectos establece que las mercancías de la Unión que vayan a salir del territorio aduanero de la Unión se incluirán en el régimen de exportación. Además, considera como exportador a quien está facultado para decidir que las mercancías deben ser conducidas fuera del territorio aduanero de la Unión y esté establecido en dicho territorio aduanero. En el caso planteado, el movimiento físico de los productos es directo desde el fabricante de las mercancías a terceros países, en nombre del adquirente de las mismas situado en España. El cliente establecido en España proporciona instrucciones a la consultante para que ésta envíe las mercancías directamente a los adquirentes de las mismas, por lo que ésta (fabricante) ostenta la condición de exportador. A efectos del IVA, la operación empresarial es una entrega de bienes, localizada en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) y con destino fuera de la Comunidad. La exención de dicha entrega requiere que el propio transmitente (o un tercero en su nombre y por su cuenta) sea el que expida o transporte los bienes fuera de la Comunidad, apareciendo el mismo ante la Aduana como exportador en nombre propio de los bienes entregados. Siendo necesario que el transporte de los bienes esté vinculado a la entrega efectuada por la consultante al adquirente de la mercancía y no a ninguna entrega que pudiera producirse con posterioridad. Esta vinculación del transporte a la entrega efectuada por el consultante podrá probarse por cualquier medio de prueba admitido en derecho y fundamentalmente atendiendo a la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar el consultante como exportador de los bienes. Respecto de las ventas en cadena, la DGT ya ha señalado que la primera entrega efectuada por el primer transmitente de la cadena, establecido en el TAI, estará exenta siempre que el transporte de los bienes fuera de la Comunidad se vincule a dicha entrega y así quede acreditado por cualquier medio de prueba admitido en derecho y, fundamentalmente, con la documentación aduanera de la exportación en la que deberá constar el proveedor como exportador, en nombre propio, en el DUA de exportación, y lo anterior "tanto si el transporte desde el almacén de la consultante hasta la aduana de salida, lo realiza la propia consultante o su cliente establecido en el TAI, o un tercero por cuenta de cualquiera de los dos, y ya se haga cargo del transporte internacional, la consultante, su cliente, o un tercero por cuenta de cualquiera de los dos.". Por tanto, en el caso planteado puede inferirse que el transporte está vinculado con la primera de las entregas, la efectuada por la consultante y, por ende, dicha entrega estará sujeta y exenta del impuesto. De otra parte, la entrega de bienes efectuada por el primer adquirente a favor de los clientes finales establecidos fuera de la Comunidad debe señalarse, que, en el caso de ventas en cadena en la que unos mismos bienes son objeto de varias transmisiones con anterioridad a su expedición fuera del territorio de la Comunidad, las entregas que tengan lugar con posterioridad a aquella que queda exenta en virtud del art. 21 LIVA, estarán no sujetas al IVA.

Preceptos consultados:

Ley 37/1992 (Ley IVA, art. 21 y 68.Dos.1.º)

RD 1624/1992 (RIVA, art. 9)



**CONSULTA DGT DE V0068-19**  
**14 enero 2019**

### CONTENIDO

**Cuestión Planteada:** Una persona física se divorció de su cónyuge en noviembre de 2011, momento en el que el uso de la vivienda fue adjudicado por sentencia firme a esta última exclusivamente, trasladando el consultante su residencia a otro lugar. En marzo del 2018, el consultante y su excónyuge han transmitido la que constituyó la vivienda habitual de ambos hasta su divorcio. Se pregunta si puede acogerse a la exención por reinversión en vivienda habitual, si reinvierte en la que va a constituir su vivienda habitual.

#### Análisis de la consulta:

La Ley del IRPF recoge la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual, siempre el importe obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones legales fijadas. Para poder acogerse a la exención, la consideración como habitual de la vivienda ha de concurrir en ambas viviendas: en la que se transmite y en la que se adquiere. A estos efectos, la vivienda habitual del contribuyente se define en Reglamento como "la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años, salvo fallecimiento u otras causas tasadas (celebración del matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención del primer empleo, o cambio de empleo, u otras análogas justificadas). En el caso planteado, la DGT ha fijado criterio indicando que al haber dejado de tener la vivienda la consideración de vivienda habitual para el consultante, hace ya más de seis años con motivo de la sentencia judicial de divorcio, no se cumple el requisito de que la vivienda hubiera tenido la consideración de habitual para el consultante en el momento de la venta o en cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión. Por tanto, no resultaría aplicable la exención por reinversión en vivienda habitual a la ganancia patrimonial que pudiera generarse en su transmisión.

#### Preceptos consultados:

Ley 35/2006 (Ley IRPF, art. 38.1).

RD 439/2007 (RIRPF, art. 41 bis).





Forum Fiscal Nº 256, agosto-septiembre 2019

**JUAN PRIETO TEJO**  
**Asociado Principal**  
**Responsable del Grupo Contencioso-Tributario en Bilbao**  
**Cuatrecasas**

## CONTENIDO

La determinación del domicilio fiscal de los contribuyentes es una de las piezas angulares de la relación entre la administración tributaria estatal y las administraciones tributarias forales. Por ello, la posibilidad de comprobar y, en su caso, rectificar de oficio el domicilio fiscal es una facultad de gran importancia para las administraciones tributarias.

Tradicionalmente, en el ámbito de la rectificación de oficio del domicilio fiscal de los contribuyentes la litigiosidad ha traído causa de las discrepancias en torno a la fijación de la residencia habitual (elemento determinante del domicilio fiscal de las personas físicas) o del lugar de centralización de la gestión administrativa y la dirección de los negocios (extremo clave para el domicilio fiscal de las personas jurídicas). Discrepancias que pueden darse entre las administraciones tributarias implicadas o entre el contribuyente al que le modifican su domicilio fiscal y una de las administraciones.

Sin embargo, recientemente el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) se ha pronunciado sobre otro elemento relacionado con la determinación del domicilio fiscal: la fecha a la cual pueden retrotraerse los efectos de una rectificación de oficio del domicilio fiscal. El artículo 43.Nueve del Concierto Económico regula el procedimiento que han de seguir la administración tributaria foral o estatal para promover el cambio de domicilio fiscal de un contribuyente cuando ambas se ven afectadas por él, y establece que en la propuesta de rectificación de oficio del domicilio fiscal que haga la Administración que promueva el procedimiento a la otra ha de indicar la fecha a la que se retrotraen los efectos. En cumplimiento de dicha obligación, es frecuente que la fecha de retroacción de los efectos del cambio de domicilio se fije en un momento en el cual ha prescrito el derecho de la administración para liquidar los tributos a los que estuviera obligado el contribuyente (por ejemplo, en el caso de personas jurídicas, a la fecha de constitución o la fecha de alta en el IAE, en muchos casos muy anteriores a cuando se sigue el procedimiento de rectificación del domicilio fiscal).

Pues bien, en relación con este extremo, el TEAC ha determinado cómo debe delimitarse la fecha a la que se retrotraen los efectos de una rectificación de oficio del domicilio fiscal en su reciente resolución de 11 de marzo de 2019 (reclamación 00/2406/2017), publicada en su base de datos como doctrina conforme al artículo 239.8 de la Ley General Tributaria. Y lo hace confirmando un cambio de criterio respecto a resoluciones suyas anteriores.

En el caso objeto de la reclamación ante el TEAC la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) había rectificado el domicilio fiscal de una persona jurídica, declarado en Bilbao desde 1997, y lo había fijado en Madrid, con fecha de efectos de 1 de septiembre de 2003 (fecha de alta en el IAE). La Hacienda Foral de Bizkaia estuvo conforme con la propuesta de la AEAT de rectificación de domicilio y fecha de efectos. La AEAT inició el procedimiento frente al contribuyente el 14 de febrero de 2017 y le notificó el acuerdo rectificando domicilio fiscal el 21 de marzo de 2017. El contribuyente interpuso reclamación ante el TEAC porque consideraba que el domicilio fiscal estaba en Bilbao y, además, porque no procedían los efectos retroactivos acordados.

Ante estos hechos el TEAC avala la rectificación del domicilio fiscal a la luz de la prueba aportada por la Administración. Sin embargo, estima parcialmente la reclamación en lo que respecta a los efectos retroactivos de la modificación de oficio del domicilio fiscal.

Para el TEAC hay que hacer una doble delimitación para precisar la producción de efectos de una rectificación de oficio del domicilio fiscal:

- En primer lugar, la modificación produce efectos desde que resulta acreditado que el domicilio fiscal real es el que dice la Administración.
- Pero además, el acuerdo de rectificación del domicilio fiscal sólo proyecta sus efectos jurídicos en las obligaciones tributarias materiales concretas respecto a las cuales no hubiera prescrito el derecho de la Administración a liquidar cuando se notifica el acuerdo de rectificación. Y expresamente dice que esta modalidad de prescripción sólo se interrumpe por las acciones de la administración o del obligado tributario contempladas en el artículo 68.1 de la Ley General Tributaria.

En virtud de esa delimitación, el TEAC estima parcialmente la reclamación, y resuelve que la rectificación de oficio puede extender sus efectos desde el 1 de septiembre de 2003 (fecha fijada de retroacción de efectos), pero sólo respecto a los tributos y períodos respecto a los cuales el 21 de marzo de 2017 (fecha de notificación del acuerdo de rectificación del domicilio fiscal) no hubiera prescrito el derecho de la Administración a liquidar.

Como reconoce el TEAC expresamente, en resoluciones previas había concluido que los efectos jurídicos del cambio de domicilio no podían retrotraerse más allá de cuatro años antes de la fecha de notificación al contribuyente de la existencia del procedimiento de rectificación de oficio del domicilio (es decir, de la notificación de inicio del procedimiento), independientemente de si seguía vivo el derecho de la Administración a regularizar cualquier obligación tributaria sustantiva. Esta postura es expresamente modificada con la doctrina que sienta en la resolución que comentamos.

Para alcanzar su conclusión en la resolución de 11 de marzo de 2019, el TEAC tiene en cuenta que la obligación de comunicar el domicilio fiscal y sus cambios es una obligación formal, y que el artículo 70 de la Ley General Tributaria establece expresamente que la prescripción para regularizar y comprobar las obligaciones tributarias formales está ligada a la prescripción del derecho a liquidar las obligaciones tributarias sustantivas a las que las formales están vinculadas. Debido a esta unión entre la prescripción de las obligaciones formales y la de las obligaciones materiales de las que pende, el TEAC determina que no puede fijarse de manera independiente una fecha de retroacción del cambio de domicilio fiscal por haber prescrito la obligación de comunicarlo, sino que lo procedente es que los efectos jurídicos de ese cambio de oficio del domicilio fiscal estén limitados a los tributos y ejercicios respecto a los cuales no haya prescrito el derecho a liquidar de la administración.

La diferencia de este criterio con el de sus resoluciones anteriores va más allá de si la fecha a tener en cuenta es la de la notificación del inicio del procedimiento de cambio de domicilio fiscal o la de notificación del acuerdo por el que resuelve rectificarlo. En las resoluciones previas el TEAC analizaba la prescripción de la obligación de comunicar el domicilio fiscal de manera desligada de la prescripción del derecho a liquidar las obligaciones tributarias materiales. Por ello, el plazo de prescripción de cuatro años lo aplicaba a los efectos retroactivos de la modificación de oficio sin que tuviera relevancia si había alguna obligación tributaria sustantiva respecto a la cual tuviera la Administración facultades para liquidarla aún. Con la doctrina que sienta ahora queda aclarado que los efectos jurídicos de la retroacción en el cambio de domicilio fiscal de oficio sólo se producen para los tributos y ejercicios respecto a los cuales no haya prescrito el derecho a liquidar de la Administración.

Consideramos que la postura del TEAC en la resolución que comentamos es jurídicamente más correcta que la sostenida en sus resoluciones anteriores, puesto que es indudable que la obligación de notificar el domicilio fiscal y sus cambios es una obligación formal directamente vinculada con la obligación tributaria principal que es el pago de los tributos correspondientes a la administración competente. Por lo tanto, no puede entenderse que la prescripción de la obligación formal es independiente de la prescripción del derecho a liquidar las obligaciones tributarias principales.

Pero con su resolución, además, el TEAC da un paso más en la seguridad jurídica de los contribuyentes, al establecer de manera directa y reiterada que la prescripción del derecho a liquidar las obligaciones materiales sólo se habrá interrumpido por las actuaciones de la administración o del obligado tributario contempladas en el artículo 68.1 de la Ley General Tributaria. Es decir, por los actos administrativos que tiendan a la regularización, reconocimiento, comprobación y liquidación del tributo y período correspondiente, y por las acciones del contribuyente dirigidas a la liquidación de la deuda, entre los cuales no se encuentran las actuaciones encaminadas a la rectificación de oficio del domicilio fiscal.



14 de Marzo de 2019

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**RESUMEN**

El importe exento de tributación aplicable a las extinciones de relaciones laborales derivadas de resoluciones complementarias del ERE original, será el señalado en este último, sin que resulte de aplicación el nuevo límite de 180.000 euros, al haberse aprobado el ERE antes del 1 de agosto de 2014.

**CONTENIDO**

Ampliado un ERE a efectos de asegurar la aplicación de las mismas condiciones en posteriores despidos, el alcance de la exención prevista en el artículo 7 e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, a las indemnizaciones satisfechas por la empresa, lo relevante es determinar si las resoluciones complementarias constituyen un nuevo expediente de regulación de empleo, lo cual implicaría la aplicación de la consideración como exenta de la indemnización por despido en la cuantía que establece el vigente Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente y del nuevo límite exento de 180.000 euros, o si por el contrario se trataría de una prórroga del expediente original, lo que conduciría a considerar exenta la indemnización por despido en la cuantía que no supere cuarenta y cinco días de salario, por año de servicio, hasta un máximo de cuarenta y dos mensualidades y la no aplicación del límite de los 180.000 euros.

Para decantarse por una u otra opción, la DGT se remite a la doctrina sobre la materia que ha formulado el Tribunal Supremo y que toma como elemento decisivo, con independencia de la denominación que la autoridad laboral haya dado al expediente, la existencia de modificaciones sustanciales en las condiciones aplicables a los trabajadores que extinguen su relación laboral; así, si existen modificaciones se está ante un nuevo ERE mientras que si es solo una mera ampliación del plazo inicial, se está ante una prórroga del expediente original.

Como en el caso se entiende que las resoluciones complementarias, se dictan en el ámbito del expediente de regulación de empleo inicialmente aprobado, sin modificaciones, el importe exento de tributación será el que se corresponda con 45 días de salario por año de servicio, con un máximo de 42 mensualidades, sin que resulte de aplicación el nuevo límite de 180.000 euros contemplado en el apartado e) del artículo 7 de la LIRPF, ya que el expediente de regulación de empleo se encontraba vigente en su aplicación el 12 de febrero de 2012 y había sido aprobado con anterioridad al 1 de agosto de 2014.

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS****NO TRIBUTA COMO PÉRDIDA PATRIMONIAL EL GASTO DE TASACIÓN DE LA VIVIENDA CUYA COMPRA RESULTA FALLIDA**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**CONSULTA DGT V0846-19**

23 de Abril de 2019

**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

**CONTENIDO**

Los gastos de tasación, frustrados al no poder adquirirse la vivienda para la que se había obtenido el préstamo hipotecario por ser adquirida antes por un tercero, no es una pérdida patrimonial imputable en el IRPF.

El pago de los gastos de tasación del inmueble cuando la compra se ha visto frustrada al adelantarse otro adquirente, es una renta al consumo del contribuyente, y no pérdida patrimonial, no teniendo incidencia alguna en la liquidación del impuesto.



**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS****LA CALIFICACIÓN COMO LABORAL DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE UN AUTÓNOMO EN EL RGSS Y SU INCIDENCIA EN EL IRPF**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**CONSULTA DGT V0908-19**

26 de abril de 2019

**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

**CONTENIDO**

La inclusión de un autónomo que venía prestando sus servicios para una empresa de reparto domiciliario, tras una inspección de trabajo, en el Régimen General de la Seguridad Social, tiene una incidencia fiscal en la declaración del IRPF. Durante el período en el que la Inspección determina que existe una relación laboral, los rendimientos de actividades económicas pasan a ser calificados como rendimientos del trabajo, por el importe facturado a la empresa.

Para la regularización de la nueva situación se debe presentar una autoliquidación complementaria, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria.

Normativa aplicada: art. 17 LIRPF.

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

**LA DGT AHORA CONSIDERA EXENTOS DE IRPF LOS INTERESES PERCIBIDOS EN VIRTUD DE SENTENCIA JUDICIAL CON MOTIVO DEL ACCIDENTE DE TRÁFICO SI LA INDEMNIZACIÓN ESTÁ EXENTA**



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**CONSULTA DGT V0954-19**

**7 de Mayo de 2019**

**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

**CONTENIDO**

Percibida una indemnización por daños sufridos en accidente de circulación, indemnización que resarce días hospitalarios y días improductivos, factores de corrección, secuelas incapacidad total, lucro cesante, gastos adecuación de vehículo, e intereses del artículo 20 de la ley de Contrato de Seguro, sobre la base de una sentencia que se estima que será firme en 2018, son rentas exentas de IRPF las indemnizaciones obtenidas como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

La indemnización fijada en sentencia judicial firme estará exenta en cuanto que compense los daños personales sufridos por el consultante, en su condición de víctima de un accidente de tráfico causado por un tercero (responsable civil).

Respecto a los intereses del artículo 20 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro, norma que los configura como una indemnización de daños y perjuicios por mora del asegurador en el cumplimiento de sus obligaciones, hasta la fecha. La DGT venía manteniendo que no era una partida exenta en el IRPF al ser un concepto tendente a compeler a las compañías aseguradoras para el pronto pago de la indemnización y compensar al perjudicado por el retraso en el abono de la indemnización, pero habiendo el TEAC dictado Resolución de 10 de mayo de 2018, en la que entiende que los intereses fijados, en cuanto obligación accesoria, han de tener la misma consideración que el concepto principal del que deriven y calificarse, en supuestos de indemnización personal exenta, también, como ganancias patrimoniales exentas. Tal resolución resulta vinculante, para el órgano administrativo consultado que acoge este criterio y modifica el que hasta ahora mantenía, pasando a considerar que los intereses indemnizatorios por el retraso en el pago —circunstancia concurrente en los intereses establecidos en el artículo 20 de la Ley de Contrato de Seguro— es una indemnización exenta del artículo 7.d) de la Ley 35/2006.

Normativa aplicada: art. 7, d) (Ley 35/2006), art. 20 (Ley 50/1980).

**¿DEBEN IMPUTARSE EN IRPF LAS PROPIEDADES CEDIDAS Y LAS OCUPADAS ILEGALMENTE?**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**CONSULTA DGT V0967-19****7 de Mayo de 2019****SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****CONTENIDO**

Cuando se cede el uso de una vivienda a un familiar de forma gratuita, el cedente y propietario de la vivienda, por la cesión no se obtienen rendimientos del capital inmobiliario pero sí debe el propietario efectuar una imputación de rentas inmobiliarias. La acreditación de la gratuidad queda en manos del contribuyente que puede probarlo por cualquier medio de prueba admitido en Derecho.

Cuestión distinta es si una vivienda es ocupada ilegalmente, habiendo iniciado el propietario un procedimiento judicial a efectos de proceder a su desalojo. En este caso, y pese a la inexistencia de un arrendamiento propiamente dicho o una cesión contractual onerosa generadora de rendimientos de capital, se entiende que también concurren las circunstancias que determinan la exclusión de los inmuebles generadores de rendimientos de capital de la imputación de rentas inmobiliarias.

En la medida en que el propietario no puede recuperar el uso del inmueble a su voluntad hasta que se resuelva el procedimiento judicial iniciado, puede surgir un rendimiento de capital inmobiliario equivalente, - por la indemnización fijada en la sentencia que resolviera el procedimiento de desahucio-, en la parte que correspondiera al lucro cesante o a la compensación por el valor de mercado de dicho uso y disfrute ilegal, y en caso de obtenerse sí sería un rendimiento sujeto al Impuesto.



**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS****EL BECARIO QUE POSTERIORMENTE ES CONTRATADO POR UNA ETT PARA REALIZAR EL MISMO TRABAJO EN EL MISMO CENTRO TIENE DOS PAGADORES**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**CONSULTA DGT V1554-19****25 de junio de 2019****SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****CONTENIDO**

Un becario presta servicios en el Departamento de Recursos Humanos de una entidad financiera durante 8 meses, al cabo de los cuales es contratado para realizar las mismas funciones por una Empresa de Trabajo Temporal.

Pese a que las funciones que desempeña en el banco son las mismas, estamos ante dos pagadores distintos. Por un lado la entidad bancaria y por otro lado la ETT. Por eso el límite determinante de la obligación de declarar por la obtención de rendimientos del trabajo será de 12.643 euros anuales.

No es de aplicación el criterio establecido por la DGT para los supuestos de subrogación empresarial, en los que se entiende que el nuevo empresario mantiene, por lo que respecta al IRPF, su condición de mismo empleador, existiendo en consecuencia un solo empleador, a efectos de establecer el límite determinante de la obligación de declarar respecto a los rendimientos del trabajo.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

### LA SEPARACIÓN LEGAL DE LOS CÓNYUGES NO IMPIDE LA APLICACIÓN DE LAS REDUCCIÓN POR PARENTESCO



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

#### CONSULTA DGT V0698-19

28 de marzo de 2019

SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

#### CONTENIDO

La Ley reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones establece la aplicación de la reducción prevista para el Grupo II a las adquisiciones realizadas entre cónyuges, sin hacer distinción alguna sobre la condición o no de separación.

El Código Civil a estos efectos entiende disuelto el vínculo matrimonial en los supuestos de muerte o declaración de fallecimiento de uno de los cónyuges y divorcio, pero no en los casos de separación.

Así las cosas, la DGT entiende que la donación por parte de uno de los cónyuges de un bien privativo en favor del otro cónyuge se encuentra incluida en el Grupo II del art. 20.2 a) de la Ley 29/1987.

Normativa aplicada: art. 20 y 22 LISD.

**¿CÓMO TRIBUTA EN TRANSMISIONES PATRIMONIALES LA ADQUISICIÓN DE UNA FINCA NO INSCRITA EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD?**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**CONSULTA DGT V0724-19****1 de Abril de 2019****SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos****CONTENIDO**

Adquirida una finca urbana que no estaba previamente inscrita en el registro de la Propiedad, y realizada la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados, el acta de notoriedad necesaria para lograr la inscripción también está sujeta el impuesto, sin que con ello se provoque una duplicidad impositiva.

Son dos las transmisiones, aun recayendo sobre el mismo objeto; son dos transmisiones distintas, subjetiva y temporalmente: la primera por el propietario anterior al consultante adquirió la finca que luego transmitió a éste, documentada mediante acta notarial que, en tanto recoge la transmisión de un bien, constituye hecho imponible del ITP y AJD, dando lugar a la exigencia del impuesto; y una transmisión por la que el adquirente de la anterior transmisión transmite la finca al consultante, esta vez documentada en escritura pública, y que no podrá acceder al Registro de la Propiedad hasta que se inscriba la anterior transmisión.

Las dos liquidaciones que se deben efectuar gravan dos transmisiones diferentes:

- La transmisión por la que el consultante adquirió el bien.
- La transmisión por la que adquirió la titularidad del bien la persona que, posteriormente, se lo transmitió al consultante y, que es objeto del acta notarial.



## RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE A UNA OPERACIÓN DE PRÉSTAMO CON GARANTÍA ENTRE HERMANOS



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

## CONSULTA DGT V0761-19

4 de Abril de 2019

SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos

## CONTENIDO

Un préstamo personal entre hermanos, documentado en escritura pública y garantizado con olivas, engloba dos figuras que constituyen hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, pero con la particularidad de que se da un tratamiento unitario al préstamo en la medida en que la constitución de cualquier forma de garantía, real o personal para asegurar un préstamo tributa exclusivamente por este último concepto si se dan dos circunstancias: cuando la constitución del préstamo sea simultánea con la concesión de la garantía y cuando en el otorgamiento del préstamo estuviese prevista la posterior constitución de la garantía.

Así, cuando concurren cualquiera de estas circunstancias la operación debe tributar solo por el concepto de préstamo, operación en la que el consultante no tiene la consideración de obligado tributario; y si falta alguna de ellas, deben tributar de forma independiente el préstamo y su garantía.

Aunque en la consulta se denomina aval a la garantía prestada por su hermano con unas olivas que tiene en el pueblo, dicha operación no constituye un aval o fianza, sino un derecho real de prenda, en el que el cumplimiento de la obligación principal se asegura mediante la entrega de un bien mueble que se devolverá a su cumplimiento.

En definitiva, el consultante solo tendrá la condición de obligado tributario en el supuesto de que no sea de aplicación el tratamiento unitario del préstamo y la garantía, ya sea porque ésta no se constituya de forma simultánea a la concesión del préstamo o no estuviese prevista su posterior constitución. En tal caso el consultante será obligado tributario por la constitución de un derecho real de prenda sin desplazamiento, en garantía de la obligación principal de préstamo de la que él es acreedor. Dicha operación deberá tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD, al tipo del 1 por ciento.

Normativa aplicada: arts. 4, 7 apdo. 1 b), 8, 10 apdo. 2 c), 11, 15 apdo. 2 (RDLeg 1/1993).

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO****LA DGT SE PRONUNCIA NUEVAMENTE SOBRE LA TRIBUTACIÓN EN EL IVA DE LOS CURSOS DE SENSIBILIZACIÓN Y REEDUCACIÓN VIAL**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**CONSULTA DGT V0943-19****30 de abril de 2019****SG de Impuestos sobre el Consumo****CONTENIDO**

Mediante concesión administrativa gestiona la Administración los cursos para la sensibilización y reeducación vial para la recuperación de créditos del permiso de conducir. Ahora bien, no todos los cursos que imparten los centros autorizados por el Ministerio del Interior gozan de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido aun cuando los alumnos satisfacen en cualquier caso el mismo precio. Tributan al 21% los cursos de sensibilización y reeducación para la recuperación de puntos así como los permisos de conducción sujetos y no exentos establecidos en la Ley reguladora del Impuesto.

La tarifa que determina el precio de los cursos en el pliego y que debe ser satisfecho por los alumnos que realicen tales cursos incluye el IVA, en virtud de lo establecido en la Ley reguladora del Impuesto respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas cuyos destinatarios sean Entes Públicos. En estos supuestos, deberá repercutirse el Impuesto, en los supuestos que así proceda, como partida independiente, sin que el importe global contratado experimente incremento.

Normativa aplicada: arts. 20 Uno 9, 88 y 90.Uno LIVA

**TRATAMIENTO FISCAL DE LA COMPENSACIÓN ENTRE ENTIDADES FINANCIERAS EN SUBROGACIONES HIPOTECARIAS DESPUÉS DE APROBADA LA LEY DE CONTRATOS DE CRÉDITO INMOBILIARIO DE 2019**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**CONSULTA DGT V0987-19**  
**8 de Mayo de 2019**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**

**CONTENIDO**

La Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario establece las normas de reparto de los gastos derivados de la concesión y formalización de préstamos hipotecarios entre entidades financieras y consumidores, y prevé que si durante el periodo de duración del préstamo se produjesen una o varias subrogaciones, el prestamista subrogado debe ser reintegrado por el prestamista subrogante en la parte proporcional del impuesto y los gastos que le correspondieron en el momento de la constitución del préstamo al subrogado conforme a los apartados anteriores.

Para calcular el importe que corresponde como compensación, se aplicarán las siguientes reglas:

- Para el Impuesto pagado por la cuota de actos jurídicos documentados, documentos notariales, se debe efectuar la liquidación del impuesto que correspondería a una base imponible integrada por la cantidad total garantizada entendiéndose por tal la constituida por el importe del préstamo pendiente de amortización en la fecha de la subrogación y los correspondientes intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento y otros conceptos análogos, que se hubieran establecido. La entidad subrogante deberá reintegrar a la subrogada el importe resultante de dicha liquidación.

- Para el resto de gastos, se debe prorratear la liquidación de tales gastos entre la suma del importe del préstamo y los correspondientes intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento y otros conceptos análogos, que se hubieran establecido. La entidad subrogante deberá reintegrar a la subrogada la parte de dicha suma que corresponda al préstamo pendiente de amortización.

El tratamiento del IVA que genera la operación de compensación y atendiendo al sistema de compensación de gastos en subrogaciones de préstamos hipotecarios impone que las entidades concedentes de los préstamos, (prestamista subrogado), en la medida en que reciben determinadas cantidades de las entidades que adquieren el préstamo hipotecario por subrogación (prestamista subrogante), y en aras a evitar una distorsión competitiva en el mercado que altere su correcto funcionamiento, son cantidades que no constituyen una contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

El pago de las compensaciones no está sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.



**TRIBUTACIÓN EN IVA DE LAS OBRAS DE REHABILITACIÓN ACOMETIDAS POR EL MUNICIPIO POR RAZONES DE INTERÉS SOCIAL Y SEGURIDAD PÚBLICA EN UNA VIVIENDA PARTICULAR**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**CONSULTA DGT V1058-19**  
**17 de Mayo de 2019**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**

**CONTENIDO**

Un ente público ejecuta la rehabilitación de la vivienda de uno de los vecinos del municipio, que no tiene medios económicos para acometerla, contratando aquel directamente al constructor que expide factura con el ente público como destinatario, siendo que el coste de la obra excede del 25% del valor del inmueble al ser una obra estructural, no es el promotor de la obra a efectos de IVA.

El Ayuntamiento no realiza la obra sobre un inmueble de su titularidad ni en su beneficio; solo realiza el pago pero es el titular de la vivienda quien debe entenderse como promotor al ser en su beneficio la rehabilitación.

Siendo entonces el dueño de la vivienda el promotor, es necesaria la rectificación de la factura expedida por el contratista, ya que en la misma deberá constar como destinatario el dueño de la vivienda, no pudiendo el Ayuntamiento efectuar deducción alguna de la cuota soportada por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

La forma de efectuar la rectificación de la repercusión indebida será mediante la emisión de una factura rectificativa cuando el obligado a expedirla tenga constancia de las circunstancias que obligan a su expedición, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años.

Ahora bien, en el caso particular y dado que el Ayuntamiento realiza en nombre propio la rehabilitación en ejecución subsidiaria del propietario por razones de interés y seguridad pública, si puede entenderse que el Ayuntamiento es el promotor de la rehabilitación y se aplica el tipo impositivo reducido del 10% de IVA.

Normativa aplicada: art. 4 uno (Ley 37/1992).

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO****LA DGT SE PRONUNCIA SOBRE EL LLAMADO CASHBACK O RETIRADA DE EFECTIVO EN LOS ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**CONSULTA DGT V1560-19**

25 de junio de 2019

SG de Impuestos sobre el Consumo

**CONTENIDO**

La práctica comercial conocida como cashback podría definirse como una disposición de efectivo por parte de los clientes en determinados establecimientos comerciales mediante la utilización de una aplicación en sus teléfonos móviles. De este modo, los clientes tras realizar sus compras podrán con cargo a su cuenta corriente obtener dinero en efectivo.

Las comisiones que la entidad consultante cobra en virtud del acuerdo suscrito con los establecimientos por los pagos que los clientes realizan utilizando esta app, en tanto servicios financieros, están sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por otro lado y en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, debe tenerse en cuenta la modificación que la Ley de Presupuestos para el año 2018 ha introducido en la letra J) del apdo 2 de la regla 4ª de la Instrucción, para adaptar el Impuesto a esta nueva realidad económica, permitiendo la prestación del servicio de cashback a quien esté dado de alta en cualquier rúbrica de las Tarifas.

## PROCEDIMIENTO

## ALCANCE DE LA DILIGENCIA DE EMBARGO DE SUELDOS Y SALARIOS DE UN DEUDOR TRIBUTARIO CUYO CONTRATO HA SIDO RESCINDIDO



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**CONSULTA DGT V0765-19**  
**9 de Abril de 2019**  
**SG de Tributos Locales**

**CONTENIDO**

Cuando un trabajador que está siendo objeto de un embargo de su salario causa baja en la empresa por despido, pero éste ha sido impugnado, en caso de percibir una indemnización por tal rescisión no tiene la consideración de salario y por ello no se beneficia de los límites de embargabilidad.

Los límites de embargabilidad solo se aplican a las percepciones que tengan la consideración de salario conforme a lo previsto en el Estatuto de los Trabajadores.

Ello sin olvidar el deber general de colaboración del consultante con los órganos de la Administración tributaria competente, en particular, los deberes de información respecto al surgimiento de nuevos créditos susceptibles de embargo.

Normativa aplicada: art. 607 (Ley 1/2000); art. 169.2.c (Ley 58/2003); art. 82 (RD 939/2005).



## LA DGT EXAMINA LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS TARIFAS ABONADAS POR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO DE ABASTECIMIENTO DOMICILIARIO DE AGUA POTABLE



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**CONSULTA DGT V1024-19**  
**9 de Mayo de 2019**  
**SG de Tributos Locales**

### RESUMEN

La Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público introdujo en el ordenamiento tributario español el concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias con efectos desde el 9 de marzo de 2018; la DGT resuelve, ahora, una serie de dudas sobre si la tarifa indicada y satisfecha por los usuarios tienen naturaleza jurídica de tasa o de prestación patrimonial de carácter público no tributario.

### CONTENIDO

En la medida en que el servicio público municipal de abastecimiento de agua potable se realiza a través de una empresa concesionaria, tras la modificación introducida por la Ley 9/2017, para resolver si la tarifa satisfecha por los usuarios tiene la naturaleza jurídica de tasa o de prestación patrimonial de carácter público no tributario, debe analizarse cual es la forma de gestión del servicio.

Si la prestación de los servicios públicos se realiza por el propio Ayuntamiento, la contraprestación exigida tendrá la consideración de tasa; mientras que si la prestación del servicio público se realiza mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (sociedad mercantil o entidad pública empresarial de capital íntegramente público) o mediante gestión indirecta (como es la concesión administrativa), la contraprestación exigida a los usuarios tendrá la condición de prestación patrimonial de carácter público no tributario.

La modificación supone plasmar en el ordenamiento jurídico tributario una categoría prevista en el artículo 31.3 de la Constitución, las prestaciones patrimoniales de carácter público, que pueden ser de dos tipos, tributarias y no tributarias.

El servicio de abastecimiento domiciliario de agua potable es un servicio de competencia municipal de prestación obligatoria para todos los municipios, por lo que la mera prestación de un servicio público es hecho imponible de la tasa, pero siempre que venga impuesta por disposición legal o reglamentaria; sea imprescindible para la vida social o privada del solicitante; y no sea prestado o realizado por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente; es decir, que no exista un monopolio de hecho o de derecho a favor de los Entes Públicos.

Se aclara que el requisito de obligatoriedad del servicio público no se refiere a la obligación desde el punto de vista del prestador, es decir, que exista una obligación de prestar el mismo por parte de la Entidad Local, sino desde el punto de vista del prestatario, es decir, que no sea de solicitud o recepción voluntaria para los administrados.

Por todo ello, la prestación del servicio público de abastecimiento domiciliario de agua potable si es competencia del Ayuntamiento es de carácter coactivo para los ciudadanos, es decir, cumple los requisitos del artículo 20, apartados 1 y 2 del TRLRHL (no es de solicitud o recepción voluntaria para los administrados o dicho servicio no se presta por el sector privado), la prestación patrimonial que se establezca deberá configurarse como:

- Tasa: si se presta directamente por el propio Ayuntamiento por sus propios medios, sin personificación diferenciada.
- Prestación patrimonial de carácter público no tributario: si se presta mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada (como es la sociedad mercantil local o la entidad pública empresarial) o mediante gestión indirecta a través de las distintas formas previstas para el contrato de gestión de servicios públicos (como es la concesión administrativa).
- Si la prestación del servicio no cumple ninguno de los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 del artículo 20 del TRLRHL para su configuración como tasa (el servicio tiene carácter voluntario y se presta también por el sector privado), en este caso, la prestación patrimonial que se establezca se configurará como:
  - Precio público: si se presta directamente por el Ayuntamiento
  - Precio privado: si se presta mediante alguna de las formas de gestión directa con personificación diferenciada o mediante gestión indirecta.

En resumen, el servicio público municipal de abastecimiento domiciliario de agua potable prestado por una empresa concesionaria es una prestación patrimonial de carácter público, no tributaria, por cuanto las prestaciones se satisfacen a una sociedad mercantil concesionaria del servicio, por lo que la contraprestación que abonan los usuarios del servicio tendrá la consideración de prestación patrimonial de carácter público no tributario, lo que obliga a adaptar la normativa local a la nueva realidad jurídica establecida por la modificación introducida por la Ley 9/2017 y aprobar la correspondiente ordenanza reguladora de la prestación patrimonial de carácter público no tributario, que ya no tendrá el carácter de ordenanza fiscal.

**HACIENDA NO DEVUELVE EL IVA ERRÓNEAMENTE FACTURADO SI LA ENTIDAD QUE EFECTUÓ LA REPERCUSIÓN NO PROCEDIO A SU INGRESO**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
**Resolución de 25 junio 2019**  
**Rec. 1972/2017****RESUMEN**

La devolución a la reclamante implicaría claramente un perjuicio para la Administración, asumiendo un coste que ninguna relación tiene con el ámbito tributario, y que es más bien una cuestión que debe dirimirse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional.

**CONTENIDO**

No se puede exigir a la Administración tributaria el ingreso del IVA repercutido, cuando se ha comprobado que la operación no estaba sujeta.

Los requisitos previstos en el artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005 son que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo; y que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando dicha persona o entidad las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación; también que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, a quien las repercutió o a un tercero; y que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

En el caso, la entidad que repercutió indebidamente las cuotas de IVA se encuentra en situación de insolvencia. La AEAT se ha personado como acreedora del crédito en el concurso voluntario y se le ha reconocido como acreedor y ha firmado un convenio singular.

En la operación de la que surge el litigio, la entidad adquirente ha soportado una cuota indebidamente repercutida, por lo que, con el fin de solicitar y obtener la devolución de dicha cuota, acude al procedimiento de rectificación de autoliquidaciones pero la falta de ingreso por parte del vendedor de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación, puesto que la Administración tributaria, si bien admite la rectificación de la autoliquidación y minorra la deuda tributaria resultante de la misma en el importe de la cuota indebidamente repercutida, deniega la devolución solicitada.

El TEAC señala que cuestionada la aplicabilidad de una norma, ésta es cuestión que corresponde a los Juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo, y queda fuera del ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, y añade que en el caso no debió repercutirse el IVA al tratarse de una operación no sujeta, lo que impide la deducción de la cuota indebidamente repercutida.

La cuota fue satisfecha por la adquirente a la entidad transmitente pero ésta no realizó el ingreso de la misma en la Hacienda Pública a través de la correspondiente autoliquidación.

Cuando la cuota indebidamente repercutida no llega a ser ingresada por el repercutidor, no procede la devolución porque aceptarla supondría un perjuicio para la Administración, que asumiría un coste que ninguna relación tiene con el ámbito tributario, sino que es una cuestión que debe dirimirse entre los interesados como particulares, acudiendo en su caso a la correspondiente vía jurisdiccional.



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

### RESUMEN

Las rentas obtenidas por los servicios prestados por un músico y director de orquesta se encontrarán dentro del ámbito de aplicación del artículo 17 de los Convenios.

### CONTENIDO

A vueltas con el perímetro subjetivo de las rentas artísticas, mediando tratado.

Una fundación española contrata la prestación de servicios con un músico y director de orquesta, residente en Letonia. La prestación a desarrollar por el contribuyente no residente comunitario consiste en interpretar y dirigir una orquesta en España, en un espectáculo musical a celebrar en territorio español.

En principio, se trata de una transacción de bastante nitidez, en la medida en que no parecen intervenir sociedades interpuestas ni tampoco prestaciones laterales, complementarias o adicionales a la propia prestación de servicios. El director contratado factura directamente a la consultante sus honorarios en concepto de «caché» y se compromete a facilitar a la consultante el material publicitario adecuado para la promoción del concierto, constanding también la prohibición de la retransmisión por radio o televisión.

La cuestión planteada radica en la posible duda relativa a la ubicación de las rentas obtenidas, siempre bajo el marco de la normativa bilateral: si los servicios prestados por el músico/director se derivan de su calidad de artista o se deben calificar como servicios profesionales, para la aplicación de los artículos 17 o 14, respectivamente, del Convenio para evitar la doble imposición aplicable (el Convenio entre el Reino de España y la República de Letonia).

Y la duda no es del todo infundada porque, a la luz del artículo 14 del CDI, relativo reparto de soberanías fiscales tratándose de servicios personales independientes, que postulará la no tributación en fuente salvo que concurren base fija de actividad por parte del profesional (extremo que obviamente aquí no concurre), dado que en dicho precepto se indica: «2. La expresión "servicios profesionales" comprende especialmente las actividades independientes de carácter científico, literario, artístico, educativo o pedagógico, así como las actividades independientes de médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contables.»

Sin embargo, la duda debe disiparse de manera inmediata, a raíz de la lectura del artículo 17 y de la doctrina interpretativa que destilan sus comentarios:

«1. No obstante lo dispuesto en los artículos 14 y 15, las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio o televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.»

La idea del «artista del espectáculo» se adueña del precepto.

Y se alía el razonamiento con Comentarios al artículo 17 del Modelo de CDI de la OCDE:

«(...) No es posible formular una definición precisa del término "artista", aunque el apartado 1 cita algunos ejemplos de personas que pueden tener esa consideración. Esta relación de ejemplos no debe considerarse exhaustiva (...)»

«4. Una persona física puede dirigir un espectáculo y actuar en él o puede dirigir y producir un programa de televisión o una película y actuar también en cualquiera de los dos. En tales casos, será necesario considerar la naturaleza de la actividad concreta de esa persona en el Estado donde tiene lugar la actuación. Si en sus actividades en ese Estado predomina el aspecto escénico, el artículo será aplicable a la totalidad de la renta correspondiente que tal persona obtenga en ese país. Si, por el contrario, el elemento escénico constituye una parte insignificante de su actividad en ese Estado, el conjunto de la renta quedará fuera del artículo. En situaciones intermedias será necesario acudir a una regla de reparto.»

La prevalencia del factor escénico o «espectacular» preside la calificación. Si el director de la orquesta no actuara ante el público, no se mostrara en el desempeño de esa actuación, etc, la calificación podría haber cambiado de rumbo. Pero en este caso se contrata al músico director como artista principal de un solo espectáculo, el concierto a celebrar en España. «(...) Existe una relación directa entre todas las rentas percibidas por sus servicios y esta actuación en España». El encaje de la renta dentro del artículo 17 del tratado se considera fuera de toda duda.

..//..



## ADQUISICIÓN DE ACTIVIDAD VÍA HERENCIA. AMORTIZACIÓN DE LOS ELEMENTOS ADQUIRIDOS



Gaceta Fiscal, septiembre 2019

**CONSULTA DGT V0738-19**  
**2 de abril de 2019**  
**Art. 29 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

**CONTENIDO****DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

La consultante es la única heredera de su padre fallecido en 2017.

Hasta el fallecimiento de su padre, su padre desarrollaba una actividad agrícola, habiendo invertido en los años 2012 y 2013 en una plantación de viñedos, cuya amortización se efectúa en 30 años.

**CUESTION PLANTEADA**

Si puede seguir efectuando las amortizaciones que quedaron pendientes al continuar ella la actividad económica que desarrollaba su padre.

**CONTESTACION**

La consultante ha adquirido por vía hereditaria los elementos afectos a la actividad económica agrícola desarrollada por su padre fallecido, continuando ella la mencionada actividad económica.

Por tanto, los elementos afectos a la actividad económica por su padre pasarán a estar afectos a la actividad que comienza a desarrollar la consultante.

En consecuencia, estos elementos afectos se podrán amortizar para determinar el rendimiento neto de su actividad económica.

Esta amortización deberá efectuarse sobre el valor de adquisición que tengan estos elementos para la consultante.

Al haber sido adquiridos por herencia, como valor amortizable se tomará el valor venal, incrementado en los gastos y tributos inherentes a la adquisición.

Como valor venal se tomará el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta las características particulares del elemento patrimonial.

El valor resultante de lo dispuesto en los párrafos anteriores será la base de amortización del viñedo heredado.

**COMPATIBILIDAD ENTRE LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 42.3.B) Y EL INCREMENTO DE LA DEDUCCIÓN POR MATERNIDAD DEL ARTÍCULO 81.2 LIRPF**

Gaceta Fiscal, septiembre 2019

**CONSULTA DGT V1102-19**  
**23 de mayo de 2019**  
**Arts. 42 y 81 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

**CONTENIDO****DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

Compatibilidad entre la exención prevista en el artículo 42.3.b) y el incremento de la deducción por maternidad del artículo 81.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**CUESTION PLANTEADA**

Compatibilidad entre la exención prevista en el artículo 42.3.b) y el incremento de la deducción por maternidad del artículo 81.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**CONTESTACION**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

..//..

## TRIBUTACIÓN EN EL IVA DE LA ACTIVIDAD DE ALQUILER DE VEHÍCULOS POR DÍAS A TRAVÉS DE UNA PÁGINA WEB



Gaceta Fiscal, septiembre 2019

## CONSULTA DGT V0475-19

6 de marzo de 2019

Arts. 75 y 88 L.I.V.A. (Ley 37/1992)

## CONTENIDO

## DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La entidad consultante se dedica al alquiler de vehículos por días, ofreciendo la contratación de sus vehículos a través de una página web. Los clientes pueden elegir el vehículo concreto, así como la modalidad de seguro entre: un seguro básico que incluye las coberturas obligatorias y alguna más, una modalidad que equivale al seguro a todo riesgo con franquicia, y otra modalidad que equivale al seguro a todo riesgo sin franquicia. Los clientes pueden también acudir a la contratación del seguro con otra entidad, pero en este caso la contratación no se podrá formalizar a través de la página web.

## CUESTION PLANTEADA

Si las primas facturadas por la consultante, correspondientes a las distintas modalidades de seguro contratadas a través de la página web, están sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. En caso afirmativo, si ésta actividad y la actividad de arrendamiento de vehículos constituyen sectores diferenciados de actividad.

## CONTESTACION

1.- El artículo 20, apartado uno, número 16º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que estarán exentas del tributo:

“Las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización.

Asimismo, los servicios de mediación, incluyendo la captación de clientes, para la celebración del contrato entre las partes intervinientes en la realización de las anteriores operaciones, con independencia de la condición del empresario o profesional que los preste.

Dentro de las operaciones de seguro se entenderán comprendidas las modalidades de previsión.”.

Con carácter preliminar es preciso señalar que no se cuestiona como prestación de seguro, en el sentido del artículo 20.uno.16º de la Ley, la operación de contratación del seguro de automóviles por la entidad consultante. Al contrario, la cuestión que debe dilucidarse, es si la facturación del coste de dichos seguros por la entidad consultante a sus clientes finales es también una operación sujeta y exenta del Impuesto.

En este sentido, el artículo 78 de la Ley 37/1992 establece, en relación con la contraprestación de las operaciones, lo siguiente:

“Uno. La base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Dos. En particular, se incluyen en el concepto de contraprestación:

1º. Los gastos de comisiones, portes y transporte, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.

(...).”.

En consecuencia, con carácter general la cuantía del seguro facturado por la consultante a su cliente formará parte de la contraprestación de sus servicios y no constituirá una partida independiente del mismo.

2.- Con independencia de lo anterior, en relación con las circunstancias en la que la cobertura de riesgos que supone el seguro y que se ofrece junto con la cesión del vehículo pudiera ser considerado como un servicio independiente del propio servicio de alquiler, ha de tenerse en cuenta que, de acuerdo con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (el Tribunal de Justicia, en adelante), de 25 de febrero de 1999, Asunto C-349/96, Card Protection Plan Ltd (CPP), la exención que se aplica a las operaciones de seguro y reaseguro en virtud del artículo 13.B.a) de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva del Consejo en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (actual artículo 135.1.a) de la Directiva 2006/112/CE) transpuesto al ordenamiento interno por el artículo 20.uno.16º de la Ley 37/1992, no está subordinada al hecho de que la entidad que presta el servicio sea una entidad aseguradora, sino que por razones de neutralidad esta exención es igualmente aplicable a servicios de seguros prestados por otros empresarios o profesionales, como puede ser la consultante.

De acuerdo con el escrito de consulta presentado, en los contratos formalizados por la consultante a través de la página web caben tres modalidades de seguro, pero en todas ellas el servicio de alquiler incluye entre las prestaciones ofrecidas el seguro que es concertado por la consultante como tomador y beneficiario, en nombre y por cuenta propia.

..//..



The background of the slide is a blurred image. In the upper left corner, a portion of a calculator is visible, showing several buttons with numbers and symbols. In the lower half, there is a faint line graph with multiple data series plotted on a grid. The overall color palette is light, with soft blues and greys.

# **JURISPRUDENCIA**



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

## RESUMEN

En este estudio se explica la reciente sentencia del Tribunal Constitucional que desestima el recurso de inconstitucionalidad presentado contra los preceptos de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, que regulan las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. En ella se analiza, desde el punto de vista de la tributación local, la constitucionalidad de las diferentes figuras, tributarias y no tributarias, que pueden ser establecidas por el legislador para financiar los servicios públicos locales en función del modo elegido para su prestación.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. RECURSO DE INCONSTITUCIONALIDAD
- III. ARGUMENTOS DEL ABOGADO DEL ESTADO
- IV. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA SENTENCIA
- V. CONCLUSIONES DE LA SENTENCIA

## CONTENIDO

El Pleno del Tribunal Constitucional ha dictado con fecha 9 de mayo de 2019 la sentencia núm. 63/2019 desestimando el recurso de inconstitucionalidad núm. 739-2018, interpuesto por más de 50 diputados del Grupo Parlamentario de Unidos Podemos-En Comú y Podem-En Marea, contra determinados preceptos de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, en particular la regulación de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias.

Ya analizamos en pasadas ediciones de Carta Tributaria Revista de Opinión, desde el punto de vista de la tributación local, la «nueva» figura de las prestaciones patrimoniales de carácter público, en concreto en Carta Tributaria Revista de Opinión núm. 36, de marzo de 2018 (págs. 24-29) y en Carta Tributaria Revista de Opinión núm. 46, de enero de 2019 (págs. 60-65).

Decíamos que las prestaciones patrimoniales de carácter público pueden ser de dos tipos, tributarias y no tributarias. De esta manera, frente a las tasas se da entrada a las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario (en adelante, PPPNT) para los supuestos de prestación de servicios públicos locales de carácter coactivo realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado.

A estos efectos, las disposiciones de la Ley 9/2017 a tener en cuenta son las siguientes:

- Disposición adicional cuadragésima tercera. Naturaleza jurídica de las contraprestaciones económicas por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos en régimen de Derecho privado.
- Disposición final novena. Modificación de la Ley 8/1989, de 13 de abril, del régimen jurídico de las tasas y los precios públicos.
- Disposición final undécima. Modificación de la Disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Disposición final duodécima. Modificación del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

«Las prestaciones patrimoniales de carácter público pueden ser de dos tipos, tributarias y no tributarias»

De esta forma, se aclara la naturaleza jurídica de las Tarifas que abonan los usuarios por la recepción de los servicios públicos locales de carácter coactivo, en función de la forma de gestión del servicio. Así, en el ámbito local, si la prestación de los servicios se realiza por la propia Entidad Local, la contraprestación exigida tendrá la consideración de tasa.

../..



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

### RESUMEN

Se establece por el Tribunal Constitucional que el Impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas de Cataluña goza de constitucionalidad. Se despeja la duda de constitucionalidad respecto a los artículos 31, 133, 149.1.14 y 157.3 de la Constitución Española y los apartados 2 y 3 del art. 6 y el art. 9 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA), que habían sido puestos en duda por el recurso del Presidente del Gobierno y limitan el análisis del TC.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONTENIDO DEL RECURSO Y DE LA SENTENCIA DEL TC
- III. CONCLUSIONES Y COMENTARIOS

### CONTENIDO

Cuando se promulgó la Ley 6/2017, de 9 de mayo, del impuesto sobre los activos no productivos de las personas jurídicas de Cataluña, se publicó en esta misma revista de Carta Tributaria un comentario sobre dicha norma que conviene, en algunos de sus aspectos recordar (Carta Tributaria Revista de Opinión 28, julio 2017, págs. 18-25). Se exponía entonces, que se establecía un nuevo impuesto autonómico de naturaleza patrimonial, que gravaba determinados elementos patrimoniales no afectos a la actividad económica de determinadas entidades, incluidas algunas sin personalidad jurídica propia de las reguladas en el artículo 35 de la Ley 58/2013 de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

Se resaltaba, en ese momento, que la inclusión de las entidades sin personalidad jurídica, como son las comunidades de bienes, herencias yacentes y otras entidades similares, suponía uno de los problemas de esta nueva ley, porque los bienes a que se refiere la Ley catalana, generalmente, no estarían a nombre de tales entidades, puesto que al no tener personalidad jurídica no pueden ser titulares de derechos sobre las cosas —derechos de propiedad, usufructo, habitación, etc.—, con lo que, por mucho que se dediquen a fines mercantiles y tengan, incluso, número de identificación fiscal (NIF o CIF) no figurarán como propietarios, sino que los bienes estarán en situación de cotitularidad o de simple titularidad individual de los comuneros, herederos o condueños en general.

Asimismo, se indicaba que existirían otros obstáculos a la aplicación de esta norma, tales como la delimitación territorial del nuevo tributo y su posible incompatibilidad con el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) estatal.

Se adelantaba ya, en ese momento de su aprobación, que sería necesario contrastar la mencionada ley catalana con las normativas del Estado y de las Entidades Locales, para elucidar si respetaba la potestad normativa tributaria de dichos estamentos, o, en caso, contrario, si era de esperar que se interpusiera recurso de inconstitucionalidad contra el nuevo impuesto, como así ha sido en este caso, en el que el Presidente del Gobierno lo hizo respecto a algunos extremos de la norma que reiteradamente se ha mencionado.

En el sentido anterior, conviene recordar que en el ámbito constitucional relativo a las Comunidades Autónomas (CCAA), el Tribunal Constitucional (TC) ha establecido que el bloque de constitucionalidad no solo es la propia Constitución Española, sino también la Ley Orgánica de Financiación Autonómica (LOFCA) y sus normas de desarrollo.

No obstante, en el citado recurso de inconstitucionalidad, se ha restringido a determinados aspectos ya recogidos en el Resumen anterior, por lo que el TC se ha circunscrito al contenido de la misma sin entrar en otras posibles vulneraciones, aunque ha de decirse que se abre a que analizará otros elementos legales «por conexión o consecuencia» (art. 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional: LOTC), lo que, al final, no se ha producido.

..//..



## AFECTACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMÓVILES A UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA

SENTENCIA NÚMERO 825/2019, DE 13 DE JUNIO DE 2019 DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO, SECCIÓN SEGUNDA, DEL TRIBUNAL SUPREMO EN RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO NÚMERO 1463/2017



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 53-54, 2019

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

### RESUMEN

En el IRPF, los supuestos de uso compartido de un vehículo automóvil —la utilización tanto para uso particular como el servicio de la actividad económica desarrollada por el contribuyente propietario del mismo—, no determinan un supuesto de afectación parcial de este elemento patrimonial. Por tanto, sólo su utilización exclusiva del vehículo en la actividad determinará su afectación total a la misma.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN Y ANTECEDENTES DE HECHO
- II. FUNDAMENTOS DE DERECHO Y FALLO
- III. COMENTARIO FINAL

### CONTENIDO

La sentencia referenciada fija los criterios del alto Tribunal sobre un supuesto de frecuente controversia entre administración y contribuyentes. Se trata de la posibilidad de considerar parcialmente afectos a la actividad (con la correlativa posibilidad de la deducción proporcional de gastos) a los vehículos automóviles que, adquiridos por el contribuyente, éste destina tanto al uso particular como a su utilización en la actividad económica que desarrolla.

La postura tradicional de la Administración es no admitir la afectación parcial de estos vehículos, dada la previsión legal que impide la afectación parcial de elementos patrimoniales indivisibles. Pero esta postura ha sido muy contestada por los contribuyentes alegando fundamentalmente que, si bien no cabe hablar de la posibilidad física de afectar parcialmente un vehículo, dada su indivisibilidad, sí cabe una afectación parcial de «uso» del mismo. La sentencia del Tribunal Supremo concluye que no es posible esta afectación parcial en función del uso, como seguidamente detallamos.

La sentencia del TS 825/2019, de 13 de junio de 2019 resuelve el recurso de casación 1463/2017, interpuesto contra la sentencia de la Sala de lo CA del TSJ de Madrid, de 17 de enero de 2017, que desestimó el recurso ordinario 609/2015, interpuesto contra la desestimación presunta por silencio administrativo por el TEAC de Madrid de una reclamación contra una liquidación provisional del IRPF de 2012 por importe de 971,43 euros.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio, expuestos en forma resumida, son los siguientes:

- a) Un abogado, adquirió un vehículo automóvil para su uso tanto personal como profesional, deduciendo en su declaración del IRPF del ejercicio 2012 el 50% de la amortización del mismo correspondiente al periodo anual, por un importe de 2.180,28 euros, lo que dio lugar a una disminución de la cuota de 971,43 euros.
- b) En el curso de una comprobación limitada, la Oficina de Gestión de la Administración de Pozuelo de la AEAT giró una liquidación provisional en concepto de IRPF, ejercicio 2012, de la que resultaba a ingresar un total de 1.014,55 euros, de los que 971,43 euros correspondían a la cuota y 43,12 euros a los intereses de demora.

..//..

**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 comentario, el TJUE concluye que, en circunstancias como las que concurren en el litigio principal, en el que una sociedad matriz pone a disposición de sus filiales unas «tarjetas carburante» que permiten a estas última abastecerse de carburante en determinadas estaciones de servicios, a efectos del IVA no cabe considerar que dicha sociedad matriz sea la destinataria de las entregas de carburante realizadas por las estaciones de servicio, ni tampoco que la misma esté realizando entregas de carburante a sus filiales, sino que hay que entender que la sociedad matriz está realizando en favor de las sociedades filiales una prestación de servicios similar a la concesión de un crédito que está exenta del referido Impuesto. El autor considera que, tanto la referida conclusión como la argumentación que lleva al Tribunal a la misma, no son aplicables respecto de otros supuestos distintos de comercialización de carburante mediante la utilización de las denominadas «tarjetas carburante», que son muy habituales en la práctica y que están sustentados, bien en contratos de comisión de venta o de comisión de compra con intervención de un comisionista que actúa en nombre propio frente a terceros pero por cuenta de un comitente, o bien en acuerdos contractuales entre las partes que, según las normas de derecho privado que les resultan aplicables, determinen que exista una «cadena de entregas» sucesivas en las que, en cada una de las transacciones existente en la misma, se produzca la transmisión jurídica de la propiedad del carburante.

**SUMARIO**

- I. EL SUPUESTO DE HECHO, LA CUESTIÓN PLANTEADA Y LA RESPUESTA DADA POR EL TRIBUNAL
- II. LA ARGUMENTACIÓN CONTENIDA EN LA SENTENCIA Y NUESTROS COMENTARIOS RESPECTO DE LA MISMA
  - 2.1. Trascendencia que tiene el hecho de que, en su análisis, el Tribunal haya tenido en cuenta únicamente el concepto general de entrega de bienes contenido en el apartado 1 del artículo 14 de la Directiva 2006/112/CE, y no haya tenido en cuenta por el contrario, en manera alguna, el concepto especial de entrega de bienes establecido en la letra c) del apartado 2 del mismo artículo para el caso de «la transmisión de bienes efectuadas en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta»
  - 2.2. El concepto general de «entrega de bienes» a efectos del IVA según la jurisprudencia del TJUE y la posibilidad, o más bien la imposibilidad, de que pueda negarse tal calificación a una operación que, según los acuerdos entre las partes y el derecho privado que resulte aplicable, consista efectivamente en la transmisión jurídica de la propiedad de un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario
  - 2.3. El alcance que realmente podrían tener en la práctica tanto el criterio establecido por el TJUE en la parte declarativa de la sentencia Vega International, como también la argumentación realizada por el Tribunal en dicha sentencia y que le lleva establecer tal criterio
- III. CONCLUSIONES

**CONTENIDO**

Debemos comenzar por resaltar que, en la sentencia de 15 de mayo de 2019, Vega International, C-235/18, EU:C:2019:412 (en adelante, simplemente la sentencia Vega International o la sentencia), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) señala expresamente que lo indicado en la parte declarativa de la misma constituye la interpretación que debe darse a determinados preceptos de la Directiva 2006/112/CE (1) «en circunstancias como las del litigio principal».

Tal precisión es por otra parte habitual en muchas de las sentencias en las que el TJUE resuelve cuestiones prejudiciales que le son formuladas en relación con la normativa de la Unión Europea (UE) relativa al IVA por los tribunales nacionales de los Estados miembros, al amparo del artículo 267 del Tratado Fundacional de la Unión (2). Y es por tanto claramente indicativa de que, las conclusiones a las que llega el Tribunal en dichas sentencias, no pueden extrapolarse para su aplicación automática respecto de supuestos de hecho cuyas circunstancias difieran de las tenidas en cuenta por aquél en la concreta sentencia de que se trate.

..//..



**JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA**  
Inspector de Hacienda del Estado (excedente)  
Abogado. Socio de Deloitte Legal

### RESUMEN

Sujeción al impuesto de la actividad de una persona física, que no realiza otra actividad gravada por el impuesto, en su condición de miembro del Consejo de Vigilancia de una Fundación a cambio de una retribución fija anual. Caracterización de la actividad como económica a efectos del IVA. Análisis de la concurrencia de subordinación, no mediando relación laboral sino arrendamiento de servicios, y del requisito de independencia, con referencia a la actuación por cuenta propia, asunción de responsabilidad y riesgo económico. No sujeción.

### CONTENIDO

Como es sabido, la delimitación del hecho imponible del Impuesto viene referida a tres elementos: el subjetivo, el objetivo y, por último, la circunstancia de que el gravamen se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Subjetivamente, el empresario o profesional se caracteriza por ejercer una actividad de tal naturaleza con autonomía e independencia, de acuerdo al concepto de la misma que se predica en el artículo 5 de nuestra norma. Dejemos ahora a un lado los supuestos en los que específicamente hay una delimitación que determina la sujeción para empresarios concretos: las sociedades mercantiles; los arrendadores o explotadores de bienes; los urbanizadores de suelo o promotores de la construcción de edificaciones, que quedan justificados en razones que no nos interesan a los efectos de lo pretendido en esta nota. En efecto, en cuanto al supuesto general de gravamen, el IVA se conceptúa como un impuesto general, que pretende sujetar todos los actos de los empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad. La amplitud con la que se configura el alcance de las actividades empresariales o profesionales, en tanto en cuanto suponen intervención en el mercado de bienes y servicios que van a ser finalmente consumidos, configura el espectro universal del gravamen.

Este enfoque no se oculta en la propia redacción de la norma. Recordemos, por seguir con la referencia a la norma española, que el artículo 4 predica la sujeción para los actos (entregas y servicios) efectuados por el empresario o profesional tanto con carácter habitual como ocasional. Esta afirmación se plasma en el gravamen de todos los actos del empresario en el marco de su actividad empresarial, sean o no los habituales de la misma. Bien, pero, en cuanto a la actividad en sí misma que supone la intervención en el mercado, ¿se entiende que existe esta cuando no hay una reiteración de actos? ¿Es empresario o profesional quien solo realiza un acto de intervención en el mercado? Desde luego, la respuesta a esta pregunta ha de ser normalmente positiva, pero no es este el asunto que ahora nos interesa, sino más bien debemos centrarnos en el ejercicio de esa actividad. ¿Cómo se gradúa o valora la existencia de ordenación por cuenta propia de los factores de producción dirigida a la intervención en el mercado?

Son cuestiones estas que no tienen trascendencia en el supuesto del empresario o profesional «normales», si se nos permite esta expresión. Pero es bien cierto que en algunas ocasiones nos surge la duda de la sujeción de ciertas operaciones en las que no queda claro si nos encontramos ante una actividad que revista la mencionada ordenación de medios por cuenta propia (independencia, asunción del riesgo, responsabilidad...) que deba ser gravada. Este no es un debate menos, pues la concurrencia de autonomía en el ejercicio de la actividad, la ordenación de medios tanto personales como materiales, la no subordinación (existencia de una relación laboral, expresamente calificada como no sujeta, y, por extensión, la concurrencia de independencia en el desarrollo de la actividad son cuestiones que se han ido analizando en diversos casos que suponen zonas grises de no fácil calificación (pensemos en los profesionales de la abogacía en despachos colectivos, en los de las personas físicas miembros de Consejos de Administración)

Y a ese menester sirve perfectamente la sentencia reciente del TJUE que traemos a nuestras páginas (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de junio de 2019, asunto C-420/18.)

En concreto, se analiza en la misma la controversia surgida en la Inspección de Hacienda de los Países Bajos y un ciudadano que era miembro del Consejo de Vigilancia de una Fundación cuya actividad principal consistía en facilitar un alojamiento estable a personas necesitadas.

Los miembros de tal Consejo eran entre cinco y diez como máximo, no podían haber suscrito un contrato de trabajo con la Fundación, y eran elegidos por un periodo de cuatro años.

..//..





**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 837/2019, 17 junio**  
**Rec. 3269/2017**

#### RESUMEN

En el cómputo de plazo fijado por meses el día en que se produce la notificación o publicación del acuerdo iniciador queda excluido del cómputo, siguiendo con ello la norma general, y en interpretación de la voluntad del legislador, cuya intención en modo alguno ha podido ser., a juicio del TS, la de establecer una forma de cómputo distinta en el ámbito del procedimiento inspector.

#### CONTENIDO

Siguiendo la regla general según la cual, en el cómputo de plazo fijado por meses o por años el día en que se produce la notificación o publicación del acuerdo iniciador queda excluido del cómputo, declara ahora el Supremo que el cómputo del plazo máximo de duración del procedimiento sancionador en materia tributaria, fijado en la actualidad en seis meses en el art. 211.2 LGT, se computa desde la notificación de la comunicación de inicio de dicho procedimiento, y este día de notificación queda excluido del cómputo, y finaliza en el mismo día del mes final, o en el último día de dicho mes final si en éste no hubiera día equivalente al de la notificación de la comunicación de inicio.

Para llegar a esta conclusión destaca la sentencia que lo realmente relevante es que la previsión de la disposición adicional ( DA) 5ª.1 de la Ley 30/1992 , mantenida en la DA 1ª, apartado 2.c) de la Ley 39/2015, es la supletoriedad de la Ley de procedimiento administrativo común en todo lo no regulado específicamente en la normativa propia de los diferentes procedimientos tributarios, y para el Supremo, las sutiles diferencias de redacción del art. 211.2 LGT no expresan de forma inequívoca la voluntad del legislador de introducir en este ámbito del procedimiento sancionador tributario una forma distinta del cómputo del plazo fijado por meses, que, a falta de especialidad, debe seguir los criterios establecidos con carácter general en la legislación común del procedimiento administrativo.

Rechaza el argumento defensivo de la parte recurrente según el cual esta fórmula de cálculo supone ampliar el plazo máximo del procedimiento sancionador, a seis meses y un día, este argumento parte de una premisa errónea porque se vale del ejemplo del procedimiento inspector iniciado mediante citación para comparecencia en las oficinas de la inspección o mediante la propia personación del personal en la inspección tributaria en las dependencias del contribuyente.

La necesidad de seguir un criterio unificado se impone en pro de la seguridad jurídica, de modo que salvo explícitas declaraciones de voluntad del legislador en un sentido que se separe de la regla general, - lo que como se ha visto no es el caso-, el cómputo de plazo del procedimiento sancionador en materia tributaria, comienza el día en que se produce la notificación o publicación del acuerdo iniciador y este día queda excluido del cómputo.

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA****Sala Sexta****Sentencia 12 junio 2019****Asunto C-185/2018****RESUMEN**

La normativa española se adecúa al Derecho de la UE, por ser compatible con el principio de neutralidad fiscal y la Directiva 2006/112/CE que admite que un impuesto indirecto -distinto del IVA- grava las transmisiones patrimoniales por la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinen a la actividad económica de reventa a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos.

**CONTENIDO**

Una empresa dedicada a la compra, venta, importación y exportación de materias primas, piedras preciosas y metales preciosos, que adquiere a particulares objetos con alto contenido en oro u otros metales preciosos y los revende, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, a otras empresas dedicadas a fabricar lingotes o piezas diversas de metales preciosos, fue objeto de revisión por la Hacienda Foral de Bizkaia que consideró que las compras a particulares de objetos de oro y otros metales efectuadas por la empresa estaban sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

Llegado el caso hasta el Tribunal Supremo, éste duda si es compatible con la Directiva IVA y con el principio de neutralidad fiscal una normativa que obliga a una empresa a pagar un impuesto indirecto distinto del IVA, en forma de un impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, solo por el hecho de que la empresa adquiriera a personas físicas bienes muebles tales como oro, plata o joyas, cuando tales bienes se destinan a la actividad económica de la empresa en cuestión, la cual lleva a cabo por otra parte operaciones sujetas al IVA en el momento de la reintroducción de los referidos bienes en el circuito comercial, sin tener la posibilidad de deducir, en el marco de esas operaciones, las cuotas abonadas en el momento de la adquisición inicial de esos mismos bienes en concepto del impuesto en cuestión.

El TJUE si admite la debatida compatibilidad porque el IVA no grava con carácter general todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios y que no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca que en cada fase puedan deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores del referido proceso.

Aclara la sentencia que como la Directiva IVA si permite el establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros y sobre los juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el caso, no puede considerarse que un impuesto como el controvertido en el litigio principal tenga el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios.

Y es conforme a esta premisa por la que se puede afirmar que en tanto en cuanto el principio de neutralidad fiscal en materia de IVA únicamente impone tal neutralidad en el marco del sistema armonizado establecido por la Directiva IVA, y dado que en el caso se trata de un impuesto no armonizado en el marco de dicha Directiva, no es posible vulnerar la neutralidad del sistema común del IVA.

Por todo ello, declara el TJUE que la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que somete a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del impuesto sobre el valor añadido, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinan a la actividad económica de dicha empresa, la cual, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, revende los bienes a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos.



**JOSÉ LUIS BURLADA ECHEVESTE**  
**Profesor de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad del País Vasco**

## RESUMEN

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), confirmando una jurisprudencia ya consolidada sobre el ISD y la libre circulación de capitales, declaró que "el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo de 2 de mayo de 1992, al permitir que se establezcan diferencias en el trato fiscal de las donaciones y las sucesiones entre los causahabientes y los donatarios residentes y no residentes en España, entre los causantes residentes y no residentes en España y entre las donaciones y las disposiciones similares de bienes inmuebles situados en territorio español y fuera de éste". Para dar cumplimiento inmediato al Fallo de esta Sentencia, se aprovechó el trámite de enmiendas al Proyecto de Ley de Reforma del Impuesto sobre la Renta para introducir una propuesta que, en forma de Disposición Adicional, modificó la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La reforma resultó insuficiente al afectar sólo a los residentes en la UE o en el EEE -y a la donación de bienes inmuebles ubicados en estos territorios-. Con apoyo en esta Sentencia, el Tribunal Supremo ha declarado la responsabilidad patrimonial del Estado legislador por infracción del Derecho de la UE, aplicándola también en beneficio de los residentes extracomunitarios.

## SUMARIO

- I. La jurisprudencia comunitaria sobre la imposición de las sucesiones y donaciones transfronterizas
  1. El caso Herederos del Sr. Barbier (STJUE de 11 de diciembre de 2003; asunto C-364/01)
  2. El caso Herederos de van Hilten-van der Heijden (STJUE de 23 de febrero de 2006; asunto C-513/03)
  3. El caso Geurts y Vogten (STJUE de 25 de octubre de 2007; asunto C-464/05)
  4. El caso Theodor Jäger (STJUE de 17 de enero de 2008; asunto C-256/06)
  5. El caso Eckelkamp (STJUE de 11 de septiembre de 2008; asunto C-11/07)
  6. El caso Arens-Sikken (STJUE de 11 de septiembre de 2008; asunto C-43/07)
  7. El caso Block (STJUE de 12 de febrero de 2009; asunto C-67/08)
  8. El caso Vera Mattner (STJUE de 22 de abril de 2010; asunto C-510/08)
  9. El caso Werner (STJUE de 10 de febrero de 2011; asunto C-25/10)
  10. El caso Halley (STJUE de 15 de septiembre de 2011; asunto C-132/10)
  11. El caso Scheunemann (STJUE de 19 de julio de 2012; asunto C-31/11)
  12. El caso Welte (STJUE de 17 de octubre de 2013; asunto C- 181/12)
  13. El caso Comisión/Alemania (STJUE de 4 de septiembre de 2014; asunto C-211/13)
  14. El caso Staatssecretaris van Economische Zaken, Staatssecretaris van Financiën contra Q (STJUE de 18 de diciembre de 2014; asunto C-133/13)
  15. El caso Comisión Europea/República Francesa (STJUE de 16 de julio de 2015; asunto C-485/14)
  16. El caso Comisión/Grecia (STJUE de 26 de mayo de 2016; asunto C-244/15)
  17. El caso Feilen (STJUE de 30 de junio de 2016; asunto C- 123/15)
- II. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cedido según la Ley 22/2009: El problema derivado de las competencias normativas
- IV. La Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014
- IV. La reforma de los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- V. Los puntos de conexión en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en el concierto económico
  1. Introducción
  2. Tributo concertado de normativa autónoma
  3. Modificaciones del Concierto de 2002 respecto del Concierto de 1981
  4. La tributación de los contribuyentes residentes en el extranjero
  5. La modificación del artículo 25 del Concierto Económico por la Ley 10/2017, de 28 de diciembre
    - 5.1. Causante residente en el extranjero
    - 5.2. Contribuyente no residente con sujeción al Impuesto por Obligación Real
    - 5.3. Donaciones de bienes inmuebles
    - 5.4. Otras modificaciones en los puntos de conexión no relacionadas con la STJUE de 3 de septiembre de 2014
  6. Responsabilidad patrimonial del estado por incumplimiento del derecho de la Unión Europea

## CONTENIDO

Según la jurisprudencia del TJUE, las transmisiones originadas de modo gratuito, sean inter vivos o mortis causa, tienen la consideración de movimientos de capitales ex artículo 63TFUE, por lo que las posibles restricciones o discriminaciones fiscales que las legislaciones nacionales establezcan pueden constituir vulneración de la libre circulación de capitales. Las siguientes Sentencias inciden en esta materia).





**CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ**  
Socia de Pérez Llorca

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

### RESUMEN

Comentario de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019 en la que se analiza la legalidad de los recargos de apremio exigidos después de que el contribuyente hubiera presentado una solicitud veraz de aplazamiento y fraccionamiento.

### SUMARIO

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

### CONTENIDO

En el caso enjuiciado, un contribuyente fue objeto de regularización en un procedimiento inspector, del que derivó una liquidación por importe de 384.787,72 euros. El periodo voluntario de pago finalizó el 5 de septiembre de 2012 sin que el contribuyente hubiera realizado el pago, lo que en virtud de lo dispuesto en el artículo 161.1 a) de la Ley general tributaria (LGT) determinó el inicio del procedimiento ejecutivo y, en virtud de lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LGT, la exigibilidad del recargo ejecutivo del 5%.

El contribuyente solicitó el 26 de septiembre de 2012, antes de recibir la notificación de la providencia de apremio, el aplazamiento de la deuda. En el momento de la solicitud, la deuda se había incrementado un 5% como consecuencia de la exigencia del recargo ejecutivo (por lo que había pasado a ser de 404.027,11 €).

La siguiente notificación que recibió el contribuyente no fue la resolución de su solicitud, sino la providencia de apremio, fechada en 1 de octubre y notificada al día siguiente, 2 de octubre de 2012.

La providencia de apremio exigía el pago de una deuda que se había incrementado en un 20% respecto de la inicial, por lo que había pasado a ser de 461.745,26 euros. No obstante, establecía que la realización del pago antes de la finalización del nuevo periodo de pago reconocido, que finalizaba el 20 de octubre, determinaría la aplicación del recargo de apremio reducido del 10%, lo que implicaría una deuda total a ingresar de 423.266,49 euros. Asimismo, la providencia de apremio señalaba que podría aplazarse o fraccionarse el pago de la deuda, previa petición del obligado, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

El 8 de octubre de 2012, el contribuyente recibió la notificación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en la que le informaba de la necesidad de subsanar la solicitud de aplazamiento, indicándole al mismo tiempo la necesidad de modificar su solicitud de aplazamiento e incluir el importe del apremio ordinario del 20%, puesto que el recargo ejecutivo del 5% solo resulta de aplicación cuando se satisface la totalidad de la deuda ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio.

El día 13 de octubre de 2012, el contribuyente manifestó su voluntad de ampliar su solicitud de aplazamiento del recargo de apremio ordinario del 20%, al tiempo que reconocía su discrepancia con la exigibilidad de dicho recargo.

El 31 de octubre de 2012, el contribuyente presentó recurso de reposición contra la providencia de apremio, por considerar que solo es exigible el recargo ejecutivo del 5%.

..//..



Forum Fiscal Nº 256, agosto-septiembre 2019

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

### RESUMEN

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado recientemente sobre la interpretación de determinadas cláusulas y principios antiabuso recogidos en las Directivas CE «Matriz-Filial» y de «Intereses y Cánones».

Jose Manuel Calderón expone en este artículo de forma sucinta esta jurisprudencia, y realiza algunas consideraciones sobre sus potenciales implicaciones.

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. DOCTRINA DEL TJUE REFERIDA A LOS «CASOS DANESES» SOBRE LA INTERPRETACIÓN DE LAS DIRECTIVAS MATRIZ-FILIAL Y DE INTERESES Y CÁNONES
3. CONSIDERACIONES SOBRE LAS POTENCIALES IMPLICACIONES DE LA JURISPRUDENCIA DEL TJUE

### CONTENIDO

A través de este trabajo nos limitamos a exponer de forma sucinta la jurisprudencia elaborada por la Gran Sala del TJUE a través de sus sentencias de 26 de febrero de 2019 (2), referida a los denominados «casos daneses» donde se establece una doctrina que resulta tan relevante como compleja sobre la interpretación de determinadas cláusulas y principios antiabuso recogidos en las Directivas 2003/123/CE «Matriz-Filial» y 2003/49/CE, de «Intereses y Cánones» (3).

Estas dos sentencias de 26 de febrero de 2019, revelan el estado actual de la jurisprudencia del TJUE sobre cláusulas antiabuso en términos concordantes con la tendencia internacional post-BEPS que altera la frontera entre la planificación fiscal legítima y las situaciones calificadas como montajes abusivos o artificiales. En este sentido, cabe llamar la atención sobre las implicaciones de esta jurisprudencia sobre la interpretación de las cláusulas antiabuso domésticas, allí donde éstas operaran en un marco comprendido dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la UE.

Por tanto, la doctrina fijada por el TJUE en los «casos daneses» impacta de forma relevante sobre el concepto general de práctica fiscal abusiva y perfila su proyección sobre la utilización de «sociedades holdings intermedias» situadas en Estados miembros de la UE, en relación con la aplicación de exenciones tributarias derivadas de Directivas fiscales europeas.

..//..



**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Auto de 1 julio 2019**  
**Rec. 981/2018**

### RESUMEN

Plantea la posible inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.a) y 107.4 del TRHL por su posible oposición a la prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE, en aquellos casos en los que por la venta de un inmueble se genera plusvalía pese a que la ganancia patrimonial obtenida fuera notablemente inferior al importe de la cuota tributaria derivada de la liquidación del tributo municipal.

### CONTENIDO

De nuevo a vueltas con la plusvalía; ahora el Supremo eleva al Tribunal Constitucional sobre los artículos 107.1, 107.2.a) y 107.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales al entender que la regla objetiva de cálculo de la base imponible podría resultar contraria a los principios de capacidad económica y de prohibición de confiscatoriedad.

Se cuestiona si resulta compatible con el artículo 31.1 CE y, en particular, con los principios de capacidad económica e interdicción de confiscatoriedad, la aplicación de la regla objetiva de cálculo de la base imponible del IIVTNU en los supuestos en que como consecuencia de la venta del inmueble se ha generado una plusvalía, pero la ganancia patrimonial obtenida es notablemente inferior al importe de la cuota tributaria que deriva de la liquidación del IIVTNU.

En el supuesto litigioso está en principio clara para el Supremo la confiscatoriedad que se denuncia. La diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión del inmueble que se reflejó en las escrituras públicas es de cuantía inferior al importe del recibo girado por la Agencia Municipal Tributaria del Ayuntamiento competente en concepto de IIVTNU, por lo que la exacción del impuesto ha producido el efecto confiscatorio proscrito por el artículo 31.1 CE.

Apunta el Supremo que esta confiscatoriedad que se revela en el caso puede también producirse en un buen número de supuestos más.

Es decir, que el efecto confiscatorio que se deriva de la cuantificación de la base imponible del impuesto no se produce exclusivamente en supuestos patológicos, marginales o residuales sino que se genera en un buen número de casos.

Se ampara también la duda de constitucionalidad en cuanto a la liquidación del impuesto porque de estimarse la norma inconstitucional la liquidación no podía efectuarse por faltar los elementos de determinación de la base imponible; en ausencia de previsión legal que establezca la regla de cálculo de la base imponible del impuesto, no será posible cuantificar la cuota tributaria del IIVTNU.



**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**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 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 accesoria 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 accesoria 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.



Diario LA LEY, nº 9486, de 26 de septiembre de 2019

**RAFAEL FERNÁNDEZ VALVERDE**  
Magistrado  
Sección Primera  
Sala Tercera del Tribunal Supremo

## RESUMEN

Impuesto sobre Bienes Inmuebles: la revisión retroactiva de liquidaciones firmes basada en el artículo 217.1 LGT exige la concurrencia de motivos de nulidad radical.

## SUMARIO

- I. DATOS DE IDENTIFICACIÓN
- II. RESUMEN DEL FALLO
- III. DISPOSICIONES APLICADAS
- IV. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO
- V. CONCLUSIÓN CASACIONAL

## CONTENIDO

### I. DATOS DE IDENTIFICACIÓN

Sentencia de la Sala Tercera (Contencioso-administrativo) del Tribunal Supremo 628/2019, de 14 de mayo, ECLI:ES:TS:2019:1700, Sección Segunda (RC 3457/2017).

Ponente D. Jesús Cubero Blas.

### II. RESUMEN DEL FALLO

1º. Ante el Juzgado de lo Contencioso administrativo n.º 1 de los de Albacete se siguió el RCA 275/2016 (Procedimiento abreviado), contra la liquidación girada por el Ayuntamiento de Albacete a una entidad por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) correspondiente a los ejercicios 2011 a 2014 en relación con un inmueble de su propiedad clasificado en el Plan General de Ordenación Urbana como Suelo Urbanizable Programado, por un importe total (abonado por la interesada en período voluntario) de 25.042,90 euros.

En síntesis, la entidad recurrente consideró, ante tal instancia, que la parcela no cumplía los requisitos necesarios para tener la consideración de bien inmueble de naturaleza urbana, interesado la nulidad de las liquidaciones giradas, para lo que invocó lo dispuesto en las letras a) y e) del artículo 217.1 de la Ley General Tributaria, petición que había sido denegada por el Ayuntamiento de Albacete al considerar, sustancialmente, que la Corporación no era competente para modificar la valoración catastral del inmueble, ya que la misma había sido establecida por la Gerencia Territorial del Catastro, añadiendo que el cambio de naturaleza de dicho inmueble (pasando a ser rústico) solo sería aplicable a partir de la efectividad del procedimiento simplificado de valoración colectiva que, en el caso de autos, era el 1 de enero de 2015.

2º. Mediante SJCA del Juzgado de lo Contencioso administrativo n.º 1 de los de Albacete, de fecha 2 de noviembre de 2016, el recurso contencioso-administrativo fue estimado, anulando la resolución denegatoria de la reclamación y reconociendo el derecho a la devolución de las cantidades ingresadas por aquel concepto por entender, resumidamente, que el terreno controvertido no tiene la naturaleza de urbano al no haber sido desarrollado por instrumento urbanístico idóneo que determine su ordenación detallada, resultando de aplicación la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014 que así lo establece.

En síntesis, la sentencia de instancia, sin hacer referencia alguna a si concurrían o no los motivos de nulidad aducidos por el actor, estima el recurso por entender aplicable al caso la doctrina del Tribunal Supremo contenida en la STS de 30 de mayo de 2014 y por considerar, asimismo, que tal doctrina había sido acogida, de forma expresa, por el legislador al dar nueva redacción al artículo 7.2.b) de la Ley del Catastro Inmobiliario. Concluye la sentencia en los siguientes términos:

«Pues bien, habiendo quedado plenamente acreditado (...) que los bienes no cuentan con instrumento urbanístico de desarrollo aprobado, es clara la estimación íntegra del recurso contencioso-administrativo origen de las presentes actuaciones, no siendo la resolución impugnada conforme a Derecho dado que el citado inmueble no puede ser considerado suelo de naturaleza urbana a los efectos catastrales que nos ocupan».

..//..

**MANTENIMIENTO DE LOS EFECTOS DE UNA NORMATIVA NACIONAL INCOMPATIBLE CON EL DERECHO DE LA UNIÓN. PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD FISCAL. MODALIDADES DE APLICACIÓN DEL IVA A LAS PRESTACIONES DE ASISTENCIA SANITARIA Y A LAS ENTREGAS DE MEDICAMENTOS Y DISPOSITIVOS MÉDICOS**



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 53-54, agosto-septiembre 2019

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

**Sala Sexta**

**Sentencia de 27 de junio de 2019**

**Asunto C-597/17**

**RESUMEN**

Directiva 2006/112/CE — Artículo 132, apartado 1, letra c) — Exenciones — Artículo 98 — Anexo III, puntos 3 y 4 Medicamentos y dispositivos médicos — Tipo reducido — Suministro en el marco de intervenciones o tratamientos con fines terapéuticos — Tipo normal — Suministro en el marco de intervenciones o tratamientos con fines estéticos — Principio de neutralidad fiscal — Mantenimiento de los efectos de una normativa nacional incompatible con el Derecho de la Unión (Derecho de la Unión-Derecho Belga). El artículo 132, apartado 1, letra c) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no exige que la exención establecida en él se aplique únicamente a las prestaciones realizadas por quienes ejerzan una profesión médica o sanitaria regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate.

**SUMARIO**

**DECLARACIÓN**

- I. ANTECEDENTES
- II. PARTICULARES
  - 1. Sobre la primera cuestión
  - 2. Sobre la segunda cuestión
    - 2.1. Admisibilidad
    - 2.2. Cuestión previa
    - 2.3. Fondo del asunto
    - 2.4. Decisión
  - 3. Sobre la tercera cuestión

**CONTENIDO**

**DECLARACIÓN**

1) El artículo 132, apartado 1, letra c) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no exige que la exención establecida en él se aplique únicamente a las prestaciones realizadas por quienes ejerzan una profesión médica o sanitaria regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate.

2) El artículo 98 de la Directiva 2006/112, puesto en relación con el anexo III, puntos 3 y 4, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece una diferencia de trato entre, por una parte, los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el marco de intervenciones o tratamientos con fines terapéuticos y, por otra, los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el contexto de intervenciones o tratamientos con fines meramente estéticos, excluyendo estos últimos del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicable a los primeros.

../..





**BERNARDO VIDAL MARTÍ**  
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

### RESUMEN

No aplicación de la exención del artículo 7.p) de la Ley 35/2006, del IRPF, a las retribuciones obtenidas por un Consejero Delegado por trabajos efectuados en el extranjero. Las indemnizaciones por despido derivadas de pacto no están exentas.

### CONTENIDO

En esta resolución, el TEAC resuelve en única instancia la reclamación interpuesta contra el Acuerdo de Liquidación derivado del Acta Modelo A02 dictado por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, en concepto de retenciones ingresos a cuenta de rendimientos de trabajo o profesional de los periodos 02-2012 a 12-2013 por un importe de 70.177,23 euros.

En parte, la regularización fue motivada porque la entidad reclamante consideró que era de aplicación la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF a la cuantía percibida de 60.100 euros por el Sr. Consejero Delegado, en concepto de rendimientos de trabajo realizados en el extranjero, y por tanto no sometió a retención estos rendimientos. Consideró que la ley no condicionaba en ningún momento la aplicación de la exención a la existencia de una relación laboral entre quien desarrolla los trabajos en el extranjero y el pagador de los rendimientos.

Por el contrario, la Inspección argumentó la improcedencia de tal exención por cuanto ésta sólo alcanza a las retribuciones derivadas de relaciones de carácter laboral (encuadradas en el artículo 17.1 de la Ley del impuesto), definidas por las notas de ajeneidad y dependencia, entre las que no se incluyen las retribuciones a miembros de Consejos de Administración, como es el caso.

Para fijar su Resolución, el TEAC, en primer lugar, transcribe el artículo 7.p) de la LIRPF, que se expresa en los siguientes términos:

«Estarán exentas las siguientes rentas:

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

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

2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.»

El TEAC considera, confirmando el criterio de la inspección, que la exención regulada en el artículo 7.p) de la LIRPF sólo es aplicable para las rentas del trabajo stricto sensu (relación de dependencia laboral), rendimientos del trabajo por naturaleza del artículo 17.1 de la LIRPF, no para rentas que la norma asimila a rentas de trabajo, que no proceden del trabajo dependiente, sino que son rendimientos de trabajo por decisión legal del artículo 17.2 de la LIRPF.

../..

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE LA SUJECCIÓN A ITP Y AJD DE ADQUISICIONES POR EMPRESARIOS EN DESARROLLO DE SU ACTIVIDAD: SUPUESTOS DE «COMPRO ORO»



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 55, 2019

**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 de Justicia de la Unión Europea, en el procedimiento iniciado por el Tribunal Supremo, relativo a una decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 2006, L 347, p. 1), cuyo objeto afectaba a un recurso de casación interpuesto por una empresa del sector «compro oro», ha establecido lo siguiente: «La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que somete a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del impuesto sobre el valor añadido, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinen a la actividad económica de dicha empresa, la cual, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, revende los bienes a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos.»

## SUMARIO

- I. PRECEDENTES
- II. RESUMEN DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA
- III. CONCLUSIONES Y OPINIÓN

## CONTENIDO

## I. PRECEDENTES

Hay asuntos que se repiten con tanta reiteración que exasperan a cualquier crítico o analista jurídico en materia tributaria, ya que no parecen tener solución alguna, llevando a los analistas y, sobre todo, a los lectores al desánimo, al contemplar una y otra vez que los diversos episodios, en un sentido y en el contrario, reproducen los anteriores sin atisbo, como digo, de que se puedan llegar a resolver de manera clara y precisa, en este caso, se trata otra vez de las operaciones conocidas como «compro oro».

La última vez que se examinaron estos aspectos en esta sección de la imposición patrimonial en Carta Tributaria Revista de Opinión fue en el mes de julio de 2018, apenas hace un año, en concreto en la revista número 40, bajo el título «Sujeción a ITP y AJD de adquisiciones por empresarios en desarrollo de su actividad. Casos de "compro oro"» (págs. 73-79).

Todo este problema interpretativo sobre el tratamiento fiscal de las citadas operaciones comenzó con una, si se me permite, imaginativa Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 18 de enero del año 1996 (EDJ1996/2737), cuyo contenido parecía que había sido ya olvidado por el propio TS, pero que ha ido produciendo una retahíla de resoluciones judiciales y administrativas titubeantes y, a veces, contradictorias, respecto a la fiscalidad de las mencionadas operaciones.

La cuestión concreta es la referida al tratamiento fiscal que debe aplicarse a las operaciones de compra de bienes muebles usados por parte de empresarios o profesionales para su reintroducción en el desarrollo de la actividad económica del adquirente, sobre si dichas transacciones de particulares a empresarios o profesionales deben estar sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) o al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) o a ninguno, como interpretó el TS, en el ya citado año 1996.

../..

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## ENTRADA EN EL TRÁFICO ECONÓMICO DE LA UNIÓN: DEVENGO DEL IVA A LA IMPORTACIÓN

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 10 DE JUNIO DE 2019 (ASUNTO C-26/18)



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 55, 2019

**JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA**  
 Inspector de Hacienda del Estado (excedente)  
 Abogado. Socio de Deloitte Legal

## RESUMEN

Determinación del momento de entrada en el territorio económico de la Unión cuando ha existido un incumplimiento de la normativa aduanera a efectos de la determinación del devengo del IVA a la importación. Tal incumplimiento no determina por sí mismo la producción de tal entrada si cabe demostrar que fue en el Estado de destino de los bienes donde se produjo aquella y el consumo de los bienes y no en el Estado por donde fueron introducidos donde acaeció el incumplimiento de las normas aduaneras.

## CONTENIDO

Esta Sentencia plantea una interesante cuestión que afecta a la determinación del momento en el que se produce el devengo del IVA a la importación, que, normalmente, va estrechamente vinculado al nacimiento de la deuda aduanera. Sin entrar ahora a profundizar en los matices (depósito distinto al aduanero, importaciones asimiladas,...) de esta ecuación, cabe recordar que nuestra Ley la formula, a partir de la habilitación de la Directiva, en la dicción del apartado uno del artículo 77, a saber: «En las importaciones de bienes el devengo del Impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación».

En este marco, la disquisición que aborda el Tribunal versa sobre el momento en el que se ha de entender que tiene lugar la entrada en el circuito económico de la Unión a efectos del IVA, en cuanto tributo que grava el consumo. Y esto, que normalmente se ha de entender producido en el territorio del Estado miembro de introducción, puede no ser así, si tal entrada en el interior de ese Estado no determina la inclusión en el circuito económico del Mercado, único en ese Estado, sino en otro donde se consume el bien importado. Este es el supuesto que analiza la sentencia partiendo de que han existido irregularidades en el cumplimiento de la normativa aduanera en el Estado de introducción física del bien. Independientemente del nacimiento de la deuda aduanera (aspecto que no aborda la sentencia), la sentencia analiza si en un caso de este tenor se generaría una dicotomía entre el nacimiento de la deuda aduanera y el devengo del IVA o no es así.

La descripción de hechos es sencilla: determinados bienes, cuyos destinatarios estaban situados en Grecia, fueron importados desde diferentes territorios terceros entrando en la Unión por vía aérea en Alemania, en concreto Frankfurt, donde fueron embarcados en otro avión con destino a Grecia. La autoridad aduanera griega comunicó a la alemana que ese transporte a Grecia se había efectuado incumpliendo la normativa aduanera, lo que determinó que la Aduana alemana entendiera producida una introducción irregular en el territorio aduanero de la Unión, que había originado una deuda aduanera de importación. Dichas irregularidades eran diversas en unos casos o en otros (afección a un depósito temporal, retirada de los mismos sin autorización y sin vinculación a un tránsito comunitario externo; o retirada sin autorización del depósito, aunque hubiese existido en otros casos una correcta aplicación del tránsito externo debidamente liquidado en París,...), pero no viene al caso detallarlas minuciosamente ahora.

En consecuencia, se practicaron las pertinentes liquidaciones tanto de la deuda aduanera como del IVA a la importación, que fueron notificadas a FedEx y satisfechos por la entidad, si bien, ulteriormente, esta solicitó la devolución al entender que se había producido un doble gravamen dado que la Aduana griega había liquidado asimismo, tanto aquellos derechos como el impuesto sobre el volumen de negocios. Desestimadas sus pretensiones, se inicia la vía de recursos en lo atinente a la cuota de IVA (pues se desistió de la pretensión con respecto a la deuda aduanera) alegando que «los bienes controvertidos se transportaron a Grecia sin haber sido introducidos en el circuito económico alemán, no puede considerarse que hayan sido importados al territorio alemán ni que puedan ser objeto de un hecho imponible por este concepto».

..//..