



# NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

Zerga Administrazioko Zuzendaritza  
Dirección de Administración Tributaria

2019

№ 207

urria | octubre

## ARTÍCULOS

- A01 NORBERTO MIRAS MARÍN**  
La tributación de los smartcontracts ofrecidos en las monedas virtuales  
Gaceta Fiscal, septiembre 2019
- A02 NICOLÁS SÁNCHEZ GARCÍA**  
La imposición municipal sobre plusvalías en la encrucijada. Cuestiones prácticas conflictivas y vías de reforma  
Contabilidad y Tributación, nº 439, octubre 2019
- A03 PABLO GRANDE SERRANO**  
La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias  
Contabilidad y Tributación, nº 439, octubre 2019
- A04 ANDRES BAEZ MORENO**  
El negro futuro de la lista negra española de paraísos fiscales  
Contabilidad y Tributación, nº 439, octubre 2019
- A05 JESUS FELIX GARCIA DE PABLOS**  
La discriminación de los ciudadanos extracomunitarios en el Impuesto sobre Sucesiones  
Contabilidad y Tributación, nº 439, octubre 2019
- A06 NICOLÁS DÍAZ RAVN**  
Compliance tributario y fiscalidad internacional: pautas de comportamiento  
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 955, octubre 2019
- A07 MARÍA JESÚS GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ**  
"Motivos económicos válidos" como concepto de referencia en el Impuesto sobre Sociedades  
Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019
- A08 IGNASI BELDA REIG**  
La difícil comprobación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales proyectado en contraposición a otras soluciones adoptadas en el derecho internacional  
Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019
- A09 MARÍA EUGENIA SIMÓN YARZA**  
Las pérdidas y deterioro de valor en el contexto de la exención por doble imposición de dividendos  
Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019
- A10 JUAN CALVO VÉRGEZ**  
La determinación del perímetro de las operaciones vinculadas en la vigente regulación del Impuesto sobre Sociedades  
Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019
- A11 DAVID ORDÓÑEZ SOLÍS**  
La nueva regulación europea de la protección de datos personales y su aplicación en el ámbito de la hacienda pública en un contexto tecnológico avanzado  
Diario LA LEY, nº 9491, de 4 de octubre de 2019
- A12 FÁTIMA PABLOS MATEOS**  
El régimen fiscal de los residentes no habituales en el «imposto sobre o rendimento das pessoas singulares» portugués: cuestiones conflictivas  
Gaceta Fiscal, octubre 2019

# 207

- A13 CARLOS DAVID DELGADO SANCHO**  
La nueva configuración del delito fiscal tras la aprobación de la Ley 34/2015: la autoincriminación del sujeto inspeccionado  
Nueva Fiscalidad, nº. 1, 2019
- A14 DORIS TERESITA MENDOZA LÓPEZ — FABIÁN VALDEZ AGUIRRE**  
El nuevo paradigma de fiscalidad internacional  
Informes finales del plan de acción OCDE/G20  
Nueva Fiscalidad, nº. 1, 2019
- A15 ENRIQUE ORTIZ CALLE**  
Contestaciones a consultas y autonomía tributaria local  
Nueva Fiscalidad, nº. 2, 2019
- A16 JOSÉ DAMIÁN IRANZO CEREZO**  
La adaptación del Concierto Económico a las modificaciones del ordenamiento jurídico tributario estatal: la concertación de los tributos: naturaleza y efectos  
Nueva Fiscalidad, nº. 2, 2019
- A17 BELÉN BAHÍA ALMANSA — IGNACIO CRUZ PADIAL**  
Fiscalidad de los rendimientos por arrendamiento obtenidos por persona física en el sector de la vivienda con fines turísticos  
Nueva Fiscalidad, nº. 2, 2019
- A18 MARÍA CRESPO GARRIDO**  
Fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro: pagos publicitarios y donaciones transfronterizas desde la perspectiva de la competencia fiscal perjudicial  
Nueva Fiscalidad, nº. 2, 2019
- A19 ZULEY FERNÁNDEZ CABALLERO**  
El embargo de bienes y derechos como garantía ante el aplazamiento o fraccionamiento del crédito tributario  
Nueva Fiscalidad, nº. 2, 2019
- A20 MANUEL JOSÉ CASTRO DE LUNA**  
Programa de Garantía de Cumplimiento o International Compliance Assurance Programme (ICAP)  
Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019
- A21 JAVIER ARMENTIA BASTERRETA**  
Algunas consideraciones sobre la reformatio in peius en los recursos en vía administrativa  
Forum Fiscal Nº 257, octubre 2019
- A22 JAVIER ARMENTIA BASTERRETA**  
Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria  
La prescripción en el ámbito tributario  
Forum Fiscal Nº 257, octubre 2019
- A23 IÑIGO EGAÑA HORMIAS**  
Aspectos más relevantes de la nueva Norma Foral que regula el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos  
Forum Fiscal Nº 257, octubre 2019
- A24 IRATXE CELAYA ACORDARREMENTERÍA**  
Primer análisis del Protocolo que modifica el Convenio para evitar la doble imposición entre EE.UU. y España  
Forum Fiscal Nº 257, octubre 2019
- A25 ISAAC MERINO JARA**  
Secreto profesional en el marco de la DAC 6  
Forum Fiscal Nº 257, octubre 2019
- A26 NORBERTO MIRAS MARÍN**  
Los mecanismos de «armonización negativa» para la protección de los obligados tributarios frente a un eventual incumplimiento del derecho de la Unión Europea  
Díario LA LEY, nº 9501, de 18 de octubre de 2019
- A27 DAVINIA ROGEL**  
Principales novedades introducidas por el nuevo Protocolo al Convenio para evitar la doble imposición con Estados Unidos  
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 956

# 207

- A28 RAQUEL ÁLAMO CERRILLO**  
La evolución del concepto de residencia fiscal y de establecimiento permanente ante el desarrollo de la economía digital  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019
- A29 LAURA CAMPANÓN GALIANA**  
Análisis de las consecuencias fiscales del Brexit  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019
- A30 ÓSCAR DEL AMO GALÁN**  
Tasa o prestación patrimonial de carácter público no tributaria en el caso de un servicio público local prestado por el ayuntamiento a través de una sociedad de carácter instrumental  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019
- A31 DAVID GÓMEZ ARAGÓN**  
Incidencia del IVA y el IGIC en el mercado interior español de servicios de asesoría y consultoría: algunas cuestiones problemáticas  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019
- A32 NORBERTO MIRAS MARÍN**  
El eterno debate sobre los efectos de la titularidad de la certificación de baja de la devolución por reventa y exportación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- D01 MARÍA DEL MAR SOTO MOYA**  
Deducción por inversión en vivienda habitual cuando la misma se destina a uso turístico  
Análisis de la Consulta de la DGT V0265/2019, de 12 de febrero  
Contabilidad y Tributación, nº 439, octubre 2019
- D02 CONSULTA DGT V0173-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Sobre la exención en la venta entre sociedades  
Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019
- D03 CONSULTA DGT V0197-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Sobre el importe exento del gravamen especial sobre los premios de loterías  
Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019
- D04 CONSULTA DGT V1530-19**  
Aplicación de la deducción por maternidad para una madre de hijo menor de tres años, residente fiscal en España, que trabaja en el extranjero cotizando a la Seguridad Social correspondiente  
Gaceta Fiscal, octubre 2019
- D05 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Exenciones de rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero. Aplicación a las rentas cobradas en el caso de que la relación que une al perceptor con la entidad tenga carácter mercantil y no laboral  
Gaceta Fiscal, octubre 2019
- D06 CONSULTA DGT V1560-19**  
Tributación de la prestación conjunta de un servicio de cashback y compras en establecimientos  
Gaceta Fiscal, octubre 2019
- D07 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Cuotas soportadas no deducibles. Entradas a espectáculos y servicios de carácter recreativo. Atenciones a clientes, asalariados o terceras personas  
Gaceta Fiscal, octubre 2019

# 207

- D08 CONSULTA DGT V1315-19**  
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones  
Cuenta corriente común y fallecimiento de uno de los cotitulares. Determinación del origen de los fondos  
Gaceta Fiscal, octubre 2019
- D09 CONSULTA DGT V1915-19**  
Contabilización de contratos de renting de vehículos  
Gaceta Fiscal, octubre 2019
- D10 RAMÓN FALCÓN Y TELLA**  
EL IVA y los bonos polivalentes y univalentes: Res. DGT de 28 de diciembre de 2018 y contestaciones de 15 de febrero y 17 de mayo de 2019  
Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019
- D11 CONSULTA DGT V0008-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Sobre las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización  
Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019
- D12 CONSULTA DGT V3216-18**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Sobre la utilización de los coches por parte de los agentes de la sociedad  
Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019
- D13 CONSULTA DGT V0200-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
¿Los rendimientos procedentes del arrendamiento de todos los inmuebles referidos se calificarían como rendimientos de actividad económica?  
Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019
- D14 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Sobre el tipo impositivo aplicable a las obras de reparación realizadas en viviendas  
Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019
- D15 CONSULTA DGT V1259-19**  
¿Es posible amortizar en IRPF el fondo de comercio de un negocio adquirido por donación?  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019
- D16 CONSULTA DGT V1264-19**  
Administración competente para la exacción del IRPF e IVA de un residente en Asturias que vende su farmacia y se traslada a Vizcaya  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019
- D17 CONSULTA DGT V1348-19**  
Tributación en IRPF de los anticipos de nómina solicitados por el personal de las Fuerzas Armadas y devueltos por mensualidades sin intereses  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019
- D18 CONSULTA DGT V1586-19**  
Tratamiento fiscal de las ayudas percibidas tras las inundaciones  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019
- D19 CONSULTA DGT V1333-19**  
Alquilar el trastero al margen de la vivienda constituye una operación sujeta y no exenta de IVA  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019
- D20 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Tributación de las rentas percibidas por los eurodiputados procedentes del llamado sistema de pensión complementaria de carácter voluntario  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019
- D21 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
El TEAC examina la regularización en IRPF del pago por los clubes de las comisiones de los representantes de sus futbolistas profesionales  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019

# 207

- D22 PABLO RENIEBLAS DORADO**  
Impuestos Especiales  
Requisitos en el movimiento y tratamiento de residuos alcohólicos a efectos del cumplimiento de lo establecido en la Ley de Impuestos Especiales  
Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 24 de mayo de 2019 (V1146-19)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019
- D23 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**  
Impuesto sobre la Renta de No Residentes  
Residencia fiscal: permanencia y ausencias esporádicas  
Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 27 de marzo de 2019 (V0677-19)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019
- D24 BERNARDO VIDAL MARTÍ**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Tributación de las pensiones complementarias percibidas por los eurodiputados  
Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, número 00086/2019, de 10 de julio de 2019, en recurso de alzada para la unificación de criterio  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019

## JURISPRUDENCIA

- J01 ANTONIO LONGAS LAFUENTE**  
Determinación de la base imponible cuando la contraprestación no es monetaria. Adecuación de la norma española a la Directiva IVA  
Análisis de la STS de 23 de abril de 2019, rec. núm. 1250/2017  
Contabilidad y Tributación, nº 439, octubre 2019
- J02 RAFAEL FERNÁNDEZ VALVERDE**  
Los Ayuntamientos carecen de competencia para el establecimiento de tasas sobre las viviendas vacías  
Díario LA LEY, nº 9489, de 2 de octubre de 2019
- J03 ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO**  
La historia interminable del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana  
A propósito del Auto del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2019  
Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019
- J04 AITOR ORENA DOMÍNGUEZ**  
Los requerimientos de información: caducidad y motivación  
Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019
- J05 TRIBUNAL SUPREMO**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Se anula en RD 529/2017, de modificación del Reglamento del IVA, por omisión del dictamen del Consejo de Estado  
Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019
- J06 TRIBUNAL SUPREMO**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Se confirma la modificación del art. 74.1 del Reglamento exclusivamente en relación con los importadores que tributan exclusivamente al País Vasco o Navarra  
Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019
- J07 TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Aplicación del tipo normal a los medicamentos y dispositivos médicos suministrados en el marco de tratamientos estéticos  
Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019

- 
- J08 TRIBUNAL SUPERIOR DE CATALUÑA**  
El Tribunal Superior de Cataluña no ve obstáculo para admitir la justificación en IRPF de gastos vinculados a la actividad económica mediante tiques  
Diario LA LEY, nº 9493, de 8 de octubre de 2019
- J09 TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID**  
Requisitos para la renuncia a la exención en el IVA en la transmisión de inmuebles  
Gaceta Fiscal, octubre 2019
- J10 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**  
Venta de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio. Calificación. Concepto de "terreno edificable". Concepto de "edificio"  
Gaceta Fiscal, octubre 2019
- J11 ELIZABETH GIL GARCÍA**  
La residencia fiscal, a propósito de la STSJ de Murcia de 24 de septiembre de 2018  
Nueva Fiscalidad, nº. 1, 2019
- J12 ELIZABETH GIL GARCÍA**  
La deducibilidad de gastos de la profesión de abogado en el IRPF a propósito de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 2 de abril de 2019  
Nueva Fiscalidad, nº. 2, 2019
- J13 CARLOTA RUIZ DE VELASCO PUNÍN**  
La base imponible del ITP en las operaciones de dación en pago cuando el importe de la deuda supera el valor del inmueble cedido. Análisis de la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo  
Nueva Fiscalidad, nº. 2, 2019
- J14 ANTONIO VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA**  
Concierto Económico y residencia habitual en el País Vasco: una cuestión de indicios: comentario a la Sentencia nº 265/2019 de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 28 de febrero de 2019  
Nueva Fiscalidad, nº. 2, 2019
- J15 DANIEL CASAS AGUDO**  
En torno a la posible discusión de la valoración catastral del inmueble al hilo de la impugnación de liquidación por el IBI. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2019  
Nueva Fiscalidad, nº. 2, 2019
- J16 JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ**  
Las operaciones de leasing y de lease back en el IVA. El asunto Mydibel  
Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019
- J17 TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
El IVA se devenga donde se ha producido el consumo, y ello puede demostrarse al margen de donde se haya generado la deuda aduanera  
Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019
- J18 TRIBUNAL SUPREMO**  
El Supremo examina el ejercicio fiscal de cómputo de los anticipos a efectos de IVA y IS en la Ley del Concierto Económico del País Vasco  
Diario LA LEY, nº 9496, de 11 de octubre de 2019
- J19 IÑAKI RUBIO PILARTE**  
La extinción de condominio en el ITP y AJD. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de julio de 2019  
Forum Fiscal Nº 257, octubre 2019
- J20 PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA — ADA TANDAZO RODRÍGUEZ**  
La nulidad de la tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas (Análisis de la STS de 22 de mayo de 2019, rec. núm. 1800/2017)  
Contabilidad y Tributación, nº 440, noviembre 2019
- J21 JAVIER BAS SORIA**  
Sobre la compatibilidad del gravamen en tpo de las entregas de oro realizadas por particulares para empresarios o profesionales con el IVA (Análisis de la STJUE de 12 de junio de 2019, asunto C-185/18)  
Contabilidad y Tributación, nº 440, noviembre 2019

# 207

- J22 **JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
No va más, señoras y señores: ¡Un Decreto-ley para un desarrollo reglamentario!  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019
- J23 **TRIBUNAL SUPERIOR DE CATALUÑA**  
El Tribunal Superior de Cataluña no ve obstáculo para admitir la justificación en IRPF de gastos vinculados a la actividad económica mediante tiques  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019
- J24 **SILVIA PIEDRA**  
Disolución total del condominio: criterio del Tribunal Supremo sobre la determinación de la base en AJD  
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 956
- J25 **TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
Prestar servicios profesionales a bancos para el funcionamiento y mantenimiento operativo de sus cajeros automáticos no está exento de IVA  
Diario LA LEY, nº 9509, de 30 de octubre de 2019

## DOCUMENTOS DE INTERÉS

### INFORME ANUAL INTEGRADO DE LA HACIENDA VASCA 2017

<http://www.euskadi.eus/gobierno-vasco/-/documentacion/2017/informe-anual-integrado-de-la-hacienda-vasca-2017/>

# **ARTÍCULOS**

## LA TRIBUTACIÓN DE LOS SMARTCONTRACTS OFRECIDOS EN LAS MONEDAS VIRTUALES



Gaceta Fiscal, septiembre 2019

**NORBERTO MIRAS MARÍN****Profesor asociado acreditado a Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario y Abogado****Facultad de Derecho de la Universidad de Murcia****RESUMEN**

El éxito de la primera divisa virtual descentralizada, el denominado «bitcoin», ha ocasionado que, a partir del código abierto de la misma, se hayan desarrollado multitud de otras criptodivisas. Todas ellas añaden variaciones a la programación original, algunas, como «ethereum» realizan modificaciones funcionales que derivan en los denominados smartcontracts. Este estudio analiza si las modificaciones en la programación originaria pueden suponer cambios en la disputada naturaleza jurídica de dichas divisas, en los smartcontracts complementarios y en el tratamiento tributario de ambos.

**SUMARIO**

- I.- CONSIDERACIONES PREVIAS II.-LA NATURALEZA TÉCNICA, JURÍDICA Y TRIBUTACIÓN DE BITCOIN: LA PRIMERA DIVISA VIRTUAL.
  - 1.- Naturaleza técnica de «bitcoin».
  - 2.- Naturaleza jurídica de «bitcoin».
  - 3.- Tratamiento tributario de «bitcoin».
- II.- LA PROLIFERACIÓN DE LAS DIVISAS VIRTUALES.
- III.- LAS DIFERENCIAS TÉCNICAS ENTRE LAS DISTINTAS DIVISAS VIRTUALES.
  - 1.- Nuevas divisas virtuales con sistemas de validación distintos.
  - 2.- Modificaciones técnicas referidas a los algoritmos de funcionamiento.
  - 3.- Modificaciones técnicas que acarrean modificaciones funcionales.
- IV.- MODIFICACIONES FUNCIONALES EN LA PROGRAMACIÓN DE DIVISAS VIRTUALES QUE DERIVAN EN SMARTCONTRACTS Y SUS CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS
  - 1.- Introducción a los smartcontracts.
  - 2.- El régimen jurídico de los smartcontracts.
  - 3.- El régimen tributario de los smartcontracts
- V.- CONCLUSIONES
- VI.- BIBLIOGRAFÍA

**CONTENIDO****I.- CONSIDERACIONES PREVIAS**

El presente análisis parte del estudio de la primera divisa digital, el denominado «bitcoin», para, posteriormente examinar la proliferación de las muchas divisas virtuales que existen en la actualidad y qué han aportado estas nuevas programaciones a la idea original.

Especial relevancia tienen las modificaciones técnicas que posibilitan nuevas funcionalidades a la divisa y que se basan en «blockchain», los bautizados como smartcontracts, contratos autoejecutables, que aprovechan que se configuran en una divisa para cumplirse a sí mismos. La idea es brillante, una moneda que ofrece servicios financieros seguros, porque es programable. Por ejemplo, desde una «divisa virtual» se contrata un seguro cuya póliza está contenida programación de la misma divisa y que cumpliéndose determinada condición abonará las cantidades del mismo automáticamente.

El legislador, fuera del control al blanqueo de capitales y la futura normativa de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, sigue sin abordar la regulación de este fenómeno, desde un punto de vista de derecho privado y también desde el derecho tributario no relacionado con la lucha contra las eventuales defraudaciones que se puedan realizar a través de las criptodivisas, por tanto, corresponde a la doctrina la calificación y clasificación de este peculiar tipo de contratos.

..:::



Contabilidad y Tributación, nº. 439, octubre 2019

Nicolás Sánchez García  
Auditor de la Sindicatura de Cuentas de la Comunitat Valenciana  
Profesor del CEF y la UDIMA

### RESUMEN

El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) es un impuesto tradicional de las haciendas municipales, en el que existe una relevante sentencia del Tribunal Constitucional y otras muchas sentencias judiciales que han condicionado determinados aspectos del régimen jurídico del impuesto, que son merecedores de alguna explicación para poder ser entendidos en su integridad por los contribuyentes.

Está pendiente una reforma del régimen jurídico del impuesto para adaptarlo a la doctrina del Tribunal Constitucional, aunque el legislador no debería dejar pasar la ocasión de realizar una reforma integral, más ambiciosa, en el marco de un nuevo sistema tributario de los ayuntamientos.

En este contexto expresado, se han analizado diversos aspectos relevantes de la actual regulación del IIVTNU que se consideran de interés, con la finalidad de tener un completo conocimiento del impuesto, entre ellos el fundamento del impuesto y el fenómeno de doble imposición que se produce con otros impuestos del sistema tributario español que gravan las ganancias patrimoniales o incrementos de valor.

Se analiza la constitucionalidad del impuesto en su actual regulación, cuáles son los terrenos que se someten a gravamen en el impuesto, la existencia de supuestos de no sujeción que no están previstos de forma expresa en la normativa reguladora, las personas que asumen el pago del impuesto y las diferentes obligaciones formales existentes, prestando especial atención a las personas que pueden interponer recursos contra las liquidaciones tributarias, que es un tema sobre el que no existe una jurisprudencia uniforme.

Entre los temas que son objeto de análisis se encuentra la forma en que se calcula el incremento de valor sujeto a gravamen en el impuesto, cuestión que está necesitada de una importante reforma; al tiempo que se expresa la manera en que el Tribunal Supremo ha determinado que se calculan las minusvalías que no se encuentran sujetas al impuesto, dado que se trata de una cuestión no prevista legalmente.

También se tratan las bonificaciones que existen en la cuota íntegra del impuesto, si se gravan todos los incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana y cuál es el periodo de generación, las actuaciones que desarrolla la Administración tributaria que gestiona el impuesto y los recursos que se pueden presentar para impugnar las liquidaciones tributarias y en qué plazos.

### SUMARIO

1. ¿Cuál es el fundamento del IIVTNU?
2. ¿Grava el IIVTNU la misma capacidad económica que otros impuestos del sistema tributario español? ¿Se produce un fenómeno de doble imposición?
3. ¿Es constitucional el IIVTNU?
4. ¿Cuáles son los terrenos que se someten a gravamen en el IIVTNU?
5. ¿Existen supuestos de no sujeción al IIVTNU no previstos de forma expresa en la LRHL?
6. ¿Quiénes son los que asumen el pago del IIVTNU? ¿Qué obligaciones formales tienen quienes no son sujetos pasivos del impuesto? ¿Quiénes pueden presentar un recurso contra una liquidación tributaria?
7. ¿Cómo se calcula el incremento de valor sujeto a gravamen en el IIVTNU?
8. ¿Cómo se determina que existe una minusvalía no sujetas al IIVTNU?
9. ¿Qué bonificaciones existen en la cuota íntegra del IIVTNU?
10. ¿Se gravan en el IIVTNU todos los incrementos de valor de los terrenos de naturaleza urbana? ¿Cuál es el periodo de generación de los incrementos de valor?
11. ¿Cuáles son las obligaciones formales de los sujetos pasivos del IIVTNU? ¿Cuáles son las actuaciones que desarrolla la Administración tributaria que gestiona el impuesto?
12. ¿Qué recursos se pueden presentar para impugnar una liquidación tributaria del IIVTNU y qué plazos?

Referencias bibliográficas



Contabilidad y Tributación, nº. 439, octubre 2019

**PABLO GRANDE SERRANO**  
Inspector de Hacienda del Estado

### RESUMEN

En el sistema tributario español el cumplimiento de las obligaciones tributarias depende de la voluntad de los obligados tributarios. Voluntad que se estimula con las actuaciones de información y asistencia desarrolladas por la Administración tributaria, pero también con las comprobaciones e investigaciones tendentes a regularizar los incumplimientos. Para estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias se ha venido utilizando un modelo de obligado tributario racional, que realizaba un análisis coste-beneficio de la oportunidad de cumplir sus obligaciones tributarias. Apelando a la racionalidad de los obligados tributarios se ha intentado construir una conciencia fiscal, pues quien considere que el sistema tributario es justo, estará más predispuesto a cumplir voluntariamente. Sin embargo, las personas tenemos una racionalidad limitada, problemas de autocontrol, preferencias temporales inconsistentes, aversión a las pérdidas y calculamos mal probabilidades. La psicología económica nos trae estos y otros avances que tratan de explicar cómo y por qué tomamos decisiones las personas. Si comprendemos los mecanismos de toma de decisiones de los obligados tributarios, podremos influir sobre ellos para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Para ello nos servimos de la psicología económica y de los acicates fiscales.

### SUMARIO

1. Introducción
  2. El fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias
    - 2.1. Incentivos al cumplimiento voluntario
    - 2.2. Medidas represoras frente a incentivos al cumplimiento voluntario
    - 2.3. Administración tributaria: medidas desarrolladas
  3. Las contribuciones de la psicología económica
    - 3.1. La psicología económica: la economía basada en la evidencia
    - 3.2. Heurísticas y sesgos cognitivos
  4. Experiencias en otros países
  5. Propuestas de mejora
    - 5.1. Ensayos controlados aleatorizados
    - 5.2. Acicates fiscales: propuestas para España
  6. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

### CONTENIDO

#### 1. Introducción

En 1789, quien fuera uno de los redactores de la Constitución de Estados Unidos, Benjamin Franklin, escribió en una carta a su amigo y enciclopedista, Jean-Baptiste Le Roy:

«En este mundo no se puede estar seguro de nada, salvo de la muerte y los impuestos».

Ambos, la muerte y los impuestos, han existido siempre y de ambos tratan de escapar las personas y hay quienes lo consiguen, al menos en parte, la de los impuestos.

Tradicionalmente se ha discutido si para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias eran más efectivas las medidas represoras y sancionadoras, o bien, el fomento del cumplimiento voluntario a través de la colaboración. El presente trabajo de investigación tiene como finalidad estudiar las técnicas y procedimientos dirigidos a desarrollar la función de información y asistencia al contribuyente con el fin de estimular el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias desde la especial perspectiva de la psicología económica.

..//..



Contabilidad y Tributación, nº. 439, octubre 2019

**ANDRES BAEZ MORENO**  
**Profesor titular de Derecho Tributario.**  
**Universidad Carlos III de Madrid**

### RESUMEN

La lista negra española de paraísos fiscales, desde la introducción de mecanismos de actualización automática en 2003 y tras la eliminación de estos en 2014, presenta notables problemas de interpretación y seguridad jurídica que se analizan de forma detallada en el trabajo. Por otro lado, la falta de actualización de la lista y el diseño de las reglas antiparaíso en España plantea problemas de legalidad ordinaria, de constitucionalidad y de conformidad con el Derecho de la Unión Europea y del Acuerdo del Espacio Económico Europeo que se analizan también en detalle.

### SUMARIO

1. Introducción: objeto y ámbito de este trabajo
2. ¿Quiénes están? El Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio: una lista negra con todos sus inconvenientes y, sin embargo, muy insegura
  - 2.1. Los cambios introducidos en 2003. El Real Decreto 116/2003, de 31 de enero: una válvula de escape de la lista original de PF de 1991
  - 2.2. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Los primeros problemas de seguridad jurídica y la pérdida total de fundamento aparente para la lista española de PF
  - 2.3. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre: un fundamento legal explícito para la inclusión de Estados o territorios en la lista de PF y la eliminación de los mecanismos de actualización automática
3. Ni son todos los que están ni están todos los que son: las consecuencias jurídicas de la falta de revisión de la lista española de PF
  - 3.1. La falta de actualización de la lista de PF: el incumplimiento de un deber de actualización que conduce a situaciones ilegales
  - 3.2. Los tratos discriminatorios no justificados o no proporcionales en la lista de PF: la posible inconstitucionalidad o vulneración del Derecho de la Unión Europea o del Derecho del Espacio Económico Europeo
    - 3.2.1. La lista española de PF y la prohibición de discriminación en la Constitución española
    - 3.2.2. La lista española de PF y las libertades comunitarias en el Derecho de la Unión Europea
    - 3.2.3. La lista española de PF y las libertades en el AEEE
4. Conclusiones

Referencias bibliográficas

### CONTENIDO

1. Introducción: objeto y ámbito de este trabajo

A diferencia de otros conceptos tributarios menos sugerentes, el de los paraísos fiscales (PF, en adelante) es uno que el público (en principio no especialista) maneja con profusión.

A ello han contribuido especialmente los periodistas que, guiados por casos más o menos mediáticos que involucran sobre todo a deportistas o artistas y, en menor medida, también a políticos, no dudan en «calificar» como «paraíso fiscal» a cualquier Estado o territorio que, siempre según el parecer del reportero en cuestión, tenga un régimen fiscal especialmente benigno, facilite la domiciliación de sociedades con poca o nula sustancia económica o, simplemente, suene paradisíaco por motivos que solo el periodista en cuestión conoce. Siendo grave, esta falta de precisión no deja de ser un episodio más de la ligereza con la que, en ocasiones, la profesión periodística aborda temas tributarios y que aconseja, hoy más que nunca, una mayor especialización o, al menos, un mayor rigor técnico en el quehacer diario de ese colectivo. No obstante, esta falta de rigor jurídico resulta insoportable cuando quien adolece de ella es un profesional del Derecho que llega a realizar afirmaciones del siguiente tenor:

..//..



Contabilidad y Tributación, nº. 439, octubre 2019

**JESUS FELIX GARCIA DE PABLOS**  
Doctor en Derecho  
Profesor de la Escuela de Práctica Jurídica  
UCM  
Profesor de Derecho Financiero y Tributario  
UNED

### **RESUMEN**

La disposición adicional segunda de la Ley del impuesto sobre sucesiones y donaciones, de adecuación de la normativa del impuesto a lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12), ha resuelto parcialmente la problemática de la tributación de las adquisiciones gratuitas por ciudadanos no residentes en España. Este trabajo analiza las posibles discriminaciones a los ciudadanos no comunitarios a efectos de la tributación de las adquisiciones gratuitas, tanto en la normativa estatal como en la autonómica, a la luz de la jurisprudencia del citado tribunal.

### **SUMARIO**

1. Introducción: la residencia como forma de distribución del poder tributario entre los Estados
  2. La libre circulación de capitales
  3. Discriminación de los no residentes no comunitarios en la normativa española estatal
  4. Referencia a la normativa autonómica
  5. La discriminación de los ciudadanos no comunitarios
    - 5.1. Transmisiones mortis causa
    - 5.2. Discriminación por la situación de los bienes
  6. Situación administrativa
  7. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

### **CONTENIDO**

1. Introducción: la residencia como forma de distribución del poder tributario entre los Estados La soberanía política de los Estados se proyecta también en el ámbito tributario, la cual sirve a su vez de base igualmente para obligar a los ciudadanos al pago de los tributos. No obstante, el nexo entre poder tributario y soberanía ha entrado en crisis (Rodríguez Bereijo, 1976, pp. 213 y ss.), al constituir el fundamento del poder ejercido por el Estado dentro de sus fronteras, dada la internacionalización de las relaciones económicas entre los Estados, y la pretensión de gravamen de las rentas obtenidas por no residentes, que necesariamente supone la proyección hacia el exterior del poder tributario del Estado. Ciudadanos no residentes que al mismo tiempo reclaman una igualdad de trato respecto de los residentes en el propio Estado.

Si en el campo de la imposición directa, la nacionalidad permitía a un Estado someter a gravamen a sus ciudadanos incluso cuando residieran en otros Estados, sin embargo, en el ámbito comunitario, el artículo 18 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) prohíbe cualquier tipo de discriminación basada en la nacionalidad de los ciudadanos de la Unión Europea (UE), que aparece corroborada expresamente respecto a la libre circulación de trabajadores (art. 45 TFUE), de establecimiento (art. 49 TFUE), como la referente a la prestación de servicios (art. 56 TFUE). No obstante, el principio de la nacionalidad, que supone que las leyes tributarias se aplicarán a todos los ciudadanos que ostentaran la nacionalidad de un determinado país, fuere cual fuere el lugar donde residieren y fuere cual fuere el lugar en que obtuvieran sus rentas, ha sido abandonado a favor del criterio de la residencia, matizado por el de territorialidad.

La residencia dentro del territorio de un Estado ha sido reconocida como el requisito válido bajo el derecho internacional para la tributación y para que la renta obtenida pueda ser sometida a gravamen independientemente del lugar donde se obtenga.

..//..



Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 955, octubre 2019

**NICOLÁS DÍAZ RAVN**  
Asociado Sénior de Andersen Tax & Legal

#### CONTENIDO

Cumplir con las obligaciones tributarias resulta una tarea compleja debido a múltiples motivos. Por citar algunos, los productores de normas tributarias pueden tener alcance local (entidades locales), regional (Comunidades Autónomas), estatal (Cortes Generales) o internacional (Unión Europea); las modificaciones en dicha normativa son frecuentes (por ejemplo, la Ley del IRPF ha sido modificada en 51 ocasiones desde su publicación, mientras que la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de 2014, lo ha sido en 15 ocasiones); y la interpretación de las mismas reviste, en multitud de casos, suficiente complejidad como para ofrecer diferentes interpretaciones.

Tal complejidad se hace aún más evidente en el caso de entidades que operan a nivel internacional, sometidas a la normativa de diferentes Estados. El riesgo de soportar un gasto más elevado al esperado, ya sea en concepto de cuotas tributarias mayores que las contabilizadas o satisfechas, ya sea en concepto de sanciones, es superior.

La norma UNE 19602 (Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso) es consciente de ello, al afirmar en su introducción que el riesgo tributario «ha pasado a contemplarse como uno de los principales que afectan a todas las organizaciones, sea cual sea su tamaño, sector de actividad y presencia, nacional o internacional», añadiendo a continuación que «dicho riesgo tributario, sin embargo, presenta perfiles específicos respecto de las empresas o contribuyentes que realizan operaciones transnacionales porque su realización ha abierto nuevas posibilidades de elusión tributaria».

A continuación, enumeramos determinados aspectos (no todos, por razones de espacio) que deberían ser objeto de inclusión en un Manuel de Buenas Prácticas Tributarias de entidades que operen fuera de España, así como de entidades no residentes que operen en territorio español a través de establecimiento permanente (EP).

1. Determinación de la residencia fiscal. Este será, con carácter general, el primer elemento que toda organización deberá de comprobar. De su correcta determinación depende no solo el saber en qué país se debe tributar por la renta mundial sino, además, si es aplicable o no un convenio para evitar la doble imposición. En este sentido, la sede de dirección efectiva es el criterio elegido por el Modelo de Convenio de la OCDE para dirimir los supuestos de doble residencia, por lo que la organización deberá mostrar especial diligencia en evitar cualquier atisbo de duda respecto a la localización de su sede de dirección efectiva (entendida como «lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad»).

2. Existencia de EP. Desarrollar toda o parte de la actividad en otra jurisdicción a través de un lugar fijo de negocios determinará que las rentas obtenidas por una empresa puedan quedar sujetas a gravamen en esa jurisdicción, en términos similares a los de un residente en la misma. La organización no solo debe verificar si cumple con los requisitos de la cláusula general del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, sino que deberá atender al resto de supuestos contemplados por dicha norma (p.ej., en el caso de actividades que consistan en obras o proyectos de construcción o instalación, si su actividad excede la prevista por el concreto convenio que resulte de aplicación para tener la consideración de EP; o, en los supuestos de grupos multinacionales, si la filial de una empresa en otro país reúne las características para ser calificada como «agente dependiente» y, por ende, como EP).

3. Cláusulas de limitación de beneficios de los convenios para evitar la doble imposición. Los Estados pueden (de hecho, deben) reaccionar frente a prácticas abusivas de determinados obligados tributarios que pretendan beneficiarse, indebidamente, de los preceptos de un convenio a los que, en principio, no tienen derecho (siguiendo la terminología inglesa para estas prácticas, supuestos de treaty shopping o de rule shopping). Los convenios pueden incluir determinadas cláusulas que nieguen la aplicación de todos o parte de los beneficios del convenio a quien incurra en esas prácticas. Así, desde la cláusula del beneficiario efectivo hasta cláusulas más amplias (como la contenida en el nuevo artículo 17 del Convenio entre España y Estados Unidos), la organización que pretenda aplicar un convenio deberá adoptar como pauta de comportamiento la de verificar que no le resulte de aplicación ninguna cláusula anti-abuso.

Lógicamente, como en todo sistema de compliance, resultará necesario un seguimiento continuo para verificar que no se han producido cambios que exijan acciones correctivas (por ejemplo, en el caso de obras con duración prevista inferior a 12 meses, pero que finalmente exceden dicha duración, o en el caso de modificaciones en los convenios que introduzcan nuevas cláusulas de limitación de beneficios).



**MARÍA JESÚS GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ**  
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Granada

### **RESUMEN**

"Motivos económicos válidos" es un concepto jurídico indeterminado, no uniforme y sometido a la prueba, que se utiliza como referencia para definir la idoneidad de la aplicación de regulaciones a casos concretos. En este trabajo se analiza en dos niveles: En primer lugar, se extraen los rasgos definitorios comunes para construir una base conceptual que permita mayor seguridad a la hora de su aplicación y prueba, para dar paso a estudiar el contenido y alcance de este concepto en los supuestos previstos en el Impuesto sobre Sociedades.

### **SUMARIO**

- I. Origen y problemática actual del concepto de motivos económicos válidos
- II. Delimitación del concepto de motivos económicos válidos
- III. Análisis del contenido del concepto MEV en el Impuesto sobre Sociedades
  - 1. MEV vs paraísos fiscales
  - 2. MEV en la deducibilidad de gastos financieros intragrupo
  - 3. MEV vs operaciones de reestructuración empresarial
  - 4. MEV vs transparencia fiscal internacional
- IV. Prueba y control jurisdiccional
- V. Conclusiones
- VI. Bibliografía

### **CONTENIDO**

#### **I. ORIGEN Y PROBLEMÁTICA ACTUAL DEL CONCEPTO DE MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS**

En la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades surgen dificultades ante la presencia de conceptos jurídicos de cuya delimitación depende la adecuada aplicación de determinadas normas.

Cuando se hace referencia a los "motivos económicos válidos", en adelante MEV, nos encontramos ante concepto jurídico indeterminado, tanto porque no se encuentra definido expresamente en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, como también porque se utiliza como concepto de referencia de cuyo cumplimiento dependen la aplicación de reglas especiales de distinta naturaleza. Nos estamos refiriendo a las normas específicas para determinar la residencia fiscal (art. 8LIS), a la exención de dividendos y rentas por transmisión de participaciones (art. 21 LIS) y a la exención de la patent box (art. 23 LIS), donde demostrar motivos económicos válidos elimina la presunción de que la actividad ha tenido propósito de fraude o de eludir el pago de un tributo cuando se desarrolle en un paraíso fiscal. Además, también se recurre a este concepto para la deducibilidad de los gastos financieros intragrupo (art. 15, h LIS), o bien para permitir o excluir la aplicación del régimen especial en operaciones de reestructuración (art. 89 LIS) y de transparencia fiscal internacional (art. 100 LIS).

..//..



Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019

**IGNASI BELDA REIG****SUMARIO**

- I. Introducción
- II. Modelos de negocio gravados
- III. La base imponible
- IV. La publicidad en línea
- V. Servicios de intermediación en línea
- VI. Venta de datos
- VII. Otras soluciones adoptadas en el derecho internacional
- VIII. Conclusiones
- VIII. Bibliografía

**CONTENIDO****I. INTRODUCCIÓN**

Recientemente, el 25 de enero del 2019, el Boletín Oficial del Congreso de los Diputados publicó el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD) (García de Pablos, 2019). A pesar de su paralización en la tramitación legislativa por el momentum político del país, al citado proyecto de ley le han llovido las críticas por parte de todos los sectores: el sector doctrinal, las asociaciones empresariales, el sector académico, etc. El editorial escrito por Menéndez Moreno en el número 6/2019 de la revista Quincena Fiscal (Menéndez Moreno, 2019) sintetiza de forma completa las críticas que está recibiendo este proyecto de ley que, no olvidemos, es una trasposición al ordenamiento jurídico español bastante fiel de la Directiva 2018/0073 del Consejo Europeo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales (Consejo Europeo, 2018) y que, a su vez, responde al llamamiento realizado por la Comisión Europea al Parlamento Europeo y al Consejo, titulado, un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital (Comisión Europea, 2018)<sup>1</sup>). Por tanto, en opinión de este autor, gran parte de las críticas deberían ir dirigidas a la directiva europea y no tanto a su transposición en el ordenamiento jurídico español.

Este artículo no repasará todas las deficiencias y críticas ya vertidas sobre el citado proyecto de ley, sino que centra el análisis en las dificultades que este impuesto proyectado presenta, o presentará, en el momento de la comprobación e investigación tal y como se estipula en la Ley General Tributaria y su correspondiente reglamento. De hecho, Menéndez Moreno, en su editorial ya apunta a que "no resultará sencillo el control de las sumas percibidas por los contribuyentes, ni la consiguiente exigencia de las deudas tributarias correspondientes a tales sumas". Veamos, pues, a nivel técnico que es lo que dificultará la comprobación, hasta tal extremo de convertir este nuevo impuesto en un "brindis al sol" que, según un reciente informe de la firma PwC, podría recaudar en España entre 515 y 655 millones de euros (PwC, 2019).

**II. MODELOS DE NEGOCIO GRAVADOS**

La economía digital ha originado un abanico impensable de nuevos modelos de negocio, así como nuevas fuentes de ingreso. Al contrario que lo que sucede en otras jurisdicciones, la directiva europea 2018/0073 no trata de gravar el conjunto de la economía digital, sino únicamente tres fuentes de ingresos que el regulador considera significativos, dejando de lado otros aspectos tecnológicos como los cripto-activos (Belda, 2019), el cloud computing o computación en la nube (Lusch, 2013) o la prestación de servicios digitales –los cuales, están expresamente excluidos de tributación en la directiva–, entre muchas otras fuentes de ingresos. Veamos, pues, cuáles son los tres modelos de negocio que trata de gravar la directiva 2018/0073.

En primer lugar, en el art. 10.2.a, el proyecto de ley trata de gravar los servicios de publicidad en línea. La publicidad en línea es un negocio muy lucrativo a nivel mundial. Los especialistas estiman que la cifra de negocios de este mercado superó en el año 2018 los 100.000 millones de dólares (PwC, 2019), siendo, además, muy pocas las empresas que dominan este mercado. De hecho, el top 10 de empresas acapara el 75% de esta cifra de negocios, siendo Google, la empresa que encabeza el ranquin, a mucha diferencia de la segunda<sup>2</sup>). Francia realizó un intento fallido de gravar este lucrativo negocio (Collin & Colin, 2013; Marini, 2012). Una vez aprobada una tasa por los dos órganos legislativos del país, ésta fue retirada por el ejecutivo francés. Más adelante analizaremos la propuesta francesa en comparación a la iniciativa europea, poniendo especial énfasis en cómo la comprobación se hubiera realizado en la iniciativa francesa en contraposición a cómo se deberá hacer en la iniciativa europea.

..../..



**MARÍA EUGENIA SIMÓN YARZA**  
Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Navarra

### RESUMEN

El Real Decreto-ley 3/2016 restringe de modo drástico la deducción de las pérdidas por deterioro de valor de participaciones en entidades. Con base en la regla de la simetría se prohíbe la deducción de las rentas negativas procedentes de participaciones con derecho a la exención del artículo 21 LIS. Apartándose del criterio de la simetría, la norma impide también la deducción de las rentas negativas derivadas de determinadas participaciones que no otorgan el derecho a la exención del art. 21 LIS. La negativa a la aplicación de unas pérdidas patrimoniales que son reales pone en duda el respeto del principio de capacidad contributiva tal como ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional.

### SUMARIO

- I. Precisiones terminológicas y observaciones introductorias
- II. El régimen tributario hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre (RCL 2016, 1340)
  1. Límites en el cómputo de las rentas negativas
  2. El diferimiento de las pérdidas
  3. Recapitulación
- III. El régimen tributario a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre (RCL 2016, 1340)
  1. Pérdidas por deterioro de la participación
  2. Pérdidas por transmisión de la participación
  3. Pérdidas por disolución de la entidad
  4. La imputación temporal de las rentas negativas derivadas de la transmisión de participaciones a entidades del mismo grupo
- IV. Conclusiones
- V. Bibliografía

### CONTENIDO

#### I. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS Y OBSERVACIONES INTRODUCTORIAS

§1. El artículo 21LIS 2014 regula la exención por dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español<sup>1)</sup>.

La exención se articula a partir de una serie de conceptos innominados, que el legislador resuelve con continuas referencias a párrafos o apartados de artículos de la Ley [v.gr. "que no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley": así se expresa el artículo 21.6.b) de la LIS, de redacción francamente deplorable] cuyo contenido creemos oportuno condensar en una terminología sencilla, aunque ciertamente convencional, que nos permita simplificar la lectura del texto, de modo que nuestro análisis sea lo más claro posible dentro de la inevitable complejidad que caracteriza este régimen.

Vamos a denominar participación relevante a aquella que representa como mínimo el 5 por ciento del capital o de los fondos propios de la entidad participada, o tiene un valor de adquisición superior a 20 millones de euros, y se posee durante un período temporal de, al menos, un año [son los requisitos exigidos por el artículo 21.1.a) de la LIS<sup>2)</sup>. Cuando no reúne estas condiciones, hablaremos de participaciones ordinarias. Sólo pueden acogerse a la exención del artículo 21 LIS los dividendos y rentas procedentes de participaciones relevantes.

...//...



JUAN CALVO VÉRGEZ

Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario

**RESUMEN**

El presente trabajo tiene por objeto analizar la vigente delimitación del perímetro de vinculación en el ámbito de las operaciones vinculadas tras la aprobación de la Ley 27/2014. Dentro del conjunto de novedades introducidas constituyen supuestos excluidos de la consideración de entidades o personas vinculadas: la retribución de los consejeros y administradores de la sociedad; una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo; una entidad no residente en España y sus Establecimientos Permanentes en España; y dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

**SUMARIO**

- I. Consideraciones generales
- II. Análisis específico de la regulación incorporada en el RIS de 2015 (RCL 2015, 1073)
- III. La nueva determinación del perímetro de las operaciones vinculadas
- IV. A modo de conclusión

**CONTENIDO****I. CONSIDERACIONES GENERALES**

Como es sabido la vigente regulación del Impuesto sobre Sociedades (IS), integrada por la Ley 27/2014, de 28 de noviembre (RCL 2014, 1581), por la que se aprueba la Ley del citado Impuesto (LIS) y por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (RCL 2015, 1073), por el que se aprueba el Reglamento de dicho Impuesto (RIS) ha procedido, en el ámbito de las operaciones vinculadas así como de las obligaciones de información y documentación de las citadas operaciones y del régimen sancionador, a flexibilizar y simplificar el régimen normativo aplicable, reduciéndose el perímetro de vinculación, eliminándose la jerarquía de métodos de valoración abriendo la puerta a alternativas adicionales y reduciéndose las sanciones.

Concretamente respecto de la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas, dicha documentación ha pasado a tener un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, no siendo además necesaria en relación con determinadas operaciones. En efecto, fue objeto de modificación la documentación sobre operaciones vinculadas completando la simplificación de la destinada a entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 45 millones de euros y adaptándose al contenido establecido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), reduciéndose considerablemente la documentación a exigir a las entidades medianas y pequeñas, simplificando sus cargas administrativas e incrementándose la exigencia de transparencia que el buen gobierno requiere sobre las multinacionales.

Fue por tanto objeto de modificación la documentación específica de operaciones vinculadas, completando por un lado, la simplificación de este tipo de documentación para entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 45 millones de euros y adaptándose, por otro lado, al contenido de la documentación que se establece en la OCDE. Así, mientras se redujo la documentación a exigir a las pequeñas y medianas entidades y se simplifican sus cargas administrativas, se incrementó la exigencia de transparencia que el buen gobierno actual requiere respecto a las multinacionales. A resultas de lo anterior fue objeto de reducción la documentación específica para las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, que pasó a ser la siguiente: descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas; nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y Número de Identificación Fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación; identificación del método de valoración utilizado; y comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

Al amparo de la vigente regulación aplicable la Administración tributaria podrá requerir la información a las entidades dependientes de una entidad no residente en territorio español que no sea dependiente de otra en aquellos casos en los que no exista una obligación de información país por país. Ahora bien, las pequeñas y medianas empresas con un importe neto máximo de negocio de 10 millones y las personas físicas no quedan obligadas a realizar los exámenes de comparabilidad para establecer los precios de transferencia. Respecto de estos contribuyentes se prevé la creación de un modelo destinado a que puedan facilitar su información a la Administración Tributaria.

..//..



Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019

**DAVID ORDÓÑEZ SOLÍS**  
Magistrado  
Doctor en Derecho

### RESUMEN

La adopción por la Unión Europea del Reglamento General de Protección de Datos Personales y su entrada en vigor el 25 de mayo de 2018 está afectando a la gestión de las Administraciones tributarias en Europa y en España. Así se ha puesto de manifiesto con los cambios legislativos, las aplicaciones administrativas y los desarrollos jurisprudenciales de los tribunales europeos y españoles. Las más recientes decisiones sobre la lista Falciani y otras listas similares en manos de las Agencias tributarias estatales ponen de manifiesto la importancia de adaptarse a las nuevas exigencias de un derecho fundamental esencial en nuestros días y a las necesidades de luchar contra la evasión y el fraude en materia fiscal.

Las nuevas tecnologías están cambiando nuestras vidas y en manos de los poderes públicos representan una oportunidad y una amenaza. En reacción a su carácter totalitario e invasivo se ha erigido un derecho fundamental a la protección de los datos personales que constituye una manifestación del derecho a la privacidad. El uso de nuestros datos por la Administración tributaria en este nuevo contexto tecnológico también debe cumplir, en la medida de lo posible, estas nuevas garantías.

La nueva regulación europea apunta a la necesidad de sacrificar en parte el derecho a la protección de los datos personales debido a las necesidades de las administraciones tributarias pero estas deben cumplir una serie de presupuestos legislativos y deben acomodar sus intervenciones al principio de proporcionalidad.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS, LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS PERSONALES Y LA HACIENDA PÚBLICA EN EL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA Y EN ESPAÑA
  - 1. La consagración constitucional de un derecho fundamental a la protección de los datos personales y la legislación europea y española en materia de protección de datos personales
  - 2. La protección de datos personales y la gestión de la Hacienda pública en la Unión Europea y en España
  - 3. La colaboración entre Administraciones en materia tributaria y de protección de datos en un contexto tecnológico avanzado
- III. LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS, LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS PERSONALES Y LA HACIENDA PÚBLICA EN LA JURISPRUDENCIA EUROPEA
  - 4. La jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos
  - 5. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea
  - 6. La jurisprudencia de los tribunales españoles en materia de protección de datos y la Agencia Tributaria
- IV. CONCLUSIONES
- V. JURISPRUDENCIA ANALIZADA



Gaceta Fiscal, septiembre 2019

**FÁTIMA PABLOS MATEOS**

**Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Doctora en Derecho  
Universidad de Extremadura**

**RESUMEN**

El régimen fiscal de los residentes no habituales del Impuesto sobre o Rendimento das pessoas singulares ofrece una ventajosa tributación para los rendimientos obtenidos dentro o fuera de Portugal. Este régimen es resultado del empleo del sistema tributario con el fin de coadyuvar la inversión extranjera mediante una fiscalidad competitiva que, sin embargo, plantea dudas sobre su adecuación al principio de igualdad en materia tributaria, no siendo, además, la única cuestión conflictiva que ha suscitado este régimen, llegando a ser cuestionada su continuidad, desde diversos ámbitos.

**SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN.
2. LOS RESIDENTES NO HABITUALES EN PORTUGAL: CALIFICACIÓN Y RÉGIMEN TRIBUTARIO.
  - 2.1 Cuestiones previas: la residencia fiscal.
  - 2.2. Régimen del residente no habitual
  - 2.3 Régimen fiscal de los residentes no habituales.
    - a) Rendimientos obtenidos en Portugal.
    - b) Rendimientos obtenidos fuera de Portugal.
    - c) Otras ventajas fiscales del régimen de los residentes no habituales.
3. ANÁLISIS COMPARATIVO DESDE LA PERSPECTIVA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA Y COMPETENCIA FISCAL INTERNACIONAL.
  - 3.1 Régimen fiscal de los residentes no habituales vs régimen fiscal del residente en Portugal en el Impuesto sobre o rendimento das pessoas singulares.
  - 3.2 "Programa Regressar".
  - 3.3 Una mirada hacia el interior: el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español.
  - 3.4 Reflexiones en torno a los conflictos generados por el régimen de los residentes no habituales.

**CONTENIDO****1. INTRODUCCIÓN**

El análisis de una figura impositiva lleva, irremediablemente, al estudio de su naturaleza jurídica, el hecho imponible, las exenciones, etc. No obstante, en otras ocasiones, la primera aproximación a la figura impositiva en cuestión se hace por la notoriedad que alcanzan determinadas medidas que forman parte de su régimen jurídico. Y en estos casos, estas medidas, muy populares por otro lado, pueden eclipsar otras cuestiones de importancia sobre el impuesto en estudio.

Este puede ser el caso del Impuesto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (en adelante, IRS) cuya regulación acoge el régimen fiscal aplicable a los residentes no habituales (en adelante, RNH), régimen que permite a determinados contribuyentes acceder a una tributación más beneficiosa.

Esta cualidad, la de más beneficiosa, deja abierto el análisis comparativo. Análisis que, en este trabajo, primeramente, se centró en conocer las tarifas vigentes para los residentes en Portugal, pudiendo de esta forma valorar adecuadamente en qué grado el régimen fiscal de los RNH puede ser considerado una ventaja fiscal para sus destinatarios. También se analizó el «Programa Regresar», medida fiscal que pretende el regreso a Portugal de antiguos residentes, ofreciendo una importante minoración de la factura fiscal. Y, por último, en nuestro caso, además, era inevitable una comparativa con el régimen jurídico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), tratando de encontrar un régimen similar.

..//..

**LA NUEVA CONFIGURACIÓN DEL DELITO FISCAL TRAS LA APROBACIÓN DE LA LEY 34/2015: LA AUTOINCRIMINACIÓN DEL SUJETO INSPECCIONADO**

Nueva fiscalidad, nº. 1, 2019

**CARLOS DAVID DELGADO SANCHO**  
Inspector de Hacienda**RESUMEN**

Después de constatar que la nueva regulación del delito contra la Hacienda Pública contenida en la Ley 34/2015 vulnera determinados derechos fundamentales del contribuyente, se pasa al análisis de la autoincriminación en el procedimiento inspector, en especial se verifica si se vulnera el derecho a no declarar contra sí mismo cuando la Inspección dicta una liquidación vinculada a delito, pero como la prueba de la infracción se obtiene en el propio procedimiento inspector, también estudiaremos la autoincriminación en el procedimiento sancionador, si bien en ambos procedimientos se incrimina al sujeto inspeccionado, ya que el programa informático le asigna una deuda media, cuantificada de forma arbitraria y automática, en función de los objetivos recaudatorios del Departamento de Inspección, extendiéndose dicha práctica a otras áreas de la Administración tributaria, en especial, a las Dependencias de Gestión Tributaria y a la Aduana.

**SUMARIO**

1. Introducción.
2. El delito contra la Hacienda Pública: aspectos penales y tributarios:
  - 2.1 Autoría y participación.
  - 2.2 Elementos del delito contra la Hacienda Pública.
  - 2.3 La regularización voluntaria.
  - 2.4 Situaciones concursales: la tributación de las ganancias ilícitas.
  - 2.5 El delito fiscal como delito antecedente del blanqueo de capitales.
  - 2.6 La liquidación vinculada a delito.
  - 2.7 El sobreseimiento del delito contra la Hacienda Pública.
3. La incriminación del sujeto inspeccionado.
4. La autoincriminación en el procedimiento inspector.
5. La autoincriminación en el procedimiento sancionador.
6. La autoincriminación en el delito contra la Hacienda Pública.

**CONTENIDO****1. INTRODUCCIÓN**

La Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, posibilita que la Inspección pueda dictar liquidaciones vinculadas a delito fiscal, esto es, regularizar aquellas conductas dolosas que lleven aparejada una defraudación superior a 120.000 euros, en efecto, el artículo 305.5 del Código penal señala: "Cuando la Administración tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública". La citada Ley orgánica 7/2012 ha sido desarrollada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley general tributaria, que suprime la prejudicialidad penal y otorga a la Inspección de los Tributos funciones propias del Juez de instrucción, lo que incrementa la burocracia y duplica el trabajo, pero sin dotar al Inspector de Hacienda de las armas adecuadas para luchar contra la delincuencia organizada, caracterizada por utilizar un elevado número de sociedades instrumentales para urdir el fraude, operando fundamentalmente en paraísos fiscales.

..//..

**EL NUEVO PARADIGMA DE FISCALIDAD INTERNACIONAL****INFORMES FINALES DEL PLAN DE ACCIÓN OCDE/G20**

Nueva fiscalidad, nº. 1, 2019

**DORIS TERESITA MENDOZA LÓPEZ****Doctoranda del programa en Administración, Hacienda, y Justicia en el Estado Social  
Universidad de Salamanca****FABIÁN VALDEZ AGUIRRE****Maestrando del programa en Administración Estratégica  
Universidad Autónoma de Sinaloa  
México****RESUMEN**

Habida cuenta de la época de constantes cambios en la forma de realizar negocios y operar en diversos países del orbe, ha sido oportuno el establecimiento de normas tributarias acordes a las actuales actividades de las cadenas de valor globales de grupos empresariales, principales generadores de la riqueza transnacional. En ese sentido, las medidas del Plan de Acción OCDE/G20 representan una nueva era en la tributación internacional; asimismo, la regulación fiscal de nuevos modelos de negocios globales y el límite a las estrategias fiscales artificiosas, ambos desarrollados por empresas multinacionales en el marco del proceso de apertura económica mundial.

**SUMARIO**

- I. Introducción.
- II. La lucha contra la Evasión Fiscal Internacional.
- III. El Plan de Acción OCDE/G20.
- IV. Las medidas del proyecto BEPS.
  - IV.1. Estándares mínimos.
  - IV.2. Metodologías comunes.
  - IV.3. Recomendaciones respecto a mejores prácticas.
  - IV.4. Convención Multilateral.
- V. Reflexiones finales.

**CONTENIDO****I. INTRODUCCIÓN**

Las empresas multinacionales, a fin de aumentar sus utilidades y permanecer en el reciente escenario económico mundial tan competitivo, han establecido distintas estrategias fiscales, algunas legales y otras artificiosas, para optimizar el pago de sus impuestos; a saber, suprimir parcial o totalmente la carga impositiva que les corresponde soportar en las jurisdicciones donde operan.

Los actuales modelos de negocios y sus cadenas de valor globales, resultado del proceso continuo de integración de economías, han reflejado los puntos en los que falla la regulación tributaria de operaciones comerciales y financieras transnacionales; puesto que, la implementación de estructuras fiscales artificiosas a escala global es caldo de cultivo de la desfasada normativa fiscal, de legislaciones nacionales y de estándares de fiscalidad internacional, la cual ha permitido la erosión de bases imponibles en jurisdicciones con alta carga impositiva a la renta societaria, y el traslado de beneficios a jurisdicciones de baja o nula imposición a la riqueza empresarial o a determinadas actividades económicas de fácil movilidad.

..//..

## CONTESTACIONES A CONSULTAS Y AUTONOMÍA TRIBUTARIA LOCAL

Nueva fiscalidad, nº. 2, 2019



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

### RESUMEN

Las contestaciones a consultas tributarias emitidas por la Dirección General de Tributos no vinculan a las Administraciones tributarias de las Haciendas Locales. La ausencia de vinculación se fundamenta en la naturaleza jurídica de actos administrativos que tienen las contestaciones y en la preservación de la autonomía local. No obstante, sería conveniente establecer en nuestro ordenamiento mecanismos de coordinación entre los dos niveles de Administración que concilien seguridad jurídica y autonomía.

### SUMARIO

1. Las facultades interpretativas de las Administraciones en relación con el sistema tributario local.
2. Inserción de las consultas tributarias en las competencias de gestión.
3. Autonomía tributaria local y seguridad jurídica.
4. Hacia una coordinación de las facultades interpretativas.
5. Reflexión final. Bibliografía

### CONTENIDO

#### 1. LAS FACULTADES INTERPRETATIVAS DE LAS ADMINISTRACIONES EN RELACIÓN CON EL SISTEMA TRIBUTARIO LOCAL

La contestación a una consulta tributaria, emitida por la Dirección General de Tributos (DGT en adelante), el 27 de julio de 2018, ha avivado el debate acerca de las facultades interpretativas de las normas tributarias locales básicamente contenidas, como resulta de sobra conocido, en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL en lo sucesivo). La polémica podría resumirse, en esencia, en determinar si las Administraciones tributarias locales se hallan o no vinculadas por las interpretaciones oficiales contenidas en las contestaciones a consultas tributarias emitidas por la DGT, más en concreto por la Subdirección General de Tributos Locales (SGTL) que, evidentemente, es un órgano de la Administración General del Estado. Tendría que precisarse, por tanto, si existe tal vinculación en todos los casos o únicamente en determinados supuestos que igualmente habría que concretar. Pues las facultades interpretativas de dicha Dirección General coexisten con las que ejercen las Haciendas Locales a través de sus propias contestaciones a consultas tributarias; o mediante otros instrumentos, como la emisión de informes u otras disposiciones de carácter general que indican el sentido que debe atribuirse a las normas tributarias que tales Haciendas aplican cotidianamente. Esta cuestión será analizada en este trabajo con una metodología y un enfoque exclusivamente jurídicos, sin que se desconozca que en la práctica la doctrina administrativa de la DGT influye de manera poderosa sobre la gestión tributaria municipal.

Estamos hablando, en consecuencia, de la organización de las facultades interpretativas de la Administración tributaria, es decir, de la llamada interpretación oficial en un Estado descentralizado como es el español que se compone de tres niveles de Hacienda con autonomía constitucionalmente garantizada. Un tipo de interpretación –la oficial– que se podría definir como aquella realizada por un órgano del aparato estatal distinto e inferior de aquél que ha dictado la norma a interpretar y que es simultáneamente un órgano de aplicación, esto es, la interpretación que los órganos estatales (excluidos los del poder judicial) llevan a cabo al aplicar las normas jurídicas en tu tarea habitual de gestión. Dicha interpretación oficial tendrá los efectos que en última instancia le reconozca el propio ordenamiento jurídico, aunque habrá de reconocerse que las interpretaciones oficiales tienen habitualmente de facto una notable autoridad debido a los propios mecanismos de actuación de la Administración pública. Esta clase de interpretación se caracteriza, como puede verse, por la especial posición institucional del intérprete o sujeto de la interpretación.

La interpretación oficial debe ser contemplada desde las dos manifestaciones diferentes en que se realiza. En efecto, la primera forma de interpretación oficial es la que se despliega a través de los actos singulares de aplicación y nos sitúa frente a la cuestión de los precedentes y las prácticas administrativas, los cuales suscitan ciertamente una serie de problemas que se hallan al margen del objeto de este trabajo; mientras que otro tipo de cuestiones plantea la interpretación oficial que se manifiesta a través de la emanación de criterios interpretativos por parte de ciertos órganos administrativos –especialmente cualificados por su potestad de dirección sobre los órganos subordinados– mediante diversas fórmulas documentales típicas, a saber y entre otras: instrucciones, circulares y, de manera muy especial, las contestaciones a consultas que son difundidas por vía jerárquica, al objeto de que tales criterios interpretativos sirvan como pautas de actuación de los órganos que les están subordinados en su tarea aplicativa.

..../..

## LA ADAPTACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO A LAS MODIFICACIONES DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO ESTATAL: LA CONCERTACIÓN DE LOS TRIBUTOS : NATURALEZA Y EFECTOS



Nueva fiscalidad, nº. 2, 2019

**JOSÉ DAMIÁN IRANZO CEREZO**  
**Magistrado especialista de lo Contencioso-Administrativo**  
**Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Tribunal Superior de Justicia del País Vasco**

### RESUMEN

La preceptiva adaptación del concierto económico a las modificaciones que experimente el ordenamiento jurídico tributario del Estado y, singularmente, las producidas por la creación de nuevas figuras impositivas, puede materializarse a través de la concertación de los tributos. Ésta, conforme a la Disposición Adicional 2<sup>a</sup> de la Ley del Concierto y en los términos que aparece caracterizada en la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 9/2019, de 17 de enero, circunscribe la producción de sus efectos a las Administraciones concernidas y, por tanto, resulta ajena a las relaciones jurídico-tributarias que pudieran cardinarse dentro de su ámbito de aplicación. Tal interpretación implica avalar el carácter retroactivo de los efectos de la concertación sin que se vea afectado el principio de seguridad jurídica ni integrado un supuesto de retroactividad auténtica.

### SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Eficacia temporal de la concertación: a propósito de la STC 9/2019, de 17 de enero.
  - 1. Alineamiento en las tesis de las distintas partes ante el Tribunal Constitucional.
  - 2. La concertación en cuanto mecanismo de adaptación del concierto económico que produce efectos únicamente respecto de las Administraciones que la acuerdan.
- III. Naturaleza jurídica de la concertación de tributos.
  - 1. El paralelismo con la Disposición Adicional Tercera del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.
  - 2. El criterio expresado por el Consejo de Estado.
- IV. Consideraciones finales.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

El ordenamiento jurídico-tributario estatal y el régimen jurídico establecido a través del concierto económico se encuentran estrechamente interrelacionados, de suerte que la reforma del primero afecta inexorablemente al segundo. A este respecto, establece la Disposición Adicional Segunda de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (LCE), que cualquier modificación del mismo "se hará por el mismo procedimiento seguido para su aprobación" (apartado 1º). En tal sentido, precisa que "en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas iguras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la pertinente adaptación del presente Concierto Económico a las modificaciones que hubiese experimentado el referido ordenamiento" (apartado 2º). Y añade que tal adaptación habrá de "especiar sus efectos inancieros".

A la inalidad de adecuación responde la Ley 7/2014, de 21 de abril, de modificación de la LCE, la cual vino a acomodar la misma a las novedades producidas en el ordenamiento tributario desde que la Ley 28/2007, de 25 de octubre, hiciera lo propio con aquéllas que se sucedieron entre los años 2002 y 2007. El origen de la Ley 7/2014 se encuentra, a su vez, en el Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico 1/2014, celebrada en Madrid el 16 de enero de 2014. La

..//..

**FISCALIDAD DE LOS RENDIMIENTOS POR ARRENDAMIENTO OBTENIDOS POR PERSONA FÍSICA EN EL SECTOR DE LA VIVIENDA CON FINES TURÍSTICOS**

Nueva fiscalidad, nº. 2, 2019

**BELÉN BAHÍA ALMANSA****Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Málaga****IGNACIO CRUZ PADIAL****Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Málaga****RESUMEN**

Se ha producido un cambio importante en la forma de materializar el arrendamiento de inmuebles. Lo que en un principio surge como un mero intercambio de viviendas sin onerosidad ha derivado hacia una actividad económica muy lucrativa. La tributación que afecta a esta modalidad de arrendamiento ha estado, hasta ahora, poco acorde a la realidad. Es por ello, por lo que hemos pretendido analizar el régimen tributario existente en relación con los rendimientos obtenidos por particular persona física, que tienen su origen en el intercambio gratuito o la cesión de uso de viviendas con fines turísticos con contraprestación o si ella. Pretendemos poner de manifiesto los problemas que se suscitan, así como los posibles cambios que, en nuestra opinión, ayudarían a mejorar esta casuística.

**SUMARIO**

- I. Introducción.
- II. Consumo colaborativo: fiscalidad en el sector de la vivienda con fines turísticos.
- III. Situación actual de la fiscalidad de los rendimientos aplicables a los sujetos y operaciones intervenientes en el sector del alojamiento con fines turísticos.
- IV. Cesión de uso de vivienda turística sin contraprestación.
  - 1. Fiscalidad que afecta al anfitrión persona física.
  - 2. Fiscalidad que afecta al usuario huésped persona física.
- V. Cesión de uso de viviendas turísticas con contraprestación.
  - 1. Cesión de uso de vivienda turística o parte de ella sin ser considerada fiscalmente actividad económica.
    - 1.1. Propietario anfitrión gestiona directamente el alquiler.
      - 1.1.1. Propietario anfitrión persona física residente.
      - 1.1.2. Propietario anfitrión persona física no residente.
    - 1.2. Propietario anfitrión gestiona el alquiler mediante la intervención de una empresa.
      - 1.2.1. Propietario anfitrión le cede a la empresa de gestión la comercialización en nombre propio.
      - 1.2.2. Propietario anfitrión le cede el uso de la vivienda al usuario con mediación de una empresa de gestión.
    - 1.3. Caso particular: subarriendo de la vivienda.
  - 2. Cesión de uso de vivienda turística o parte de ella siendo considerada fiscalmente actividad económica.
    - 2.1. Propietario residente.
    - 2.2. Propietario no residente.
- VI. A modo de reflexión final.
- VII. Bibliografía.

**FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO: PAGOS PUBLICITARIOS Y DONACIONES TRANSFRONTERIZAS DESDE LA PERSPECTIVA DE LA COMPETENCIA FISCAL PERJUDICIAL****Nueva fiscalidad, nº. 2, 2019**

**MARÍA CRESPO GARRIDO**  
Profesora Titular de Hacienda Pública  
Universidad de Alcalá

**RESUMEN**

Las entidades sin ánimo de lucro gozan de un régimen fiscal especial de mecenazgo, si bien, no todos sus ingresos tienen la misma consideración en cualquier circunstancia. Tal es el caso de las percepciones publicitarias, comúnmente percibidas por estas entidades, y que sólo gozarán de un trato fiscal beneficioso cuando cumplan las condiciones previstas en la Ley 49/2002, siempre que no superen una cuantía prevista. Otro tipo de ingresos cuya exención suscita controversia, son las donaciones transfronterizas, pues para evitar circunstancias de competencia fiscal perjudicial, estas rentas deberían ser tratadas de igual modo, al margen del lugar de residencia del donante, si cumplen los mismos requisitos que las entidades residentes.

**SUMARIO**

1. Tributación de los ingresos percibidos por las entidades sin ánimo de lucro.
  - A. Entidades beneficiarias y actividades prioritarias de mecenazgo.
  - B. Régimen fiscal de actividades prioritarias de mecenazgo.
    - a. Tributación en el IRPF de las donaciones realizadas por personas físicas a entidades acogidas al régimen de mecenazgo.
    - b. Tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las donaciones realizadas por personas jurídicas a entidades acogidas al régimen de mecenazgo.
    - c. Imposición indirecta. IVA. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
2. Cuestiones relevantes sobre la tributación o exención de los ingresos publicitarios percibidos por entidades sin ánimo de lucro.
  - A. Exención de los ingresos recibidos por las entidades.
    - a. Patrocinios publicitarios e imposición indirecta.
    - b. Difusión publicitaria. Exenciones aplicables a las actividades económicas.
3. Competencia fiscal perjudicial en ingresos transfronterizos.
  - A. Concepto de competencia fiscal perjudicial.
  - B. Incentivos y requisitos fiscales a las donaciones realizadas.
  - C. Criterio de la Administración en las donaciones transfronterizas.
4. Conclusiones.
5. Bibliografía.
6. Jurisprudencia y legislación referida.
7. Doctrina administrativa: Resoluciones de la Dirección General de Tributos.

**EL EMBARGO DE BIENES Y DERECHOS COMO GARANTÍA ANTE EL APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO DEL CRÉDITO TRIBUTARIO**

Nueva fiscalidad, nº. 2, 2019

**ZULEY FERNÁNDEZ CABALLERO**  
Profesora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Barcelona

**RESUMEN**

La norma tributaria exige para la concesión del aplazamiento o fraccionamiento del crédito tributario la presentación de garantías. A su vez, el legislador faculta al obligado tributario para que solicite la sustitución de aquellas garantías por la adopción de medidas cautelares. Esta última opción es más favorable para el deudor y concede algunas ventajas para el acreedor público. Esto es así porque la obtención de las garantías puede representar para el sujeto deudor un coste mayor en un momento donde su situación económica financiera es difícil. Y, además, con el embargo de bienes y derechos (medida cautelar idónea para estos casos) se concede a la Hacienda Pública una cierta prioridad frente a otros acreedores, pues con la práctica y anotación del mismo la Administración tributaria adquirirá un derecho de ejecución preferente sobre ese bien y con independencia de los derechos adquiridos con posterioridad por terceros. Asimismo, si el bien embargado fuera enajenado, el nuevo adquirente deberá respetar el derecho que se pretendía garantizar a través de dicho embargo.

**SUMARIO**

- I. Introducción.
- II. El aplazamiento o fraccionamiento del pago del crédito tributario.
  1. Presupuestos necesarios para la concesión del aplazamiento o fraccionamiento.
    - 1.1. Sujetos legitimados para solicitar el aplazamiento o fraccionamiento.
    - 1.2. Existencia de dificultades económicas-financieras en el obligado al pago.
    - 1.3. Determinación de las deudas aplazables o fraccionables.
    - 1.4. Presentación de garantías.
- III. Las medidas cautelares en el ámbito del aplazamiento o fraccionamiento.
  1. Presupuestos necesarios para la adopción de medidas cautelares.
    - 1.1. Potestad de los órganos de recaudación para adoptar medidas cautelares.
    - 1.2. Régimen jurídico de las medidas cautelares.
    - 1.3. Tipos de medidas cautelares.
    - 1.4. El embargo de bienes y derechos ante el aplazamiento o fraccionamiento del crédito tributario.
      - 1.4.1. El embargo de bienes como garantía.
      - 1.4.2. Régimen jurídico del embargo de bienes y derechos.
      - 1.4.3. Valoración de los bienes embargados.
      - 1.4.4. Enajenación de los bienes embargados.
- IV. Conclusiones. Bibliografía.

**CONTENIDO****I. INTRODUCCIÓN**

El motivo fundamental por el que se permite al obligado tributario solicitar el aplazamiento o fraccionamiento del pago de la deuda tributaria es la existencia de dificultades económicas-financieras que, de forma transitoria, le impidan cumplir con aquella obligación. La Ley General Tributaria (en adelante LGT) parte de la premisa de que la imposibilidad de realizar el ingreso se presenta únicamente en el plazo que determina la normativa tributaria o la providencia de apremio, y de que el pago podrá efectuarse en un momento posterior a estos plazos, porque de no ser así no tendría sentido que se otorgase un aplazamiento o fraccionamiento.

..//..



Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019

**MANUEL JOSÉ CASTRO DE LUNA**  
Inspector de Hacienda del Estado

### RESUMEN

En este trabajo se tratan de exponer las principales características del International Compliance Assurance Programme (ICAP) o Programa de Garantía de Cumplimiento, como mecanismo multilateral de evaluación y análisis de riesgos que, surgido en el seno de la OCDE, trata de abordar los desafíos que plantea la fiscalidad internacional desde una perspectiva multilateral y cooperativa.

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. Factores claves del ICAP
  1. Proporcionar mayor seguridad jurídica tributaria a las empresas multinacionales.
  2. Resolución de diferencias más eficaz
  3. Establecimiento adecuado de Marcos de Control fiscal en las empresas
  4. Los avances en la colaboración internacional.
  5. Mejor, y más estandarizada información para la evaluación de riesgos de precios de transferencia.
  6. Aprovechar las mejores oportunidades para el compromiso multilateral para proporcionar mayor seguridad a las administraciones tributarias.
- III. Etapas del programa
- IV. Ámbito subjetivo
- V. Riesgos cubiertos
- VI. El paquete de documentación del ICAP o "ICAP documentation package"
- VII. Beneficios esperados del ICAP
- VIII. Conclusiones

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Dada la globalización de la economía, cada vez se está tomando mayor conciencia de que no tiene sentido abordar los problemas que plantea la fiscalidad internacional de las empresas multinacionales, a nivel nacional. Se trata de lograr soluciones e interpretaciones armoniosas a los problemas que plantea la tributación de estas empresas, como puede ser conocer la cadena de valor de las mismas, su política de precios de transferencia o la utilización de instrumentos híbridos.

Con el objetivo de aumentar la seguridad jurídica en materia tributaria en el tráfico internacional, nace en Washington, en 2018, en el seno de la OCDE, el Programa Internacional de Garantía de Cumplimiento, con la vocación de ser un "modelo multilateral y cooperativo de análisis y aseguramiento de riesgos fiscales internacionales que contribuya a reducir el volumen de controversias fiscales transfronterizas y mejorar el nivel de seguridad jurídica en materia fiscal<sup>1)</sup>". En esta primera experiencia piloto participaron las administraciones tributarias de Australia, Canadá, Italia, Japón, los Países Bajos, España, el Reino Unido y los Estados Unidos y una serie de empresas multinacionales de dichos países. Partiendo de esa experiencia previa, se anunció en el foro de la OCDE celebrado en Santiago de Chile del 26 al 28 de marzo de 2019, un segundo programa piloto, el denominado ICAP 2.0, en el que participan las administraciones tributarias de Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, España, Estados Unidos, Finlandia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, Países Bajos, Noruega, Polonia y Reino Unido, y las empresas multinacionales que, con una entidad matriz en alguna de estas jurisdicciones, comuniquen a la administración tributaria su voluntad de participar. Las principales características del Programa son:

..//..

## ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA REFORMATIO IN PEIUS EN LOS RECURSOS EN VÍA ADMINISTRATIVA

Forum Fiscal N° 257, octubre 2019



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

### RESUMEN

En virtud del principio de la reformatio in peius, tras la interposición del recurso o reclamación el interesado no puede encontrarse en peor situación que la que tenía antes de interponer el recurso.

A partir de varias resoluciones judiciales, Javier Armentia expone en este artículo algunas cuestiones de interés en relación con la aplicación de la reformatio in peius en los recursos en vía administrativa.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ALCANCE DE LA REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA TRAS LA INTERPOSICIÓN DE RECURSO DE REPOSICIÓN O RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA
- III. CONCEPTO DE LA REFORMATIO IN PEIUS
- IV. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA REFORMATIO IN PEIUS
- V. SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LA REFORMATIO IN PEIUS CONSIDERANDO DE FORMA AISLADA O CONJUNTA LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS
- VI. SOBRE LA REFORMATIO IN PEIUS Y LA PRÁCTICA DE UNA NUEVA LIQUIDACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
  - a. Primera cuestión
  - b. Segunda cuestión
  - c. Tercera cuestión
- VII. ¿SE VULNERA LA REFORMATIO IN PEIUS EN EL CASO DE QUE SE DESESTIME UNA SOLICITUD PLANTEADA POR EL OBLIGADO TRIBUTARIO?
- VIII. ¿QUÉ SUCDE EN LOS CASOS EN QUE SE PRODUCE UNA MERA CORRECCIÓN DE ERRORES, DE HECHO O ARITMÉTICOS?

### CONTENIDO

#### INTRODUCCIÓN

En materia tributaria, la vía administrativa de recurso está formada, básicamente, por el recurso de reposición y por la reclamación económico-administrativa.

El objeto de los recursos no es otro que el interesado pueda reaccionar contra los actos o actuaciones de la Administración que considera no ajustados a derecho.

Se trata, pues, de una garantía puesta a disposición de los administrados para que puedan defender sus derechos e intereses legítimos.

Al mismo tiempo, esta vía administrativa de recurso pone a disposición de la Administración la revisión de sus actos y actuaciones antes de que se residencien en la vía judicial, en la vía contencioso-administrativa.

Ahora bien, ¿hasta dónde puede revisar la Administración sus actos y actuaciones como consecuencia del recurso de reposición o reclamación económico-administrativo que contra ellos ha planteado el administrado?

...//...

# MANUAL PARA UNA APROXIMACIÓN A LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA

## LA PRESCRIPCIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO



Forum Fiscal Nº 257, octubre 2019

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

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. PLAZO DE PRESCRIPCIÓN Y CÓMPUTO
  - 1. Plazos de prescripción
  - 2. Cómputo de los plazos
  - 3. Reglas especiales
- III. INTERRUPCIÓN DE LOS PLAZOS DE PRESCRIPCIÓN
  - 1. Causas de interrupción de la prescripción
  - 2. Comentario sobre determinadas causas de interrupción de la prescripción desde la perspectiva de los Tribunales
  - 3. Efectos de la interrupción de la prescripción
- IV. ALCANCE DE LA INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN PARA TERCEROS
- V. EFECTOS DE LA INTERRUPCIÓN EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONEXAS
- VI. DERECHO A COMPROBAR E INVESTIGAR
- VII. EXTENSIÓN Y EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN
- VIII. EFECTOS DE LA PRESCRIPCIÓN EN RELACIÓN CON LAS OBLIGACIONES FORMALES
- IX. OTRAS REFERENCIAS A LA PRESCRIPCIÓN EN LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA
  - 1. Baja provisional por insolvencia
  - 2. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa
  - 3. Comprobación e investigación: potestades y funciones
  - 4. Solicitud de aplicación de un procedimiento de comprobación e investigación de carácter general
  - 5. Plazo máximo de determinados procedimientos
  - 6. Terminación de determinados procedimientos
  - 7. Práctica de liquidaciones provisionales
  - 8. Comprobación de valores
  - 9. Motivos de oposición contra la providencia de apremio y contra la diligencia de embargo
  - 10. Procedimientos especiales
  - 11. Reclamaciones económico-administrativas
  - 12. Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito fiscal
  - 13. Recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Con carácter general se puede señalar que la prescripción es la pérdida de un derecho por la falta de actividad, durante un período determinado de tiempo, de su titular o, dicho de otra forma, de quién lo puede ejercitar.

..//..

## ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA NUEVA NORMA FORAL QUE REGULA EL REGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS



Forum Fiscal N° 257, octubre 2019

ÍÑIGO EGAÑA HORMIAS  
Abogado del área Fiscal de LKS

### RESUMEN

En este artículo el autor analiza los aspectos más relevantes de la nueva Norma Foral reguladora del régimen fiscal de las entidades no lucrativas, entre los que destacan la creación de un procedimiento rogado previo para su aplicación, el incremento de los requisitos exigidos a este tipo de entidades y la actualización del régimen de tributación.

Por lo que se refiere a los incentivos fiscales al mecenazgo, habría que destacar, entre otras modificaciones, la posibilidad de compensaciones simbólicas para los donantes, que los incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades pasan a ser de cuota y no de base y la inclusión de las entidades no residentes como entidades beneficiarias del mecenazgo.

### SUMARIO

REQUISITOS DE OBLIGADO CUMPLIMENTO

CUESTIONES NOVEDOSAS A DESTACAR

CONCLUSIÓN

### CONTENIDO

El propósito del presente artículo es la exposición de los aspectos más relevantes de la Norma Foral 4/2019 en comparación con la Norma Foral 1/2004 que ya fue objeto de análisis por mi parte en otro artículo publicado en el año 2008 en esta misma publicación.

En aquella ocasión, procedí a realizar un análisis exhaustivo de la regulación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos —en adelante, entidades sin ánimo de lucro o también denominadas ESFL—.

En el presente, voy a proceder a analizar la nueva norma foral aplicable en el Territorio Histórico de Bizkaia tras ser modificada recientemente. Esta modificación se ha llevado a cabo mediante la aprobación de una Norma Foral y su correspondiente desarrollo reglamentario.

Nos vamos a encontrar con una reforma que transciende de lo exclusivamente técnico y que no se limita a actualizar y mejorar sistemáticamente la regulación sino que, como viene en la exposición de motivos de la Norma Foral, el nuevo régimen fiscal va más allá introduciendo importantes novedades en la regulación tanto de la tributación de las ESFLs como de la incentivación fiscal de la actividad de mecenazgo que contribuye cada vez en mayor medida a la financiación de la actividad desarrollada por ellas.

El principal objetivo de la Diputación con esta modificación ha sido incentivar y atraer una mayor financiación privada de las ESFLs y, en especial, de aquellas entidades que lleven a cabo actividades en determinados ámbitos de interés general, como pueden ser: ámbitos del deporte, del euskera, de la cultura, la juventud, el envejecimiento, de la igualdad...

Para ello, la nueva Norma Foral ha introducido nuevos incentivos fiscales con los que se intentará una mayor participación de la ciudadanía en la financiación de estas entidades, que a mi entender no sé si las modificaciones pueden ser más desincentivadoras que incentivadoras, tal y como comentaré más adelante, al menos para ciertos contribuyentes personas jurídicas.

Podemos destacar como modificaciones significativas las que hacen referencia a la creación de un procedimiento rogado previo para su aplicación, al incremento de los requisitos exigidos a este tipo de entidades y a la actualización del régimen de tributación.

Otra cuestión reseñable sería la modificación introducida en materia de incentivos fiscales al mecenazgo. Podemos destacar, entre otras modificaciones, la posibilidad de compensaciones simbólicas para los donantes, los incentivos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades pasan a ser de cuota y no de base, se incluye a las entidades no residentes como entidades beneficiarias del mecenazgo.

...//...

## PRIMER ANÁLISIS DEL PROTOCOLO QUE MODIFICA EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE EE.UU. Y ESPAÑA

Forum Fiscal N° 257, octubre 2019



**IRATXE CELAYA ACORDARREMENTERÍA**  
Abogado  
Uría Menéndez

### RESUMEN

El 14 de enero de 2013, los Estados Unidos de América (EE.UU.) y España firmaron un nuevo protocolo que modifica el Convenio para evitar la doble imposición de 1990 actualmente en vigor entre los dos países (el «CDI» o «Convenio») y un Memorando de Entendimiento que lo complementa (el «Memorando»). Tras un bloqueo de más de seis años, el Senado de EE.UU. finalmente ratificó el Protocolo el pasado 16 de julio. El Presidente de los EE.UU. firmó dicho Protocolo el día 5 de agosto.

El Protocolo y el Memorando entrarán en vigor el próximo 27 de noviembre y modificarán significativamente el tratamiento fiscal de los pagos entre España y EE.UU. favoreciendo, sin duda, las relaciones comerciales entre ambos países.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS RENTAS
  - 1. Dividendos
  - 2. Intereses
  - 3. Cánones
  - 4. Ganancias de capital
  - 5. Imposición sobre las sucursales
- III. LIMITACIÓN DE BENEFICIOS
  - 1. Definición de persona calificada
  - 2. Personas calificadas a efectos de dividendos. Clausula LdB reforzada.
  - 3. Inclusión de la exención sobre las sedes de las sociedades
  - 4. Cláusula de establecimiento permanente triangular
- IV. PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS Y ARBITRAJE
- V. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN
- VI. SOCIEDADES TRANSPARENTES Y PUERTO RICO
- VII. CONCLUSIONES
- VIII. BIBLIOGRAFIA

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

El día 14 de enero de 2013, el Reino de España y los Estados Unidos de América firmaron un nuevo protocolo de modificación del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta suscrito en Madrid el día 22 de febrero de 1990 y un Memorando de Entendimiento. El Protocolo modifica hasta 14 artículos del Convenio actual, vigente desde hace 29 años.

De conformidad con las disposiciones del propio Protocolo, el mismo entrará en vigor tres meses después del intercambio de la última de las notas diplomáticas que confirme el cumplimiento de los procedimientos internos de ratificación. El Memorando entra en vigor en la misma fecha.

..../..

## SECRETO PROFESIONAL EN EL MARCO DE LA DAC 6

Forum Fiscal N° 257, octubre 2019



**ISAAC MERINO JARA**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
UPV/EHU (servicios especiales)

### CONTENIDO

La transposición de la Directiva (UE) 2018/822, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos fronterizos sujetos a comunicación de información, brinda la oportunidad de introducir modificaciones en la regulación del secreto profesional. No parece que ello se vaya a producir, puesto que el Anteproyecto de Ley mediante el que se pretende llevar a cabo dicha transposición deja las cosas como están.

Esa transposición se realiza a través de la modificación de la Ley General Tributaria y 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.

En ese sentido, se introducen dos nuevas disposiciones adicionales en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La primera (Disposición adicional vigésima cuarta. Obligación de información de determinados mecanismos de planificación fiscal), establece en sus tres primeros apartados:

«1. Los intermediarios y los obligados tributarios interesados deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, y los artículos 29, 29 bis y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

- a) Mecanismos transfronterizos en los que intervengan o participen cuando concurran alguna de las señas distintivas determinadas conforme a la normativa a que se refiere el párrafo anterior.
- b) Información de actualización de los mecanismos transfronterizos comercializables
- c) Información de la utilización de los mecanismos transfronterizos de planificación.

2. Se consideraran titulares del deber de secreto profesional al que se refiere el apartado 5) del artículo 8 bis ter de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a dicha Directiva, con independencia de la actividad económica desarrollada, con respecto a los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales a los que se refiere el artículo 93.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que reciban u obtengan de los obligados tributarios interesados en un mecanismo transfronterizo de los definidos en la Directiva. El intermediario obligado por el deber de secreto profesional podrá quedar liberado del mismo mediante autorización comunicada de forma fehaciente por el obligado tributario interesado.

3. Exención de responsabilidad. El cumplimiento por los intermediarios de la obligación de información de mecanismos de planificación fiscal a que se refiere la Directiva 2011/16/UE del Consejo en los términos legalmente exigibles, no constituirá violación de las restricciones sobre divulgación de información impuestas por vía contractual o normativa, no implicando para los sujetos obligados ningún tipo de responsabilidad respecto del obligado tributario interesado titular de dicha información.

(..)»

Siguiendo a la Memoria del Anteproyecto de Ley, por un lado, en cuanto al ámbito objetivo del deber de secreto profesional respecto de la obligación de declaración establecida en virtud de la transposición de la DAC 6, éste se circscribe a los datos privados no patrimoniales y datos confidenciales del obligado tributario interesado que conozca el intermediario en el ejercicio de su actividad de asesoramiento relacionada con el mecanismo transfronterizo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 93.5 de la LGT. Por otro, en lo que respecta al ámbito subjetivo del deber citado se especifica que el régimen de secreto profesional en materia tributaria regulado en el citado artículo 93.5 de la LGT se aplicará, en su caso, a todos los que tuvieran la consideración de intermediarios conforme a lo dispuesto en la propia Directiva.

En este punto, sigue señalando dicha Memoria, debe tenerse en cuenta el concepto amplio de intermediario manejado por la DAC 6, definido en base a la actividad de intermediación y no en función de la naturaleza de la persona o entidad que intermedia. Consiguientemente, en la medida en que el concepto de intermediario como obligado en la Directiva está definido en términos amplios, de forma recíproca, debe ser entendida, a efectos de la Directiva, la delimitación de los posibles titulares de la prerrogativa de secreto profesional. Elemento este que coincide con la regulación de nuestra propia normativa interna concretada en el reiterado artículo 93.5 de la LGT, por cuanto dicho precepto recoge como eventuales titulares de dicho privilegio a todos los profesionales.

Lo cierto es que la normativa proyectada prácticamente deja las cosas como están en cuanto a la regulación del secreto profesional, consistiendo la única modificación en la extensión del reconocimiento de dicho deber a todos aquellos que tuvieran la consideración de intermediario de acuerdo con la Directiva.

Por su parte, la segunda (Disposición adicional vigésima quinta. Obligaciones entre particulares derivadas de la obligación de declaración de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal), establece en sus dos primeros apartados:

..//..

## LOS MECANISMOS DE «ARMONIZACIÓN NEGATIVA» PARA LA PROTECCIÓN DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS FRENTE A UN EVENTUAL INCUMPLIMIENTO DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

Diario LA LEY, nº 9501, de 18 de octubre de 2019



**NORBERTO MIRAS MARÍN**  
Profesor Asociado de Derecho Tributario y Abogado  
Acreditado a Ayudante Doctor  
Universidad de Murcia

### RESUMEN

El presente estudio se centra en el análisis de la denominada «armonización negativa», entendida esta como la delimitación que hace la jurisprudencia europea de lo que no es acorde al Derecho de la Unión. Su objeto último reside en articular una garantía de los derechos de los obligados tributarios en el ámbito de la Unión Europea. Su utilidad práctica se encuentra fuera de dudas: han sido vertebradores de procedimientos tan conocidos como el del denominado «céntimo sanitario» y, no sería extraño que, próximamente, se activaran en la impugnación del controvertido «modelo 720», de declaración de bienes y derechos en el extranjero.

### SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS
- II. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE «ARMONIZACIÓN»
- III. DIFERENCIACIÓN DE ARMONIZACIÓN RESPECTO A las figuras de coordinación, unificación y cooperación Reforzada
  - 1. La unificación como eliminación absoluta de distorsiones fiscales
  - 2. Los mecanismos de coordinación en el seno de la Unión Europea
  - 3. Cooperación reforzada: la excepción a la unanimidad
- IV. ARMONIZACIÓN POSITIVA Y ARMONIZACIÓN NEGATIVA
  - 1. La configuración de la «armonización positiva»
  - 2. La «armonización negativa» como delimitación de negativa de lo que es acorde al Derecho de la Unión Europea
- V. LOS MECANISMOS DE ARMONIZACIÓN NEGATIVA PARA LA PROTECCIÓN DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS FRENTE A UN EVENTUAL INCUMPLIMIENTO DEL DERECHO DE LA UE POR LOS ESTADOS MIEMBROS
  - 1. La iniciación de los mecanismos de «armonización negativa»
  - 2. Los procedimientos para la protección de los obligados tributarios por infracción de Derecho de la UE
- VI. CONSIDERACIONES FINALES
- VII. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

#### I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Acudir a los procedimientos para garantizar los derechos de los contribuyentes por infracción del Derecho de la Unión Europea, se ha convertido en una práctica «normalizada» para los operadores jurídicos de este país.

Ahora bien, existe un «plus» de complejidad técnica en la posibilidad de hacer valer el derecho a obtener, por ejemplo, las devoluciones de ingresos indebidos que procedan, por infracción del Derecho Comunitario.

El presente artículo parte del estudio general de la «armonización» y su diferenciación con otras figuras adyacentes, en el ámbito del Derecho Internacional Público, para pasar al análisis de la bifurcación «armonización positiva» y «armonización negativa», y concluir en el estudio de los modos de activar estos mecanismos de «armonización negativa», los «inputs», y los «outputs», es decir, los procedimientos para que las resoluciones europeas se hagan efectivas en los ordenamientos jurídicos de los diferentes Estados miembros.

..//..



Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 956

**DAVINIA ROGEL****Directora de Equipo del Departamento de Derecho Fiscal  
Baker&Mckenzie****CONTENIDO**

Casi siete años después del inicio de las negociaciones, el Convenio entre EE.UU. y España para evitar la doble imposición («CDI») será modificado. Esta actualización del Convenio supone sin duda una mejora y un acontecimiento relevante, que permitirá promover la inversión y mejorar los intercambios comerciales transfronterizos entre ambos países.

El camino recorrido hasta su aprobación

El 14 de enero de 2013, España y Estados Unidos firmaron el Protocolo, así como un Memorando de Entendimiento. Desde entonces, cada uno de los Estados debía seguir un procedimiento interno hasta su ratificación final. En el caso de España, en 2014, tanto el Congreso como el Senado autorizaron al Gobierno a prestar el consentimiento a dicho texto. Sin embargo, en Estados Unidos el procedimiento interno quedó estancado en el Senado.

El pasado 16 de julio de 2019, el Pleno del Senado norteamericano decidió con amplia mayoría la aprobación del CDI suscrito con España. Tras este trámite, el presidente de los Estados Unidos, Donald Trump, firmó el instrumento de ratificación y finalmente, el pasado 27 de agosto de 2019 Estados Unidos informó a España que se habían completado todos los trámites necesarios para la aprobación del nuevo Protocolo.

De este modo, una vez transcurrido el plazo de tres meses desde esta notificación por conducto diplomático de la finalización del procedimiento interno, el nuevo Convenio entre Estados Unidos y España entrará en vigor el 27 de noviembre de 2019.

**Principales novedades**

Existen novedades significativas en el contenido del Protocolo que favorecerán a ambos países como destinos inversores. Las más relevantes son:

En cuanto a los dividendos, se reduce el tipo de tributación en origen. Con carácter general, el tipo de tributación aplicable será del 15 % y el tipo de tributación reducido será del 5 % si el beneficiario efectivo es una sociedad que posee directamente al menos el 10 % de las acciones con derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos. Además, se introduce un nuevo supuesto de no retención si el beneficiario efectivo es una sociedad residente que haya poseído, directa o indirectamente, acciones que representen el 80 % o más del capital con derecho de voto de la sociedad que paga los dividendos, durante un período de 12 meses. Sin duda, esta es una de las modificaciones más relevantes.

En lo relativo a los intereses, con carácter general no se verán sometidos a retención, siempre que el beneficiario efectivo de los mismos sea una persona residente en el otro Estado. Esta medida facilitará la igualdad de condiciones en la financiación con EE.UU. con respecto a otras empresas de la Unión Europea. Tampoco existirá tributación en origen sobre los cánones pagados por un residente de un Estado a un residente de otro Estado, siempre que el perceptor de tales cánones sea el beneficiario efectivo de los mismos. La redacción actual del Convenio establece tres tipos de retención dependiendo de la clase de intangible cuyo derecho de uso se ceda (5 %, 8 % o 10 %), lo cual creaba eternas discusiones entre los contribuyentes y la Administración tributaria acerca de la naturaleza de la renta gravada.

Otra modificación relevante es la relativa a la tributación de las ganancias de capital. Se elimina la imposición en el Estado de la fuente de las ganancias de capital derivadas de la transmisión de acciones, participaciones y otros derechos de capital en una sociedad establecida en el otro país, con excepción de las acciones de las sociedades holding inmobiliarias, cuyos activos consistan principalmente en bienes inmuebles situados en el otro estado, que seguirán tributando.

Finalmente, también son muy relevantes las modificaciones relativas al procedimiento amistoso (MAP). El procedimiento de arbitraje será obligatorio en caso de que las autoridades competentes no lleguen a un acuerdo y la decisión tomada será vinculante para los Estados, pero puede ser rechazada por el contribuyente.

**Valoración global**

El Protocolo supone una clara mejora respecto al Convenio vigente. Su entrada en vigor es fundamental para entidades residentes en EE.UU. con inversiones en España y viceversa, dado que se mejora el tratamiento fiscal de las mismas en relación con ciertos tipos de renta entre ambos Estados. El Protocolo prevé también mejoras relativas a la no discriminación, intercambio de información y asistencia administrativa.

Con estas nuevas medidas adoptadas y en el actual contexto de competencia para la captación de inversión extranjera, cabe esperar un incremento de la inversión estadounidense en España, desapareciendo la desventaja comparativa respecto a otros países europeos que antes disfrutaban de un Convenio más favorable. En definitiva, el tratamiento fiscal de las rentas entre ambos estados derivado de la entrada en vigor del nuevo CDI agilizará y acrecentará, sin duda alguna, las relaciones económicas entre ambos países.

## LA EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE RESIDENCIA FISCAL Y DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE ANTE EL DESARROLLO DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019



**RAQUEL ÁLAMO CERRILLO**  
Profesora Contratada Doctor Interina  
Universidad de Castilla-La Mancha  
Dpto. Economía Política y Hacienda Pública

### RESUMEN

El desarrollo de la economía digital ha dado lugar a la inefficiencia de los sistemas tributarios de las distintas jurisdicciones, ya que los mismos no estaban diseñados para ser válidos ante transacciones comerciales electrónicas donde el objeto de intercambio es un intangible. Aunque son múltiples los problemas tributarios a los que hay que hacer frente ante la nueva realidad económica y social, es cierto, que el concepto de residencia fiscal, y en especial, el de establecimiento permanente han quedado obsoletos, no cumpliendo la función principal para la que fueron diseñados. Esta inadecuación se traduce en una disminución de los ingresos tributarios, afectando de manera negativa al estado de bienestar, razón más que suficiente para que tanto organizaciones internacionales como Estados no permanezcan impasibles y busquen alternativas tributarias más eficientes a la nueva realidad económica.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA NECESIDAD DE REVISAR LOS PRINCIPIOS TERRITORIALES DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL
  - 2.1. Evolución del concepto de residencia fiscal
  - 2.2. Evolución del concepto de establecimiento permanente
- III. EL CONCEPTO DE «ESTABLECIMIENTO PERMANENTE VIRTUAL» Y EL DESAFÍO DE LA ECONOMÍA DIGITAL
- IV. CONCLUSIONES
- V. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

El contexto socioeconómico actual, caracterizado por el uso generalizado, y, constante, de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC), así como por un entorno global, donde las fronteras físicas son parte del pasado y los bienes intangibles una realidad, da lugar a que sea necesario una reformulación de los conceptos y principios tributarios clásicos. Ya que con la legislación fiscal existente es posible poner en práctica una planificación fiscal, ya sea de carácter agresivo o no, que reduzca la carga tributaria como consecuencia de la obsolescencia de determinados conceptos tributarios, principalmente el de «residencia fiscal» y «establecimiento permanente», así como de los principios básicos de tributación. La inadecuación de los actuales sistemas tributarios a la realidad económica digital se traduce en una recaudación fiscal menor, principalmente en los estados de la fuente. Evidentemente, esto tiene una repercusión negativa en los ingresos públicos (1) , y, por tanto, en las prestaciones sociales de los estados.

La reforma de los conceptos tributarios obsoletos es necesario que se lleve a cabo desde un marco internacional, con el mayor consenso posible entre las distintas jurisdicciones, ya que, en caso contrario, y ante la existencia de incongruencias en la normativa tributaria de los distintos estados los cambios tributarios que se adopten serán completamente inefficientes. En definitiva, se podrían seguir utilizando los vacíos legales para minimizar la carga tributaria de personas físicas o jurídicas que llevan a cabo una actividad profesional o empresarial. Esta situación a corto plazo beneficia a aquellos que la ponen en práctica. Sin embargo, atendiendo al largo plazo perjudica de manera negativa al conjunto de la sociedad, al verse afectados los bienes y servicios públicos prestados por las instituciones públicas.

Es por ello, que las autoridades tributarias, nacionales e internacionales, no han permanecido impasibles ante la economía digital y su rápida expansión, y han elaborado informes analizando la situación económica y tributaria de la misma (2) . Las conclusiones, y, por ende, las decisiones adoptadas desde los primeros informes hasta los más recientes se han ido adaptado a la realidad de la economía digital, puesto que los avances tecnológicos, y, por tanto, la capacidad de desarrollar actividades económicas a través de esta ha evolucionado de forma vertiginosa, sin que los sistemas tributarios, ni los conceptos tributarios, hayan sido modificados atendido a las características de esta.

..//..



**LAURA CAMPANÓN GALIANA**  
Abogada y asesora fiscal  
Artax Abogados

### RESUMEN

La salida de Reino Unido como Estado Miembro de la Unión Europea sin que se alcance un acuerdo supone la inaplicación del periodo de transición que se había acordado hasta diciembre de 2020. El Brexit sin acuerdo tendrá impactos sociales y económicos muy relevantes. Uno de estos impactos, afectarán directamente al ámbito tributario. Las grandes modificaciones al respecto las encontraremos en relación con el IVA, ya que el tráfico de mercancías con Reino Unido será considerado como importaciones y exportaciones, debiendo satisfacerse el IVA a la Importación a la Aduana. La salida de Reino Unido de la Unión Europea también implicará el nacimiento de fronteras entre ambos, suponiendo el sometimiento de las importaciones procedentes de Reino Unido al pago de los derechos arancelarios y el sometimiento de estas importaciones a los controles aduaneros correspondientes.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. MODIFICACIONES EN LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
- III. MODIFICACIONES EN LA TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES
- IV. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
- V. MODIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
- VI. MODIFICACIONES EN EL ÁMBITO ADUANERO Y DE LOS IMPUESTOS ESPECIALES
- VII. CONCLUSIONES
- VIII. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

La salida de Reino Unido como Estado Miembro de la Unión Europea plantea numerosas incertidumbres que se encuentran pendientes de resolver. Parece cada vez más difícil llegar a un acuerdo que guste a todas las partes sobre cómo debe articularse el mundialmente acuñado como Brexit.

La posibilidad de que Reino Unido deje de formar parte de la Unión Europea sin que se llegue a un acuerdo sobre cómo debe transcurrir su salida parece cada vez más cerca. El 31 de octubre es la fecha límite para que Reino Unido deje de ser un Estado Miembro y no existe acuerdo entre las partes. La opción de un Brexit sin acuerdo supone que, automáticamente el día 31 de octubre de 2019 Reino Unido será un país tercero para todos los países de la Unión, sin que se le aplique ninguna normativa comunitaria. Esto supondrá la inexistencia de un periodo de transición —el cual se había planteado hasta el 31 de diciembre de 2020— siendo la salida inmediata.

Esta abrupta salida conllevaría consecuencias difícilmente medibles en el plano social y económico, pero también en el plano tributario. Dado que no sería de aplicación ningún tipo de prórroga o tregua, solamente quedarían vigentes los acuerdos bilaterales o multilaterales en los que Reino Unido formase parte, al margen de haber firmado éstos como Estado Miembro de la Unión Europea.

Centrándonos en el plano tributario y en la aplicación del ordenamiento jurídico español, las relaciones con Reino Unido pasarían a ser tratadas como cualquier relación tenida con un tercer Estado. Las consecuencias fiscales más notorias las encontramos en el ámbito de la imposición indirecta y en materia aduanera.

..//..

## TASA O PRESTACIÓN PATRIMONIAL DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIA EN EL CASO DE UN SERVICIO PÚBLICO LOCAL PRESTADO POR EL AYUNTAMIENTO A TRAVÉS DE UNA SOCIEDAD DE CARÁCTER INSTRUMENTAL

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019



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

### RESUMEN

En este artículo se estudian las modalidades existentes de contraprestación para los servicios públicos locales: tasas, prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, precios públicos y precios privados. Y se analiza el caso del servicio público de recogida de residuos sólidos urbanos prestado por el Ayuntamiento a través de una sociedad instrumental.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. PLANTEAMIENTO DEL CASO
- III. CATEGORÍAS DE CONTRAPRESTACIONES: TASAS, PRECIOS PÚBLICOS, PPPNT Y PRECIOS PRIVADOS
- IV. COMPETENCIA MUNICIPAL DEL SERVICIO DE RECOGIDA DE RESIDUOS SÓLIDOS URBANOS. CALIFICACIÓN DE SERVICIO PÚBLICO OBLIGATORIO
- V. SERVICIO DE RECOGIDA DE RESIDUOS SÓLIDOS URBANOS COMO SERVICIO COACTIVO
- VI. RESOLUCIÓN DEL CASO

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

La Ley 9/2007, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, introdujo las prestaciones patrimoniales de carácter público (en adelante, PPPNT) en el ordenamiento jurídico tributario, en base a la previsión contenida en el artículo 31.3 de la Constitución.

Para ello, se modificó la Ley General Tributaria, la Ley de Tasas y Precios Públicos y la Ley de Haciendas Locales.

A partir de ese momento surge la necesidad de delimitar esta figura no tributaria respecto de las tasas, en función del modo de gestión de los servicios públicos, en nuestro caso, los locales, y resolver las distintas cuestiones de carácter práctico que van surgiendo.

Como novedad en este artículo vamos a tratar el supuesto en el que, habiendo una sociedad municipal que presta el servicio, sin embargo, esta sociedad tiene un carácter meramente instrumental, es decir, que las relaciones se dan entre el usuario y el Ayuntamiento.

Veremos en este caso si estamos ante una tasa o ante una PPPNT.

#### II. PLANTEAMIENTO DEL CASO

El servicio municipal de recogida de residuos sólidos urbanos es prestado a través de una sociedad de capital íntegramente municipal, que no cobra del usuario sino del Ayuntamiento.

Por otro lado, el usuario no se relaciona con la empresa prestadora del servicio sino directamente con el Ayuntamiento.

Además, todas las actuaciones de gestión, liquidación, recaudación e inspección de la contraprestación que abona el usuario por el servicio recibido son llevadas a cabo por el Ayuntamiento y no por la empresa prestadora del servicio.

Y el usuario paga directamente al Ayuntamiento y este aplica los recursos obtenidos a su presupuesto municipal.

..//..



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019

**DAVID GÓMEZ ARAGÓN**

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

**RESUMEN**

Este estudio pone de relieve que la aplicación del IVA y del IGIC según la normativa vigente origina determinados problemas en el funcionamiento del mercado interior español de servicios de asesoría y consultoría, en aquellos casos en los que el destinatario de tales servicios es un «consumidor final». Problemas tales como la existencia de un «supuesto de doble imposición», de un «supuesto de no imposición» y, lo que es más importante, la existencia de distorsiones en la competencia que tienen su origen en la decisión del legislador español respecto de cuál es el impuesto (IVA o IGIC) que debe gravar tales servicios sin haber valorado adecuadamente la importante diferencia entre los tipos generales de gravamen que se aplican en ellos (21% en el caso del IVA y 7% en el caso del IGIC).

**SUMARIO**

- I. OBJETO DEL ESTUDIO
- II. APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE LOCALIZACIÓN PREVISTAS A EFECTOS DEL IVA Y DEL IGIC, DENTRO DEL MERCADO INTERIOR ESPAÑOL DE SERVICIOS DE ASESORIA Y CONSULTORÍA
- III. ALGUNAS DISFUNCIONES QUE SE PRODUCEN EN EL MERCADO INTERIOR ESPAÑOL DE SERVICIOS DE ASESORIA Y CONSULTORÍA COMO CONSECUENCIA DE LA APLICACIÓN DEL IVA Y EL IGIC
  - 3.1. Existencia de un supuesto de doble imposición en el que un mismo servicio de asesoría y consultoría habría de estar gravado tanto por el IVA como por el IGIC
  - 3.2. Existencia de un supuesto de no imposición, en el que ocurriría que un determinado servicio no resultaría gravado ni por el IVA ni por el IGIC
  - 3.3. Alcance real en la práctica de las situaciones de «doble imposición» o de «no imposición»
  - 3.4. Distorsiones en la competencia dentro del mercado interior español de servicios de asesoría y consultoría, que pueden derivarse de la decisión del legislador español respecto del impuesto, IVA o IGIC, que grava actualmente tales servicios cuando el destinatario de los mismos es un consumidor final
- IV. UNA POSIBLE SOLUCIÓN
- V. CONCLUSIONES
- VI. ADENDA: LA EXTENSIÓN A OTRAS CLASES DE SERVICIOS DE LO DICHO EN ESTE ESTUDIO EN RELACIÓN CON LOS SERVICIOS DE ASESORIA Y CONSULTORÍA

**CONTENIDO**

## I. OBJETO DEL ESTUDIO

En este estudio vamos a referirnos a la cuestión de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y/o al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en un supuesto de prestación de servicios de asesoría o consultoría caracterizado por la concurrencia de las circunstancias que indicamos a continuación y que entendemos que es frecuente en la práctica dentro del mercado interior español de tal clase de servicios.

Objetivamente considerado sería un servicio de asesoría o consultoría (o de auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, de expertos contables o fiscales o de otros similares a cualquiera de los anteriormente citados), sin que el mismo pueda ser calificado en ningún caso como un servicio relacionado con un bien inmueble de aquellos a los que se refieren el artículo 70.uno.1º de la ley reguladora del IVA (en adelante LIVA) y el artículo 17.tres.uno.1 de la Ley que regula el IGIC (en adelante LIGIC).

..//..

## EL ETERNO DEBATE SOBRE LOS EFECTOS DE LA TITULARIDAD DE LA CERTIFICACIÓN DE BAJA DE LA DEVOLUCIÓN POR REVENTA Y EXPORTACIÓN EN EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019



**NORBERTO MIRAS MARÍN**

Profesor Asociado acreditado a Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario  
Facultad de Derecho de la Universidad de Murcia  
Abogado

### RESUMEN

Este estudio analiza la exigencia de la titularidad a nombre del solicitante en la presentación del certificado de baja del vehículo en el Registro de las Jefaturas de Tráfico, establecido por la normativa de la Ley 38/1992 de Impuesto Especiales, y en sede de la devolución del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte a empresarios revendedores-exportadores. Dicha normativa no indica si la baja debe figurar a nombre del empresario revendedor. Esta incertidumbre ha creado dos criterios de interpretación de la norma: para el Tribunal Económico-Administrativo Central y la Dirección General de Tributos que el certificado de baja conste a nombre del revendedor es esencial, porque acredita la propiedad que, a su vez, permite efectuar la «venta en firme»; de otro lado, para diversos Tribunales Superiores de Justicia, la norma exige el certificado de baja del vehículo, pero no que figure a nombre del empresario revendedor, pues su derecho de propiedad puede no estar registrado y su legitimación para pedir la devolución del impuesto es consecuencia de haber efectuado en firme la reventa del vehículo y su envío fuera del territorio de aplicación del impuesto. El objetivo de este estudio será ofrecer una solución razonada a la cuestión interpretativa, porque es un supuesto que se da con frecuencia en la práctica, dado que es costumbre en el sector de exportadores de vehículos que los empresarios revendedores no tengan dicha certificación a su nombre, sino que, directamente, con la certificación de la baja en el registro de tráfico del primer vendedor realicen la reventa en el extranjero.

### SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS
- II. LA NATURALEZA DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE
- III. LA SUJECIÓN DE LOS REVENDEDORES EXPORTADORES AL IEDMT
- IV. LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN EN CASO DE REVENTA Y ENVIO FUERA DEL TERRITORIO DE APLICACIÓN
  - 4.1. Los requisitos de la solicitud de devolución de la reventa y exportación de vehículos
  - 4.2. El desarrollo reglamentario mediante la Orden EHA/3496/2009, de 17 de diciembre
  - 4.3. Criterios de interpretación del artículo 66.3 LIE letra a)
    - a) Criterio que defiende que la certificación de baja en el registro debe estar a nombre de la empresa revendedora
    - b) Posición sostenida por diversos Tribunales Superiores de Justicia en la que la titularidad de la certificación de baja en el registro es irrelevante
- V. CONCLUSIONES
- VI. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

#### I. CONSIDERACIONES PREVIAS

El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (en adelante, IEDMT) se configura como un impuesto indirecto y no armonizado cuyo hecho imponible es la primera matriculación definitiva en España de vehículos, buques y aeronaves. Por tanto, la inscripción o matrícula en el Registro de Vehículos tiene un carácter fundamental en este impuesto.

Así las cosas, realizan el hecho imponible del IEDMT aquellos empresarios que compran con la intención de revender en el extranjero. Sin embargo, estos empresarios revendedores-exportadores tienen derecho a solicitar, si cumplen determinados requisitos, la devolución del impuesto.

..//..

# **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

## DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL CUANDO LA MISMA SE DESTINA A USO TURÍSTICO

### ANÁLISIS DE LA CONSULTA DE LA DGT V0265/2019, DE 12 DE FEBRERO



Contabilidad y Tributación, nº. 439, octubre 2019

**María del Mar Soto Moya**  
Profesora de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Málaga

#### RESUMEN

Es una realidad ostensible que el número de viviendas dedicadas a alquiler turístico ha aumentado exponencialmente en los últimos años. Esta actividad, que no podemos incardinarn dentro de la economía colaborativa, genera una serie de consecuencias jurídicas y tributarias que no son baladíes. Entre las mismas, surge la cuestión sobre la que se pronuncia la Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos de 12 de febrero de 2019, sobre si es posible seguir practicando la deducción por inversión en vivienda habitual cuando la misma se destina a uso turístico. El citado organismo en sus conclusiones sobre el asunto determina que se puede aplicar la deducción hasta el momento en el que la vivienda en cuestión deje de constituir su residencia habitual, momento en el cual perderá la consideración de vivienda habitual. Sin embargo, obvia una cuestión sustancial desde el punto de vista práctico, y es la relativa a qué ocurre cuando lo que se alquila con finalidad turística no es una vivienda completa, sino una o varias habitaciones de la vivienda habitual del propietario, en la que el mismo sigue viviendo.

En el presente comentario se analizarán ambas cuestiones desde un punto de vista crítico, teniendo en cuenta las peculiaridades de un tipo de arrendamiento que, lejos de ser eventual, se presenta como un instrumento consolidado en el ámbito turístico.

#### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina de la Dirección General de Tributos
3. Comentario crítico

Referencias bibliográficas

#### CONTENIDO

##### 1. Supuesto de hecho

En el caso que nos ocupa, el consultante ha solicitado el alta de su vivienda habitual como vivienda de uso turístico (VUT), para dedicarla en un futuro próximo a arrendamiento vacacional. Sobre esta vivienda, el consultante viene practicando la deducción por inversión en vivienda habitual, por lo que su consulta se basa en la posibilidad de seguir aplicando esta deducción mientras no se produzca el arrendamiento efectivo de la VUT en la que próximamente se convertirá esta vivienda habitual. Es decir, la cuestión controvertida gira sobre la idea de si el simple hecho de formalizar el alta como VUT implicaría la pérdida del derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, o ello no se produciría hasta el momento de efectuar un primer alquiler.

##### 2. Doctrina de la Dirección General de Tributos

La Dirección General de Tributos (DGT) estima, en primer lugar, y con base en la propia consulta del interesado, que el mismo cumple todos los requisitos para aplicar el régimen transitorio que le permite seguir aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual, para posteriormente centrarse en el objeto principal de la consulta. Sobre este particular, determina que podrá seguir aplicando la deducción siempre y cuando la vivienda siga constituyendo su vivienda habitual.

En efecto, la deducción, establecida en los artículos 68.1, 70 y 78 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, señala que, con arreglo a determinados requisitos y circunstancias, los contribuyentes podrán aplicar una deducción por inversión en su vivienda habitual. Dicha deducción se aplicará sobre «las cantidades satisfechas en el periodo de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual» de los mismos.

Si se ha procedido a la inversión mediante financiación ajena, la deducción se practicará a medida que se vaya devolviendo el principal y se abonen, en su caso, los correspondientes intereses, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción.

..//..

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO****SOBRE LA EXENCIÓN EN LA VENTA ENTRE SOCIEDADES**

Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019

**CONSULTA DGT V0173-19  
28 enero 2019 (V0173-2019)****CONTENIDO**

Cuestión planteada: Una sociedad (en adelante, la Sociedad B) vende determinados bienes a un cliente establecido fuera del territorio de la Comunidad (en adelante, Sociedad C). Los bienes son previamente adquiridos por la Sociedad B a otra entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto (Sociedad A) en condiciones, según el caso, que pueden ser FCA, FAS o FOB referidos a las cláusulas INCOTERMS 2010 de la Cámara Internacional de Comercio. Se pregunta si la entrega efectuada por la Sociedad A a la Sociedad B puede quedar exenta del IVA por el art. 21 de la Ley.

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, en este caso se incluirán en el régimen de exportación. Además, considera como exportador a la persona que ostenta la facultad para decidir que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión, lo cual es una cuestión de hecho que debe determinarse conforme a las reglas comerciales (p.e. cláusulas INCOTERMS). En este caso, la Sociedad B compra materiales y equipos a un proveedor y los vende a un destinatario final en un tercer país.

Las mercancías son entregadas por el proveedor al consultante en condiciones FOB puerto de embarque convenido y despachadas de exportación. Finalmente, son transportadas por la consultante al tercer país. En el caso planteado, la sociedad B es titular del contrato, está establecida en el territorio aduanero de la Unión y es la que decide que las mercancías deben ser conducidas a un destino situado fuera del territorio aduanero de la Unión. Por tanto, cumplen las condiciones para ser considerada exportador según la normativa anteriormente mencionada. 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 no está vinculado con la primera de las entregas, la efectuada por la sociedad A a la consultante B y, por tanto, dicha entrega estará sujeta y no exenta del impuesto. De otra parte, la entrega de bienes efectuada por la consultante B para su cliente C, cumpliendo los requisitos establecidos, estará sujeta y exenta por el art. 21 LIVA.

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.****SOBRE EL IMPORTE EXENTO DEL GRAVAMEN ESPECIAL SOBRE LOS PREMIOS DE LOTERÍAS**

Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019

**Consulta DGT V0197-19  
30 enero 2019****CONTENIDO**

Cuestión Planteada: Una persona física era titular, junto con otras dos personas, de un décimo para el sorteo de la Lotería Nacional del día 6 de diciembre de 2018. Como consecuencia de dicho sorteo, el décimo resultó premiado con 30.000 euros. Se pregunta cuál sería el importe exento del gravamen especial sobre los premios de loterías si el importe del premio se cobra en enero de 2019, y cuál sería el importe exento para cada uno de los cotitulares del décimo premiado.

Voces: IRPF. Premios. Gravamen Especial. Imputación. Exención. Lotería Nacional. Décimo. Cotitularidad.

Análisis de la consulta:

La Ley del IRPF regula un gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, estableciendo también unas exenciones. Como premios sujetos se encuentran los organizados por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado. Dicho gravamen se exigirá de forma independiente por cada décimo premiado. Por tanto, en el caso planteado, el premio obtenido estará sujeto al IRPF. Dado que el premio deriva de un sorteo celebrado el 6 de diciembre de 2018 (con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos para 2018), la normativa aplicable sobre sujeción, exención, base imponible..., será la correspondiente a dicho momento. Así, el importe exento será de 10.000 euros, por décimo, con independencia del periodo impositivo del cobro de dicho premio. Al existir cotitularidad por tres personas, el importe de la exención de los 10.000€ habrá de prorratearse para cada uno de los cotitulares en proporción a su cuota de titularidad, no pudiendo superar el importe total exento de 10.000€.

Preceptos consultados:

Ley 35/2006 (Ley IRPF, Disp. adicional 33<sup>a</sup>).

RD 439/2007 (RIRPF, art. 8)

**APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR MATERNIDAD PARA UNA MADRE DE HIJO MENOR DE TRES AÑOS, RESIDENTE FISCAL EN ESPAÑA, QUE TRABAJA EN EL EXTRANJERO COTIZANDO A LA SEGURIDAD SOCIAL CORRESPONDIENTE****Gaceta Fiscal, septiembre 2019**

**CONSULTA DGT V1530-19**  
**24 de junio de 2019**  
**Art. 81 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

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

Si resulta de aplicación la deducción por maternidad para una madre de hijo menor de tres años, residente fiscal en España, que trabaja en el extranjero cotizando a la Seguridad Social correspondiente.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Si resulta de aplicación la deducción por maternidad para una madre de hijo menor de tres años, residente fiscal en España, que trabaja en el extranjero cotizando a la Seguridad Social correspondiente.

**CONTESTACIÓN**

La deducción por maternidad se encuentra regulada en el artículo 81 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, que ha sido recientemente modificado por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (BOE de 4 de julio), con efectos desde el 1 de enero de 2018, que establece que:

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81 de la LIRPF, para la aplicación de la deducción por hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la LIRPF, se exige que se realice una actividad por cuenta propia o ajena con alta en el correspondiente régimen de la Seguridad Social o mutualidad teniendo como límite para el cálculo de la deducción y para cada hijo, las cotizaciones y cuotas por sus importes íntegros, sin tener en cuenta las bonificaciones otorgadas a la misma. Por importe cotizado se entiende siempre la suma de lo cotizado por cuenta del trabajador más la suma de lo cotizado por cuenta del empleador.

..//..

**EXENCIAS DE RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS POR TRABAJOS EFECTIVAMENTE REALIZADOS EN EL EXTRANJERO. APLICACIÓN A LAS RENTAS COBRADAS EN EL CASO DE QUE LA RELACION QUE UNE AL PERCEPTOR CON LA ENTIDAD TENGA CARÁCTER MERCANTIL Y NO LABORAL**



Gaceta Fiscal, septiembre 2019

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**10 de julio de 2019**

**Art. 17.1, 17.2 y 7.p) L.I.R.P.F. (L35/2006)**

**RESUMEN**

La exención de rentas pagadas por trabajos realizados en el extranjero del artículo 7.p) LIRPF solo es aplicable para las rentas del trabajo strictu sensu (relación de dependencia laboral), rendimientos del trabajo por naturaleza del artículo 17.1 LIRPF, pero no para rentas que la norma asimila a rentas del trabajo, pero que no proceden del trabajo dependiente, sino que son rendimientos del trabajo por decisión legal del artículo 17.2 LIRPF.

Reitera criterio de RG 299/2014, de 5-10-2017.

**CONTENIDO**

**ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- El día 26/07/2017 tuvo entrada en este Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la presente reclamación, interpuesta en 24/07/2017 contra el Acuerdo de Liquidación derivado del Acta Modelo A02 con número de referencia ... 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 períodos 02-2012 a 12-2013 por un importe de 70.177,23 euros.

SEGUNDO.-Puesto de manifiesto el expediente administrativo por este Tribunal se presenta escrito de alegaciones por la entidad reclamante.

**FUNDAMENTOS DE DERECHO**

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

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

La conformidad a derecho del acto impugnado.

TERCERO.-La entidad reclamante considera que a las indemnizaciones por despido satisfechas a las Sras. Ex... y Px... le es aplicable la exención recogida en el artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas (LIRPF). Por el contrario, la Inspección considera que no es aplicable la exención en las indemnizaciones satisfechas por el despido de dos empleadas por existir un pacto entre la entidad y sus dos empleadas en orden a determinar el importe de las indemnizaciones que la entidad debió satisfacerlas para extinguir la relación laboral que les unía.

El artículo 7 de la LIRPF establece que están exentas las siguientes rentas:

"e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, quedará exenta la parte de indemnización percibida que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente."

Este TEAC de forma reiterada ha señalado que la previa formalización ante el Servicio de Mediación, Arbitraje y Conciliación de la conciliación entre empresa y empleado, reconociéndose la improcedencia del despido y fijándose la cuantía de la indemnización no resulta impedimento alguno para que la Inspección pueda concluir la improcedencia de la exención. Por ejemplo, la resolución TEAC de 05-10-2017 RG 00-00299-2014 expresa lo siguiente:

..//..



Gaceta Fiscal, septiembre 2019

**CONSULTA DGT V1560-19**  
**25 de junio de 2019**  
**Art. 20.Uno.18º.h) L.I.V.A. (L37/1992)**

### CONTENIDO

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La entidad consultante ha llegado a un acuerdo con determinados establecimientos comerciales en virtud del cual prestarán servicios de "cashback" es decir disposición de efectivo a través del uso de una aplicación en el teléfono móvil. Este servicio deberá ir acompañado de forma obligatoria por una compra en el establecimiento en el que se pretenda efectuar la retirada de efectivo.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

1º.- Si las comisiones cobradas por la entidad consultante por el servicio de disposición de efectivo están sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2º.- Si la consultante y los establecimientos comerciales se tienen que dar de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

#### CONTESTACIÓN

La presente contestación rectifica la anterior Resolución de fecha 15/04/2019 con nº. de consulta vinculante V0808-19 que, en consecuencia, queda anulada desde la presente fecha.

A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:

1.- El artículo 20, apartado uno, número 18º, letra h), de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), establece la exención de las siguientes operaciones:

"h) Las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago.

La exención se extiende a las operaciones siguientes:

a') La compensación interbancaria de cheques y talones.

b') La aceptación y la gestión de la aceptación.

c') El protesto o declaración sustitutiva y la gestión del protesto.

No se incluye en la exención el servicio de cobro de letras de cambio o demás documentos que se hayan recibido en gestión de cobro. Tampoco se incluyen en la exención los servicios prestados al cedente en el marco de los contratos de "factoring", con excepción de los de anticipo de fondos que, en su caso, se puedan prestar en estos contratos.

(...)".

En la interpretación de este supuesto de exención, es preciso hacer referencia a la Resolución vinculante de esta Dirección General de 24 de julio de 1987 (BOE de 13 de agosto), cuyo apartado Tercero, punto IV, ordinal 7º, se refiere a la misma, estableciendo la aplicabilidad de la exención a los servicios prestados por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional y relativos a:

"7º Tarjetas de crédito, débito y uso múltiple, tanto los servicios prestados a los titulares, cuya contraprestación son las comisiones percibidas de los mismos por la emisión o renovación de dichas tarjetas, por la disposición en ventanillas, en cajeros automáticos o en oficinas de otras entidades nacionales o extranjeras, como los servicios prestados a los establecimientos donde se utilicen dichas tarjetas, retribuidos mediante las comisiones percibidas de dichos establecimientos.

También están exentas las comisiones percibidas de la entidad emisora cuando el titular de la tarjeta hace uso de la misma en las oficinas de otras entidades."

De acuerdo con la información aportada en el escrito de consulta, resulta que la entidad consultante percibe comisiones por los pagos realizados a través de una aplicación informática instalada en un dispositivo móvil y no por el uso específico de un terminal. En tal caso, este Centro directivo puede concluir que los mismos, en la medida que responden a la ejecución de una operación financiera de transferencia de crédito, deben quedar sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En efecto, esta Dirección General ya se pronunció en su consulta vinculante de 4 de abril de 2011, V0888-11, indicando que "la comisión que las entidades financieras cobran a la cooperativa por el uso de la tarjeta de crédito como medio de pago, es una operación sujeta y exenta del Impuesto" por lo que el uso de una aplicación informática cuya función es la de medio de pago debe tener los mismos efectos y será, por tanto, de aplicación la referida exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.

..//..

**CUOTAS SOPORTADAS NO DEDUCIBLES. ENTRADAS A ESPECTÁCULOS Y SERVICIOS DE CARÁCTER RECREATIVO. ATENCIÓNES A CLIENTES, ASALARIADOS O TERCERAS PERSONAS**



Gaceta Fiscal, septiembre 2019

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
**15 de julio de 2019**  
**Arts. 96.1.4 y 96.1.5 L.I.V.A. (L37/1992)**

**RESUMEN**

No son deducibles las cuotas de IVA soportado en adquisiciones de clases de golf y entradas a partidos de fútbol según resulta de lo dispuesto por el artículo 96.uno, ordinales 4º y 5º de la Ley del IVA. Este precepto es compatible con el Derecho de la Unión, resultando amparado por el artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE, norma básica de armonización del impuesto, que permite el mantenimiento en las normativas nacionales de los Estados de la Unión de las restricciones existentes a la fecha de su adhesión a la Unión Europea, como ocurre con esta exclusión, incluso aunque se trate de gastos de naturaleza exclusivamente empresarial (sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14-6-2001, Asunto C-345/99), y que cabe aplicar a los obsequios a clientes, como dispone expresamente la sentencia del mismo Tribunal de 15-4-2010, Asunto C-538/08.

Reitera criterio RG 00/06530/2014 (19-04-2018).

Criterio relacionado RG 00/01886/2014 (23-10-2017). Sobre deducciones del IVA soportado en cuotas mensuales pagadas a un "Club Financiero" presentado como centro de negocios cuando en realidad se trata de una entidad de carácter social y recreativo (entre otros gastos no deducibles).

**CONTENIDO**

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

(...)

**SEGUNDO.-** En relación con la entidad XB ESPAÑA SL, en fecha 8 de mayo de 2015 se inicia por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria) un procedimiento de comprobación limitada por el Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 04 a 12/2012.

Notificada la propuesta de liquidación, el 30 de octubre de 2015 se dicta resolución con liquidación provisional, de la que resulta un importe de deuda tributaria a ingresar de 21.826,36 euros. La regularización practicada consiste en la minoración de cuotas soportadas deducidas en los períodos 05/2012, 08/2012 y 10/2012, correspondientes a adquisiciones de clases de golf y de entradas a partidos de fútbol realizadas a las entidades YZ SL, FHA y FKQ, de conformidad con el artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**TERCERO.-** Como consecuencia de las actuaciones de comprobación realizadas, se inician expedientes sancionadores por los períodos 08/2012 y 10/2012, dando lugar a los correspondientes acuerdos de imposición de sanción por infracción tributaria de fecha 16 de febrero de 2016. En ambos acuerdos se sanciona la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Las infracciones se califican como leves y se sancionan con multa pecuniaria proporcional del 50% de la base de la sanción en cada caso.

**CUARTO.-** Contra la resolución con liquidación provisional y los acuerdos de imposición de sanción descritos en los antecedentes de hecho anteriores, la entidad interpone reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Notificado el trámite de puesta de manifiesto, el 17 de mayo de 2016 la entidad presenta escrito en el que formula las siguientes alegaciones:

- Las exclusiones a la deducibilidad del IVA soportado contenidas en el artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido son incompatibles con el ordenamiento jurídico comunitario, en concreto con los artículos 168 y 176 de la Directiva 2006/112/CE.

- Los gastos incurridos están plenamente relacionados con la actividad empresarial. Los asistentes a los eventos deportivos son clientes en activo de las sociedades del grupo o clientes potenciales cuya captación interesa al grupo.

Respecto a los acuerdos sancionadores, el 22 de marzo de 2017 la entidad reclamante presenta escrito en el que alega, en síntesis, ausencia de tipicidad y de culpabilidad en su actuación.

..//..

**IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES****CUENTA CORRIENTE COMÚN Y FALLECIMIENTO DE UNO DE LOS COTITULARES.  
DETERMINACIÓN DEL ORIGEN DE LOS FONDOS**

Gaceta Fiscal, septiembre 2019

**CONSULTA DGT V1315-19**  
**6 de junio de 2019**  
**Art. 3.1.a) L.I.S.D. (L29/1987)**

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

La mujer del consultante ha fallecido recientemente. Entre los bienes que tenían en común hay una cuenta corriente en la que el origen de los ingresos son las nóminas del consultante, ya que la mujer no trabajaba fuera de casa.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Si puede entenderse que dicho dinero le pertenecía al consultante y no tiene que declarar por ello en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

**CONTESTACIÓN**

Conforme al artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria "Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda", por lo que la competencia de esta Dirección General en cuanto a la contestación de las referidas consultas se limita al aspecto tributario de los antecedentes y circunstancias expuestos por los contribuyentes, no alcanzando, en ningún caso, a los efectos o consecuencias de cualquier otro orden, civil, registral, etc., que puedan derivarse de los referidos hechos.

Los regímenes económicos matrimoniales vienen regulados en el título III del libro IV del Código Civil, que lleva por título "Del régimen económico matrimonial". En él se dedican los artículos 1.344 a 1.410 (capítulo IV) a la sociedad de gananciales, que constituye el régimen general en nuestro Derecho Civil y se aplica con carácter supletorio a falta de capitulaciones matrimoniales (artículo 1.316, Código Civil). De la regulación de la sociedad de gananciales, destacamos los siguientes preceptos por su relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta:

Artículo 1.344. "Mediante la sociedad de gananciales se hacen comunes para el marido y la mujer las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos, que les serán atribuidos por mitad al disolverse aquélla".

Artículo 1.347. "Son bienes gananciales:

1.º Los obtenidos por el trabajo o la industria de cualquiera de los cónyuges.

.../...".

Artículo 1.392. "La sociedad de gananciales concluirá de pleno derecho:

1.º Cuando se disuelva el matrimonio.

2.º Cuando sea declarado nulo.

3.º Cuando judicialmente se decrete la separación de los cónyuges.

4.º Cuando los cónyuges convengan un régimen económico distinto en la forma prevenida en este Código".

Artículo 1.396. "Disuelta la sociedad se procederá a su liquidación, que comenzará por un inventario del activo y pasivo de la sociedad".

Artículo 1.404. "Hechas las deducciones en el caudal inventariado que prefijan los artículos anteriores, el remanente constituirá el haber de la sociedad de gananciales, que se dividirá por mitad, entre marido y mujer o sus respectivos herederos".

De los preceptos anteriores se deduce lo siguiente:

Mediante la sociedad de gananciales, se hacen comunes a ambos cónyuges las ganancias o beneficios obtenidos indistintamente por cualquiera de ellos mientras dure el régimen. En consecuencia, al terminar el régimen, tales ganancias o beneficios les serán atribuidos por mitad. Entre los bienes que tienen carácter ganancial –y, por tanto, se hacen comunes a marido y mujer– se incluyen los obtenidos por el trabajo o la industria de cualquiera de los cónyuges. En este concepto deben considerarse comprendidas todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dineraria o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo o industria del marido o de la mujer.

...//...



Gaceta Fiscal, septiembre 2019

**CONSULTA DGT V1915-19**  
22 de julio de 2019  
Arts. 28 y 30 LIRPF (L35/2006)  
Arts. 93, 94 y 95 LIVA (L37/1992)  
Art. 22 RIRPF (RD439/2007)

## RESUMEN

Los contratos de renting deben contabilizarse del mismo modo que los contratos de arrendamiento financiero, salvo en aquellos supuestos en los que el contrato de renting se configure como un arrendamiento operativo.

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante ejerce la actividad profesional de asesoramiento financiero a grandes patrimonios. Para el desarrollo de esta actividad, en la que ha de realizar desplazamientos, se plantea adquirir un nuevo vehículo mediante un contrato de renting.

### CUESTIÓN PLANTEADA

Si puede deducirse tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la totalidad de las cuotas de renting en concepto de gasto.

### CONTESTACIÓN

#### 1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En primer lugar, habrá que determinar si el vehículo en renting se encuentra afecto a la actividad desarrollada por el consultante.

En este sentido, el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante RIRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 4 de agosto), en adelante, RIRPF, regula los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, estableciendo que:

"1. Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.

En ningún caso tendrán la consideración de elementos afectos a una actividad económica los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros y los destinados al uso particular del titular de la actividad, como los de esparcimiento y recreo.

2. Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquéllos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.

2º Aquéllos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

3. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

4. 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 u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

..//,,



Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019

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

## CONTENIDO

La aplicación del IVA a los bonos se regula en la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, conocida como la Directiva IVA. El objeto de esta norma es "la simplificación, modernización y armonización de las normas" aplicables a los bonos emitidos después del 31 de diciembre de 2018, y a estos efectos el art. 2.1 dispone que "los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2018, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva". Curiosamente, en el caso español, esta Directiva no ha sido transpuesta a través de una modificación de la ley del IVA, como habría sido lógico, sino a través de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 28 de diciembre de 1918, publicada en el BOE del 31 de diciembre pasado. Y con posterioridad se han publicado las contestaciones a dos consultas que han venido a aclarar cuestiones no tratadas en la citada resolución, la número V1062-19, de 15 de febrero de 2019, y la V0324-19 de 17 de mayo de 2019, que a su vez precisa la anterior.

En el apartado 2 de esta última se dice lo siguiente: "En relación con las operaciones que tienen por objeto bonos, debe señalarse que con fecha 27 de junio de 2016 se aprobó la Directiva 2016/1065 del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al tratamiento de los bonos (DOUE de 1 de julio) y que incorpora un nuevo Capítulo 5 al Título IV de la Directiva 2006/112/CE donde se establecen reglas armonizadas sobre la tributación de los bonos aplicables con efectos desde el 1 de enero de 2019. La transposición en el ámbito interno de la mencionada norma comunitaria se ha llevado a cabo a través de la Resolución de 28 de diciembre de 2018, de la Dirección General de Tributos, sobre el tratamiento de los bonos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 28 de diciembre), aplicable a los bonos emitidos a partir del 1 de enero de 2019. La mencionada Resolución incorpora lo establecido en la Directiva 2016/1065 al mismo tiempo que supone la recopilación de los criterios sentados por este Centro directivo, en contestación a diversas consultas tributarias, sobre el tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los bonos (por todas, contestación a consulta vinculante de fecha 26 de octubre de 2016, número V4588-16)".

Es evidente la anomalía que este modo de proceder supone en el sistema de fuentes, pues la eficacia directa de las Directivas solo opera en favor del particular, si la alega, y no de los Estados miembros, en ningún caso. Por tanto, la transposición de una Directiva, que estaba desarrollada por la Ley del IVA, solo puede llevarse a cabo a través de una reforma de dicha Ley, y no mediante resoluciones de la Dirección General de Tributos o contestaciones a consultas. A nadie se le ocultan las dificultades que habría podido tener un gobierno en funciones, sin mayoría parlamentaria, para aprobar una modificación de la Ley del IVA, y que muchos de los aspectos de la nueva Directiva son meras aclaraciones de lo ya dispuesto por la normativa anterior, pero ello en modo alguno justifica lo ocurrido, y, por tanto hay que entender que la Directiva 2016/1065 no está ejecutada, de modo que los interesados pueden acogerse a ella, dada su eficacia directa, pero también pueden seguir aplicando la ley del impuesto, sin que esta opción pueda dar lugar a sanción o regularización alguna. Aparte del indudable incumplimiento del ordenamiento comunitario que supone la situación actual, pues, como se ha dicho, una resolución de la Dirección General de Tributos no es el modo idóneo de ejecutar una modificación de la Directiva del IVA. Por tanto, resulta de la máxima importancia determinar qué novedades reales ha supuesto la Directiva 2016/1065, sobre los bonos. Esta distingue entre bonos univalentes y bonos polivalentes, definiéndose los primeros como aquellos en que "a la hora de su emisión se conozca el lugar de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios a los que se refiere el bono, y la cuota del IVA devengada por dichos bienes o servicios", y como bonos polivalentes todos los demás.

Como acertadamente precisan las consultas de la Dirección General de Tributos, no se trata de que el adquirente del bono que lo transmite a sus tenedores finales, o estos últimos tenedores finales que van a canjearlo, tengan la certeza en el momento de la adquisición de que únicamente van a ser utilizados en una parte del territorio español y la operación estará sujeta al IVA a un tipo impositivo determinado, sino de que así resulte del propio bono o de su documentación adjunta. Así, en el caso de vales comida que pueden ser canjeados tanto en la Península e Islas Baleares como en Canarias, Ceuta o Melilla, a los que se refieren las consultas, se tratará de bonos polivalentes, pues podría ser aplicable tanto el IVA como el IGIC o el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación. Si el bono solo pudiera canjearse en la Península, o solo en Canarias, en cambio, se trataría de un bono univalente.

Pues bien, partiendo de esta distinción, lo que establece la Directiva sobre los bonos, y aquí radica la primera novedad, es que tratándose de bonos univalentes, cada entrega del bono, se considerará como una realización de la prestación subyacente. Por tanto en el caso de un vale comida, cada entrega de bono univalente se consideraría como la prestación de un servicio de hostelería, aplicándose el tipo correspondiente. Esto incluso en la primera emisión del bono, efectuada por una empresa dedicada a su comercialización, aunque nada tenga que ver con la hostelería. El devengo se produciría con la puesta a disposición del bono, salvo que exista un pago anticipado, y la base imponible sería la totalidad de la contraprestación, aplicándose el tipo correspondiente a los servicios de hostelería. Tratándose de un bono polivalente, en cambio, como no se sabe si la operación va a estar sujeta al IVA, o a qué tipo, la prestación subyacente solo se grava cuando se realiza y en cabeza de quien la realiza. Las entregas anteriores del bono no están gravadas, salvo que pueda identificarse una operación distinta, como un servicio de intermediación, o de distribución o de promoción.

..//..

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO SOBRE LAS OPERACIONES DE SEGURO, REASEGURO Y CAPITALIZACIÓN

Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019



**Consulta DGT V0008-19  
3 enero 2019**

### **RESUMEN**

Una entidad dedicada al arrendamiento ("renting") a largo plazo de vehículos, formaliza dichos contratos a través de dos tipos o modalidades: un servicio único en el que se ofrece junto con la cesión del vehículo otras prestaciones entre las que se incluye el mantenimiento y el seguro de daños, y un servicio único en el que se incluye la cesión del vehículo y otras prestaciones como el mantenimiento, pero no el seguro. Se pregunta si en los contratos formalizados en los que se incluya la prestación de seguro, si ésta debe considerarse como parte de una prestación única y si ésta prestación única se considera sujeta y no exenta del IVA. También se pregunta por la deducibilidad de las cuotas del Impuesto soportadas por la empresa con ocasión del mantenimiento o la reparación de los vehículos siniestrados.

### **CONTENIDO**

La Ley del IVA sujetas a tributación las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, realizadas en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. No obstante, establece que las operaciones de seguro, reaseguro y capitalización estarán exentas. De otra parte, la Ley establece que las primas de seguros formarán parte de la base imponible de las operaciones. Así, 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. Ahora bien, en el caso planteado se trata de delimitar si la facturación del coste de dichos seguros por la entidad consultante a sus clientes finales en operaciones de "renting" es también una operación sujeta y exenta del Impuesto. Por tanto, lo que hay que analizar es si el seguro que se ofrece junto con la cesión del vehículo pudiera ser considerado como un servicio independiente del propio servicio de renting. A estos efectos, en los contratos formalizados por la empresa caben dos posibilidades: que el tomador del seguro sea el cliente final que concierta el seguro directamente con una entidad aseguradora, sin que participe la consultante; o bien que el servicio de renting incluya entre las prestaciones ofrecidas el seguro que es concertado por la consultante como tomador y beneficiario, en nombre y por cuenta propia, y en este caso cabe la posibilidad además, según la modalidad de contrato, de que el cliente solicite suscribir directamente el seguro con la entidad aseguradora de su elección. De lo expuesto se puede concluir que, si el tomador del seguro es el cliente final, dicha prestación de servicios de seguro estará sujeta y exenta del IVA. Sin embargo, en el caso de que el servicio único ofrecido por la consultante incluya entre las prestaciones complementarias la de seguro, será necesario determinar si en tales circunstancias el servicio ofrecido, a efectos del Impuesto, constituye una prestación única, a la que debe aplicarse el IVA, o si se trata de operaciones independientes, que deben, por ello, apreciarse separadamente por lo que respecta a su sujeción al Impuesto. En este último caso el TJUE ha indicado que hay que analizar cada caso, pudiendo concluir que la prestación de un seguro en un contrato de renting, es una prestación de servicios independiente cuando, entre otros extremos, el destinatario pueda elegir libremente la compañía de seguros con las que se va a suscribir, y ésta no viene impuesta por la consultante. Así sucede entre otros en el descrito como "servicio de renting a particulares". En estos casos, las cuotas refacturadas por la compañía (tomadora del seguro), estarán exentas como operaciones de seguros si las prestaciones facturadas a sus clientes incluyen la facturación exacta de una prestación de seguro; en los casos en los que no se facture exactamente lo mismo, es decir, se facture en las cuotas de renting una cantidad mayor o menor, habrá que estar a las estipulaciones contractuales, pero, en principio, dichas operaciones deben quedar sujetas y no exentas. Cuando el servicio de seguros no pueda calificarse de independiente (el cliente no pueda elegir aseguradoras, o la cobertura del riesgo ya le viene impuesta), la prestación será única y estará sujeta y no exenta. Respecto de la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la empresa de renting, se aplican los criterios generales; así si realizará simultáneamente tanto operaciones sujetas pero exentas como sujetas y no exentas, le sería de aplicación la regla de la prorrata, debiendo aplicar las reglas generales para su deducibilidad en todo caso.

Preceptos consultados:

Ley 37/1992 (Ley IVA, art. 20.Uno.16 y 94)

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO****SOBRE LA UTILIZACIÓN DE LOS COCHES POR PARTE DE LOS AGENTES DE LA SOCIEDAD**

Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019

**CONSULTA DGT V3216-18**  
18 diciembre 2018**RESUMEN**

Una entidad que tiene como actividad principal la venta de programas informáticos, así como servicios de soporte técnico y cursos formativos a sus clientes, hace entrega de un vehículo automóvil a determinados trabajadores en modalidad renting. Se pregunta por el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado como consecuencia de la utilización de vehículos automóviles por parte de los agentes comerciales de la sociedad, así como por el resto de empleados que desarrollan funciones distintas a las comerciales.

**CONTENIDO**

La Ley del IVA sujetas a tributación las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, realizadas en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. Así, en los casos en que exista una relación directa entre el servicio prestado por el empleador (retribución en especie) y la contraprestación percibida por el mismo (trabajo personal del empleado) se produce una prestación de servicios efectuada a título oneroso a efectos del IVA. Por tanto, la cesión del uso de automóviles a los trabajadores constituye una retribución en especie de obligado cumplimiento para la misma, si se establece así en el contrato laboral del trabajador, de manera que una fracción de la prestación laboral del trabajador es la contrapartida de dicha cesión. Es decir, la cesión a los trabajadores del uso de los vehículos forma parte del montante total de las retribuciones que dicho trabajador percibe por los servicios laborales que presta. En estas circunstancias, las retribuciones en especie constituyen prestaciones de servicios a título oneroso y por tanto sujetas al IVA. La retribución en especie será únicamente la parte proporcional del uso que de los mismos que se destine a las necesidades privadas del trabajador. A estos efectos, se deberá aplicar un criterio de reparto en el que, de acuerdo con la naturaleza y características de las funciones desarrolladas por el trabajador, se valore sólo la disponibilidad para fines particulares. Para determinar esta parte de uso no son aceptables aquellos criterios que fijen un "forfait" según horas de utilización efectiva o kilometraje, pues el parámetro determinante debe ser la disponibilidad para fines particulares. Estos criterios serán aplicables tanto los vehículos cedidos sean propiedad del empleador o bien los posea en renting o leasing. Las cuotas soportadas por la adquisición o el arrendamiento de los automóviles objeto de cesión, podrán deducirse íntegramente al estar afectos totalmente a una actividad sujeta y no exenta.

Preceptos consultados:

Ley 37/1992 (Ley IVA, arts. 93,94 y 95)

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

¿LOS RENDIMIENTOS PROCEDENTES DEL ARRENDAMIENTO DE TODOS LOS INMUEBLES REFERIDOS SE CALIFICARÍAN COMO RENDIMIENTOS DE ACTIVIDAD ECONÓMICA?



Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019

Consulta DGT V0200-19  
30 enero 2019

### RESUMEN

Una persona es titular de varios inmuebles que tiene arrendados, disponiendo para ello de una persona empleada con contrato laboral y a tiempo completo. La titularidad sobre los inmuebles es diversa, así, es propietario único de 16 de dichos inmuebles, 20 están en propriedad conjunta con varios cotitulares de los que se hace factura individual y se gestiona de forma individual por el empleado del consultante, y por último 17 inmuebles están afectos a 3 comunidades de bienes que facturan a los inquilinos a nombre de la comunidad de bienes e imputando al consultante su participación correspondiente en el modelo 184. Se pregunta si los rendimientos procedentes del arrendamiento de todos los inmuebles referidos se calificarían como rendimientos de actividad económica.

### CONTENIDO

La copropiedad de bienes inmuebles implica la existencia de una comunidad de bienes entre los distintos copropietarios. De otra parte, las comunidades de bienes no tienen la consideración de sujeto pasivo en el IRPF, siéndolo cada uno de sus miembros. Así, en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles, las circunstancias que determinan que dicho arrendamiento genere rendimientos del capital inmobiliario o rendimientos de actividades económicas deben valorarse de forma separada respecto de la actividad desarrollada por el consultante sobre los bienes en los que sea único propietario y respecto de la actividad desarrollada a través de comunidades de bienes, por compartir la propiedad de bienes inmuebles. Partiendo de lo anterior, la Ley del IRPF considera que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Con esta redacción se establecen unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial a efectos fiscales, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter. Así, la actividad individual desarrollada por el consultante sobre los bienes de su propiedad (titularidad jurídica del 100% en este caso) constituirá una actividad empresarial cuando se cumplan los requisitos anteriores respecto de dicha actividad. Por su parte, las actividades de arrendamiento desarrolladas por las comunidades de bienes en las que participa, sólo se calificarán de económicas cuando concurren esos medios en cada una de dichas comunidades. Por tanto, no existe posibilidad de afectar a la actividad individual de arrendamiento los bienes que posee en régimen de copropiedad y viceversa. Estos últimos bienes generarán o no rendimientos de actividad empresarial sólo si la comunidad de bienes integrada por sus copropietarios cumple los requisitos referidos. Respecto del requisito del contrato, el mismo debe tener la calificación de laboral conforme a la normativa laboral vigente. Así, en el arrendador -o los arrendadores copropietarios de los inmuebles, en caso de existencia de una comunidad de bienes- utilicen, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa en la gestión de la actividad, sin que pueda entenderse cumplido por las tareas de gestión realizadas por ellos mismos. En el caso consultado se concreta el requisito sobre los bienes de su propiedad, pero no sobre los de las comunidades, por lo que habrá que estar al cumplimiento de dichos requisitos.

Preceptos consultados:

Ley 35/2006 (Ley IRPF, arts. 8, 27 y 88).



Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL  
25-09-2018****RESUMEN**

En esta Resolución el TEAC analiza el tipo impositivo aplicable a las obras de reparación realizadas en viviendas propiedad de personas físicas que utilizan la vivienda para su uso particular, cuando los siniestros que determinan la realización de tales obras son cubiertos por pólizas de seguro contratadas por los propietarios de las viviendas. El TEAC resuelve, en unificación de criterio, estableciendo que la determinación del tipo impositivo, general o reducido, aplicable a las obras de reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas por la empresa de reparaciones exige analizar previamente quién es el destinatario de tales obras, si la persona física que utiliza la vivienda para su uso particular o si la compañía aseguradora. Cuando el destinatario sea la persona física el tipo impositivo será el reducido siempre que se cumplan los restantes requisitos previstos en el artículo 91. Uno.2.10º de la Ley 37/1992. Cuando el destinatario sea la compañía aseguradora el tipo será el general. A estos efectos indica el TEAC que será destinataria de las obras de reparación.

**CONTENIDO**

- La persona física que utiliza la vivienda para su uso particular cuando el modo de resarcimiento resultante de la póliza de seguro sea el pago de una indemnización por la compañía aseguradora una vez realizadas las peritaciones oportunas. En este caso es el asegurado quien contrata en su propio nombre con la empresa de reparaciones y quien está obligado a efectuar el pago de la contraprestación de los servicios de reparación, con independencia de quién sea la persona o entidad que efectúe el pago material de los mismos, si el propio asegurado, al que se le indemnizará por la compañía de seguros en los plazos estipulados, o si la propia empresa aseguradora tras la autorización por el asegurado del cobro de la indemnización directamente por la empresa de reparaciones. En la factura habrá de identificarse al asegurado destinatario del servicio, sin perjuicio de que, en su caso, se haga constar también a la entidad aseguradora como pagadora por reembolso. No se opone a la consideración como destinatario del asegurado el hecho de que la compañía de seguros facilite a éste la contratación de la reparación con determinadas empresas del sector a través de plataformas de gestión de siniestros obteniendo de ellas una comisión por captación de clientes ni el hecho de que las entidades aseguradoras establezcan sistemas de control de calidad de los servicios suministrados a través de dichas plataformas y, en su caso, incentivos o penalizaciones por los mismos.
- La compañía aseguradora cuando se sustituya la indemnización por la reparación o reposición del objeto siniestrado. Ello exige que el asegurado consienta dicha sustitución o que de la propia póliza de seguro se infiera que la prestación comprometida es exclusivamente la reparación o reposición del objeto dañado. En este caso es la compañía aseguradora la que contrata con la empresa de reparaciones, la que está obligada a efectuar el pago, la que paga materialmente y la destinataria de los servicios de reparación. En la factura habrá de identificarse a la entidad de seguros.

## ¿ES POSIBLE AMORTIZAR EN IRPF EL FONDO DE COMERCIO DE UN NEGOCIO ADQUIRIDO POR DONACIÓN?

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019



**CONSULTA DGT V1259-19**  
3 de Junio de 2019  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

### RESUMEN

Para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas la Ley de IRPF se remite de forma genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades, que en principio, impiden amortizar el fondo de comercio, cuando su adquisición no lo ha sido con carácter oneroso.

### CONTENIDO

No es posible la amortización del fondo de comercio de un negocio que se adquiere en virtud de una donación porque la transmisión no tiene carácter oneroso y resulta imposible contabilizarlo ya que el valor del fondo de comercio solo se contabiliza cuando se haya puesto de manifiesto como consecuencia de una adquisición onerosa.

En la medida en que un fondo de comercio se valora por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas, por remisión de las normas del IRPF a las normas del Impuesto de Sociedades y de éste a las normas contables, en el caso, al haber sido el fondo de comercio parte de la donación, al hacerse ésta de forma conjunta sobre un negocio compuesto por local, mobiliario y existencias, no existe forma de que el fondo de comercio pueda ser valorado.

Normativa aplicada: art. 10 (Ley 27/2014); art. 28.1 (Ley 35/2006).

## ADMINISTRACIÓN COMPETENTE PARA LA EXACCIÓN DEL IRPF E IVA DE UN RESIDENTE EN ASTURIAS QUE VENDE SU FARMACIA Y SE TRASLADA A VIZCAYA



**Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019**

### **CONSULTA DGT V1264-19 4 de Junio de 2019 SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

#### **RESUMEN**

Se plantea Consulta ante la DGT por una contribuyente natural de Vizcaya y residente en Asturias, que prevé trasladarse a Vizcaya en 2018 y transmitir en este ejercicio la oficina de farmacia de la que es titular, incluyéndose en la transmisión el fondo de comercio, las instalaciones y las existencias.

#### **CONTENIDO**

La competencia para la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la administración estatal o foral depende de la residencia habitual del contribuyente, que de forma prioritaria se determina por la permanencia en territorio común o foral un mayor número de días del período impositivo. Así, se entiende que las personas físicas residentes en territorio español tienen su residencia habitual en el País Vasco, aplicando sucesivamente los siguientes criterios: permanencia; principal centro de intereses; y última residencia declarada.

La permanencia debe ser calculada sin descontar las ausencias temporales y son ineficaces aquellos cambios de residencia cuyo objeto principal sea lograr una menor tributación efectiva.

En cuanto al tratamiento fiscal de la transmisión de la oficina de farmacia en el supuesto de que deba tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la Administración del Estado, siendo de aplicación la normativa estatal del impuesto, procede distinguir entre existencias y elementos de inmovilizado; aquellas son un rendimiento de la actividad económica y su venta se integra en la base imponible general del Impuesto; el inmovilizado, tanto material como intangible, su valor de transmisión es el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado del que se deducirán los gastos y tributos inherentes a la transmisión, excluidos los intereses en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Tratándose de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, se considerará como valor de adquisición el valor contable, teniendo en cuenta las amortizaciones que hubieran sido fiscalmente deducibles, sin perjuicio de la amortización mínima.

Así, la ganancia o pérdida patrimonial se determina por la diferencia entre el importe real por el que se efectúe la enajenación, siempre que no sea inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso se tomaría éste, y el valor contable del elemento del inmovilizado material o intangible transmitido. En cuanto al inmovilizado intangible correspondiente al fondo de comercio puesto de manifiesto en la transmisión onerosa, considerando como tal al conjunto de bienes inmateriales, tales como clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga, que son transmitidos junto con el resto de elementos que conforman el negocio de farmacia, en la medida en que no se correspondan con activos identificables, la ganancia patrimonial correspondiente a su transmisión vendrá dada, no existiendo pasivos asumidos por la transmisión, por la diferencia entre el precio de venta del negocio de farmacia y la suma de los valores de mercado identificables de los activos individuales transmitidos (existencias, local, mobiliario y enseres, etcétera).

En cuanto a la sujeción de la operación al IVA, y atendiendo que también se va a transmitir el fondo de comercio, instalaciones, existencias y licencia para el ejercicio, y los demás bienes y derechos relativos a la actividad, con excepción del local donde se desarrolla la actividad que será cedido o arrendado por su titular al adquirente, debe puntualizarse que para la aplicación de la no sujeción se exige que el conjunto de los elementos transmitidos por el empresario o profesional sean suficientes para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en el propio transmitente.

Si los bienes y derechos transmitidos, o parte de ellos, se desafecten posteriormente de las actividades empresariales o profesionales que determinan la no sujeción, la desafectación quedará sujeta al Impuesto.

Se aclara también que el concepto de «universalidad parcial de bienes» se refiere no a uno o varios elementos individuales, sino a una combinación de éstos suficiente para permitir la realización de una actividad económica, aunque esa actividad sólo forme una parte de una empresa más amplia de la que ha sido segregada.

Atendiendo a lo dispuesto en la sentencia "Christel Schriever", en relación con la transmisión de los elementos afectos a un comercio minorista en el que no se producía la transmisión del local comercial, se debe analizar si el inmueble en cuestión es necesario para el desarrollo de una actividad económica, conjuntamente con el resto de los elementos transmitidos, atendiendo a la naturaleza de la actividad y a las características propias del inmueble.

En el caso expuesto, y siendo que los elementos transmitidos se acompañan de la necesaria estructura organizativa de factores producción a priori, la transmisión objeto de consulta no queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Normativa aplicada: art. 7.1 (Ley 37/1992), arts. 27 y 48 (Ley 35/2006); arts. 6 y 43 (Ley 12/2002)

**TRIBUTACIÓN EN IRPF DE LOS ANTICIPOS DE NÓMINA SOLICITADOS POR EL PERSONAL DE LAS FUERZAS ARMADAS Y DEVUELTOS POR MENSUALIDADES SIN INTERESES****Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019**

**CONSULTA DGT V1348-19**  
10 de Junio de 2019  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

**RESUMEN**

Los anticipos obtenidos por el contribuyente tienen la consideración de rendimientos del trabajo en especie al tratarse de una cantidad reintegrable en varias mensualidades, tratándose de un préstamo sin intereses. No procede retención alguna sobre dichas cantidades pero sí un ingreso a cuenta.

**CONTENIDO**

Si el personal de las Fuerzas Armadas percibe de la Acción Social del Ejército anticipos sobre sus retribuciones, que debe devolver en mensualidades en nómina, sin intereses, estos anticipos constituyen rentas en especie al corresponderse con retribuciones de trabajos ya realizados y siempre que se reintegren o compensen en la fecha en que hubiese correspondido su pago.

En la medida en que el anticipo es reintegrable en varias mensualidades– lo que lo convierte en un préstamo sin intereses-, a efectos de su valoración como rendimiento del trabajo en especie debe estarse a la diferencia entre el interés pagado y el interés legal del dinero vigente .

Siendo entonces un rendimiento del trabajo en especie, no opera la retención sino el ingreso a cuenta que se debe calcular aplicando a su valor, determinado conforme a las reglas del artículo 43.1 de la Ley del Impuesto, y mediante la aplicación, en su caso, del procedimiento previsto en la disposición adicional segunda del Reglamento, el tipo que corresponda de los previstos en el artículo 80 del Reglamento.

**TRATAMIENTO FISCAL DE LAS AYUDAS PERCIBIDAS TRAS LAS INUNDACIONES**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019

**CONSULTA DGT V1586-19**

27 de Junio de 2019

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

Están exentas, con ciertos límites, las ayudas percibidas de las distintas Administraciones Públicas y del Consorcio de Compensación de Seguros por destrucción o reparación de elementos patrimoniales tras una inundación.

**CONTENIDO**

De conformidad con lo establecido en la disp. adic. 5<sup>a</sup> de la Ley de la Renta de las Personas Físicas, las ayudas y/o subvenciones recibidas por distintas Administraciones Públicas tras los daños sufridos en la vivienda habitual por una inundación (prestaciones económicas satisfechas por el Ayuntamiento por razones de urgencia social con el fin de sustituir el ajuar doméstico destruido, y ayudas para la reparación o sustitución de los elementos patrimoniales afectados) están exentas de tributación en el IRPF, como también lo están las ayudas públicas percibidas para compensar el desalojo temporal o definitivo por inundación de la vivienda habitual.

En el supuesto de que las ayudas del Ayuntamiento, el Consell de Mallorca y la Comunidad Autónoma no estuvieran incluidas en esta exención, podría resultarle de aplicación la exención establecida en el art. 7 y) de la Ley del IRPF, esto es, como prestaciones económicas establecidas por las Comunidades Autónomas en concepto de renta mínima de inserción para garantizar recursos económicos de subsistencia a las personas que carezcan de ellos.

La imputación temporal de las ayudas no exentas debe serlo en el período impositivo en que tenga lugar su cobro.

En cuanto a las indemnizaciones derivadas de contratos de seguro, a priori son ganancias o pérdidas patrimoniales calculándose la diferencia entre la cantidad percibida y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño. Cuando la indemnización no fuese en metálico, se computará la diferencia entre el valor de mercado de los bienes, derechos o servicios recibidos y la parte proporcional del valor de adquisición que corresponda al daño.

En el caso, además se va a percibir una indemnización otorgada por el Consorcio de Compensación de Seguros. Si la cantidad que se percibe coincide con el coste de reparación de los bienes, no procede imputar ganancia o pérdida patrimonial alguna. Ahora bien, si existe variación patrimonial en los supuestos de destrucción de elementos patrimoniales, debiendo efectuarse su cómputo por diferencia entre la indemnización que se percibe por la pérdida del elemento patrimonial y el valor del mismo.

Pero como en el caso el propietario de la vivienda percibe del Consorcio de Compensación de Seguros la correspondiente indemnización (dado la especial naturaleza del fenómeno causante del daño) y a la vez ayudas de las Administraciones Públicas por los daños materiales producidos, sin que en principio ambas entregas puedan superar el valor del daño producido, se entiende que ambas cuantías forman parte de un todo, - una ayuda pública-, que queda exenta de tributación en el IRPF.

**ALQUILAR EL TRASTERO AL MARGEN DE LA VIVIENDA CONSTITUYE UNA OPERACIÓN SUJETA Y NO EXENTA DE IVA**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019



**CONSULTA DGT V1333-19**  
7 de Junio de 2019  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

**RESUMEN**

Los arrendamientos de garajes y anexos, entre los que se encuentran los trasteros, estarán exentos del IVA cuando sean accesorios a viviendas que, igualmente, se cedan en arrendamiento y éste resulte exento. En caso contrario, el arrendamiento de los garajes y trasteros no resultará exento.

**CONTENIDO**

Un arrendador persona física de un local que se utiliza como trastero, sin ejercer actividad económica alguna, debe tributar por IVA el alquiler.

El arrendador del trastero tiene la condición, a efectos del Impuesto, de empresario o profesional, y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

En los contratos de arrendamiento de trasteros se debe distinguir según se arrienden o no conjunta y simultáneamente con edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas; y los arrendamientos de garajes y anexos, entre los que se encuentran los trasteros, solo quedan exentos del IVA cuando sean accesorios a viviendas que, igualmente, se cedan en arrendamiento y éste resulte exento, pero no cuando se alquilan de forma independiente a la vivienda, - y al margen de un inmueble que estuviera destinado a vivienda-, debiendo tributar al tipo impositivo general del 21%.

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019



**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
**Resolución de 10 julio 2019**  
**Rec. 86/2019**

**RESUMEN**

La admisión del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio por parte del TEAC atiende al trasfondo de la existencia de un posible privilegio; que aun afectando a pocos contribuyentes, -los ex-europarlamentarios españoles que recibes prestaciones de ese "RVPC-, debe aclararse, despejando las dudas por lo menos a nivel administrativo, sobre si la correcta es la tesis de la parte y del TEAR, de todo lo que el obligado tributario ha percibido y percibirá en el futuro más de tres cuartas partes no tributarían en absoluto; mientras que si la procedente es la tesis del Director del Departamento de Gestión de la AEAT, el obligado tributario deberá tributar por todo lo que ya haya percibido y por todo lo que deberá percibir en el futuro.

**CONTENIDO**

La cuestión nuclear centraba la regularización practicada en las liquidaciones dictadas en relación con los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013 en la calificación de las cantidades percibidas por el obligado tributario tras cesar en sus funciones como diputado europeo, con origen en el "régimen voluntario de pensión complementaria", RVPC- (régimen transitorio aplicable a los eurodiputados europeos que lo soliciten, y anterior al vigente Estatuto de los Diputados al Parlamento Europeo). Mientras el reclamante declaró como rendimiento del capital mobiliario, la oficina gestora consideró, por el contrario que tales percepciones han de tributar como rendimientos del trabajo, tras asimilar la operativa a un fondo de pensiones.

Se justifica por parte del TEAC, la admisión del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, en aras a no provocar la implantación de un criterio que dé o puedan dar lugar a una resolución gravemente dañosa para los intereses generales.

Razona el órgano administrativo que sería nefasto que los ciudadanos pudieran tener la percepción de que los ex-europarlamentarios disponen de privilegios a la hora de tributar, por lo que se obliga a resolver cómo debe ser la tributación de las pensiones controvertidas, que si bien afectan a un número muy escaso de contribuyentes, constituyen un tema que ha sido objeto de un cierto y repetido debate público, y siempre con el trasfondo de la existencia de un posible privilegio-.

Avanza el TEAC la idea de que un criterio que, frente al general de que las pensiones deben tributar como rentas del trabajo, sostenga que las de los eurodiputados pueden tributar como rentas del capital, es susceptible a dar lugar a resoluciones gravemente dañosas si se demuestra que el criterio es erróneo.

Y esto último, por dos razones. La primera, porque mientras que los rendimientos del capital mobiliario - tributan como "renta del ahorro", los rendimientos del trabajo lo hacen como "renta general" lo que supone que los primeros, indica el TEAC, lo hacen a un tipo fijo del 19%-21% mientras que los segundos deben hacerlo con unos tipos progresivos que arrancan en el 19% y pueden llegar a un marginal del 45% o en algunos años todavía más. Y segunda -y fundamental-, porque, - si la correcta es la tesis primera de todo lo que el obligado tributario ha percibido y percibirá en el futuro más de tres cuartas partes no tributarían en absoluto; mientras que si la procedente es la segunda el obligado tributario deberá tributar por todo lo que ya haya percibido y por todo lo que deberá percibir en el futuro.

Resultando diáfano que, del capital aportado para constituir la pensión vitalicia que terminó percibiendo, el obligado tributario sólo había aportado un tercio (1/3), porque los otros dos tercios (2/3) los había aportado el Parlamento Europeo, al TEAC sólo le queda declarar, que las cantidades percibidas por los eurodiputados procedentes del antiguo sistema, tributan con arreglo a la naturaleza jurídica que tales rentas tienen, y en consecuencia, que una tercera parte de las mismas son rendimientos del capital mobiliario que tributan como lo hace una renta vitalicia inmediata, mientras que los otros dos tercios tienen a efectos de su tributación la consideración de rendimientos del trabajo.

Esta tesis resulta de la inclusión de las percepciones en el art. 17.2.b) de la Ley 35/2006 conforme al cual tienen la consideración de rendimientos del trabajo las cantidades que se abonen, por razón de su cargo, a los diputados españoles en el Parlamento Europeo.

Y se matiza que el que su pago se haya producido años más tarde de haber sido europarlamentario, y el que ese pago se haya instrumentalizado a través de una SICAV, e incluso que el derecho a percibir tales cuantías se haya perfeccionado después de dejar de ser europarlamentario, pues hasta que no empezó a cobrar, si el obligado tributario hubiera pedido el rescate de lo por él aportado, habría perdido lo aportado no resta ni un ápice a la naturaleza jurídica de las percepciones ni difumina su causa remuneratoria por su condición de haber sido europarlamentario.

Razona el TEAC que acoger la tesis contraria, - que los rendimientos del capital mobiliario tributan como "renta del ahorro" y los rendimientos del trabajo como "renta general" llevaría a que de todo lo que el obligado tributario ha percibido y percibirá en el futuro, más de tres cuartas partes no tributarían en absoluto.

**EL TEAC EXAMINA LA REGULARIZACIÓN EN IRPF DEL PAGO POR LOS CLUBES DE LAS COMISIONES DE LOS REPRESENTANTES DE SUS FUTBOLISTAS PROFESIONALES****Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019****TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL  
Resolución de 11 junio 2019  
Rec. 1866/2017****RESUMEN**

La imputación de rentas a los futbolistas por los pagos satisfechos a los agentes, que realizó la Inspección, es correcta ya que en definitiva los servicios prestados se referían a la contratación o traspaso de jugadores y a la renovación de sus contratos, elementos que evidentemente afectaron y beneficiaron a los deportistas.

**CONTENIDO**

La operativa seguida por el Club deportivo consistía en que, en lugar de satisfacer directamente las comisiones por fichaje a los futbolistas, realizaba los pagos en nombre y por cuenta de éstos a los diferentes agentes.

La Inspección considera que determinadas retribuciones satisfechas por el Club a los agentes de los jugadores de fútbol deben considerarse efectuadas por cuenta de éstos, dado que los agentes prestan sus servicios a los deportistas, y no al Club de fútbol, de acuerdo con lo establecido en el Reglamento de Agentes de Jugadores aprobado por la FIFA.

El TEAC comparte esta consideración de que las comisiones percibidas por los representantes lo fueron por su labor intermediadora en la negociación de los contratos suscritos entre el Club de fútbol y los jugadores; los representantes actúan como agentes de los jugadores, habiendo asumido el Club de fútbol la obligación de retribuirles en nombre y por cuenta de los futbolistas, y por ello, los pagos realizados por el Club a los agentes, representan claramente un beneficio para los futbolistas, por cuanto les han evitado tener que retribuir a sus agentes por los servicios prestados en las operaciones antes mencionadas.

Solo estima el TEAC el recurso en dos de las regularizaciones practicadas porque en ellas la Inspección no ha logrado recabar ninguna documentación en relación con pagos a los agentes que supuestamente representan a los jugadores, más allá de la constatación de la existencia de pagos satisfechos por el club a los representantes y de la aparición de noticias en prensa.

En las demás, no cabe amparar la operativa en una interpretación razonable porque lo que subyace es una exclusiva motivación económica: el Club se beneficia de la ausencia de retención a cuenta de los rendimientos del trabajo de los jugadores en los pagos efectuados a sus respectivos agentes porque con carácter general, los contratos federativos firmados con los deportistas estipulan los importes a percibir por éstos, garantizándoles el mantenimiento de los importes netos que resulten de la aplicación de los tipos de retención vigentes en el momento de la firma de los contratos a las retribuciones brutas pactadas.

En la medida en que el Club pagador de los rendimientos se compromete frente al jugador a asumir cualquier variación en el coste fiscal de sus retribuciones, - percibiendo el jugador siempre los mismos importes líquidos, hayan quedado o no sujetos a retención a cuenta de los rendimientos del trabajo-, la ausencia de retención a cuenta de los jugadores supone un ahorro de costes laborales para el Club, a costa del erario público.

La normativa de la FIFA resulta aplicable al obligado tributario por la adhesión a la Federación Española de Fútbol y por la adhesión de esta última a la Federación Internacional, y el Reglamento de Agentes de Jugadores establece que para evitar cualquier situación de conflicto de intereses, los agentes de los jugadores solamente podían representar los intereses de una de las partes, a los jugadores, y no pueden prestar al Club los mismos servicios que a los jugadores, por lo que las cantidades pagadas a los agentes son pagadas en nombre y por cuenta de los jugadores.

Para el TEAC sobran indicios de la connivencia en arbitrar despidos de forma que se obtuviesen mutuas ventajas fiscales, por lo que la culpabilidad está clara.

**IMPUESTOS ESPECIALES****REQUISITOS EN EL MOVIMIENTO Y TRATAMIENTO DE RESIDUOS ALCOHÓLICOS A EFECTOS DEL CUMPLIMIENTO DE LO ESTABLECIDO EN LA LEY DE IMPUESTOS ESPECIALES**

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019



**PABLO RENIEBLAS DORADO**  
**Inspector de Hacienda del Estado, excedente**  
**Deloitte Legal**

**RESUMEN**

La contestación analizada señala cuáles son los requisitos que se deben seguir en el movimiento de residuos alcohólicos, tanto en cuanto a obligaciones de registro como en cuanto a la documentación en el movimiento de los mismos.

**CONTENIDO**

Con la futura entrada en vigor (1 de enero de 2020) del denominado SILCIE (Suministro Inmediato de Libros Contables de los Impuestos Especiales) es necesario que por parte de las empresas se realice un análisis de todas sus operaciones a los efectos de comprobar que se cumple adecuadamente la normativa, en la medida en que la administración española tendrá información inmediata sobre todos los movimientos que realiza una empresa sujeta a estos impuestos y podrá detectar más fácilmente y en tiempo real, los posibles errores que se puedan cometer por las empresas del sector.

Uno de los sectores en los que más errores se han cometido, en muchos casos por mero desconocimiento, es en el de producción de los distintos tipos de alcohol y en el movimiento ulterior de los residuos generados, que, en la gran mayoría de los casos, contienen una graduación superior a 1,2 % vol. y por ende, son calificados como alcohol a los efectos de la Ley 38/1992 de los Impuestos Especiales.

La contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 24 de mayo de 2019 (V1146-19) que vamos a analizar resulta de interés en cuanto recoge de forma resumida las obligaciones que deben de cumplirse en relación con los residuos alcohólicos.

Si bien la consulta la plantea un gestor de residuos que va a recibir residuos alcohólicos con una graduación superior a 1,2 % vol. para su posterior transformación en disolventes, la misma es perfectamente aplicable a los productores de productos alcohólicos, al recoger también sus obligaciones.

En el movimiento de los residuos alcohólicos, la primera pregunta que se debe realizar un productor, es si debe de contabilizar esos productos y si por tanto va a estar sujeto a control.

Si bien esta pregunta no está hecha de forma directa en la consulta, sí se recoge de forma indirecta. En la medida en que estamos ante una bebida que no puede clasificarse como analcohólica, (conforme a la definición del artículo 20.4 de la Ley de Impuestos Especiales es la bebida con un grado de alcohol inferior a 1,2 % vol.), la misma se encuentra dentro del ámbito objetivo de los Impuestos Especiales y por tanto estará sujeta a control.

Esto supone la necesidad no solo de contabilizar sino controlar, todos los movimientos de estos productos.

En el mundo de la producción de alcohol, mientras se produce el mismo, se generan muchos residuos, que en muchos casos carecen prácticamente de valor, pero que sin embargo tienen un grado de alcohol superior a 1,2 % vol. Y no se contabiliza ni se controla su posterior movimiento, algo que incumple las normas que establece el impuesto.

Así, en la producción del vino u otros productos similares, los restos que quedan del prensado (denominado hollejo-orujo) a veces fermentan y producen alcohol en cantidad suficiente para que dicho producto tenga un contenido de alcohol superior a 1,2 %.

Estos productos deben ser objeto de contabilización y control, ya sean vendidos, reglados o ya sean destruidos por parte de los propios productores.

Así, la consulta recuerda que en caso de que los mismos se destruyan deben cumplirse los requisitos del artículo 75 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales, debiendo pedirse autorización a la oficina gestora para que la misma autorice su destrucción.

Debe entenderse que, si ese hollejo se destina por ejemplo, como fertilizante en las propias tierras del productor, debe por tanto comunicarlo a la oficina gestora y recibir la autorización correspondiente antes de que se puedan dar de baja de la contabilización.

La razón de este control es evitar el desvío de este producto, para evitar que el mismo pueda ser utilizado por terceros para producir alcohol sin que se haga frente al pago del impuesto.

..//..

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES****RESIDENCIA FISCAL: PERMANENCIA Y AUSENCIAS ESPORÁDICAS****CONTESTACIÓN A CONSULTA VINCULANTE DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS  
DE 27 DE MARZO DE 2019 (V0677-19)**

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019

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

La calificación de residencia fiscal por permanencia permite considerar las ausencias esporádicas en atención a su duración no prolongada y sin atender a componentes volitivos.

**CONTENIDO**

La doctrina administrativa, ante un nuevo caso en que se dirime la posible condición como residente fiscal en España de un contribuyente, en principio, claramente radicado en el extranjero, invoca aquí la doctrina emanada del Tribunal Supremo en la materia. De ahí su interés.

La contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 27 de marzo de 2019 (V0677-19) plantea el siguiente supuesto: el contribuyente, en un principio residente en España y que cuenta con cónyuge e hijos mayores de edad, desplaza su residencia en mayo de 2017, para desarrollar su trabajo en beneficio de una sociedad con sede en Bélgica. Dicho traslado cobra carácter definitivo diez meses después, cuando, como consecuencia de dicha contratación, trasladó su residencia de Madrid a Bruselas, con fecha 1 de abril de 2018, se empadronó en Bélgica y fue dado de alta en el sistema de la seguridad social belga. No se trata de un sujeto que goce de rentas significativas fuera de las estrictamente laborales, siendo por tanto dicho trabajo su fuente principal de ingresos. No se precisa con claridad cuál es la residencia fiscal de su cónyuge, aunque parece intuirse que pudiera ser España en la medida en que se desplaza a Bélgica con frecuencia, pero sin llegar a formalizar dicho desplazamiento.

Por su parte, los hijos viven en el extranjero, aunque su intervención en la calificación fiscal del contribuyente sería desecharable al haber alcanzado la mayoría de edad.

El estatuto fiscal del trabajador desplazado a Bélgica es muy particular. Se acogió a un régimen especial de tributación belga, de forma que, en vez de tributar como un residente fiscal ordinario en Bélgica, tributa como no residente, encontrándose sujeto a tributación por sus rentas de fuente belgas, así como por los rendimientos del trabajo que obtenga por los días de trabajo desarrollados físicamente en Bélgica, que son la mayoría, aunque un 40 % de sus desplazamientos tengan lugar fuera del país.

En paralelo con lo que ocurre en el régimen de impatriados español (art. 93 LIRPF), la normativa belga establece que los contribuyentes que opten por tributar bajo dicho régimen especial belga tienen la consideración de no residentes fiscales en Bélgica, no siendo posible obtener un certificado de residencia fiscal conforme a las disposiciones establecidas en el Convenio para evitar la doble imposición internacional firmado entre España y Bélgica.

Por consiguiente, aun cuando estamos en presencia de un sujeto manifiestamente desplazado en el extranjero, toca examinar en qué medida puede incidir en alguno de los tres factores determinantes de la residencia fiscal, sean presenciales, sean económicos o sean familiares.

La reproducción de las normas dictadas en el artículo 9 de la Ley del IRPF parece innecesaria, a sabiendas de que en la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en dicho precepto, el contribuyente tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso —no es éste—, sean aplicables.

Como también es bien sabido que la calificación relativa a la residencia fiscal en España se determinará, con arreglo a lo expuesto, en cada período impositivo, el cual coincide con el año natural y que dicho período impositivo sólo lo detiene el fallecimiento del contribuyente.

Las consideraciones de la resolución consultiva giran principalmente en torno al criterio de la permanencia. No obstante, se curan en salud ante un hipotético caso en que el contribuyente fuera considerado residente fiscal en España, si tuviera en este país, de forma directa o indirecta, el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos. Siendo éste un extremo fáctico que, en apariencia, no parece darse al menos con las variables planteadas en la consulta.

..//..

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS****TRIBUTACIÓN DE LAS PENSIONES COMPLEMENTARIAS PERCIBIDAS POR LOS EURODIPUTADOS****RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL, NÚMERO 00086/2019, DE 10 DE JULIO DE 2019, EN RECURSO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO**

**Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 56, 2019**



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

**RESUMEN**

El TEAC concluye que las cantidades percibidas por los eurodiputados procedentes del sistema de pensión complementaria, de carácter voluntario, tributan con arreglo a la naturaleza jurídica de estas rentas. Por ello, una tercera parte de las mismas son rendimientos del capital mobiliario, que tributan como lo hace una renta vitalicia inmediata, mientras que los otros dos tercios tienen, a efectos de su tributación, la consideración de rendimientos del trabajo.

**SUMARIO**

- I. ANTECEDENTES DE HECHO
- II. FUNDAMENTOS DE DERECHO Y CONCLUSIÓN

**CONTENIDO**

Esta resolución (RTEAC de 10 de julio de 21019, nº 86/2019) resuelve el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio de referencia interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT frente a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón de 23 de junio de 2018, recaída en las reclamaciones no. 50/01841/2015 y acumuladas, interpuestas frente a cuatro liquidaciones provisionales y a cuatro anudados acuerdos sancionadores.

En el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

El obligado tributario presentó en plazo declaraciones-autoliquidaciones por el IRPF de los años 2010, 2011, 2012 y 2013.

El 14 de julio de 2015 la oficina gestora le notificó el inicio de cuatro procedimientos de comprobación limitada sobre su tributación por el IRPF de esos años del 2010 al 2013, y cuyo alcance estaba «limitado a comprobar la correcta declaración de la pensión derivada de su condición de representante ante el Parlamento de la UE.»

La oficina gestora notificó al obligado cuatro resoluciones con liquidación provisional, con unos importes a ingresar comprendivos de las cuotas regularizadas sobre un único e idéntico concepto, aunque con diferente cuantía en cada año, y los correspondientes intereses de demora. La regularización consistió en incorporar como rendimientos del trabajo los importes percibidos, en cada uno de los ejercicios, en concepto de pensión derivada de su condición de representante ante el Parlamento de la Unión Europea que no habían sido declarados por el interesado en las declaraciones-autoliquidaciones que había presentado.

El obligado tributario presentó alegaciones argumentando que esas concretas cantidades eran unos rendimientos del capital mobiliario y no unos rendimientos del trabajo, alegación que, como las otras que presentó, la Oficina gestora desestimó motivadamente en cuatro acuerdos notificados el 2 de junio de 2015.

Frente a esos cuatro acuerdos y liquidaciones provisionales, el obligado interpuso el 29 de junio de 2015 cuatro reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Aragón reclamaciones en cuyos escritos de interposición planteó las alegaciones — como Antecedentes y Fundamentos de Derecho— resumidas en que:

- «— La prestación del Fondo de Pensiones de la Asociación de Parlamentarios no es un Plan de Pensiones conforme la norma española ni está enmarcado en la Directiva 2003/41/CE. No es rendimiento de trabajo.
  - Las prestaciones de seguros que no son rendimiento de trabajo se declaran como capital mobiliario por una parte de lo percibido conforme la edad del perceptor.
  - En materia tributaria no cabe la analogía, y la Administración que está llamada a aplicar la norma no puede entender lo que el legislador no quiso decir.»
- ..//..

# **JURISPRUDENCIA**

**DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CUANDO LA CONTRAPRESTACIÓN NO ES MONETARIA. ADECUACIÓN DE LA NORMA ESPAÑOLA A LA DIRECTIVA IVA****ANÁLISIS DE LA STS DE 23 DE ABRIL DE 2019, REC. NÚM. 1250/2017****Contabilidad y Tributación, nº. 439, octubre 2019****ANTONIO LONGÁS LAFUENTE**  
Inspector de Hacienda del Estado**RESUMEN**

El Tribunal Supremo en la Sentencia de 23 de abril de 2019 fija criterio en relación con la adecuación de la regla de determinación de la base imponible del IVA en operaciones cuya contraprestación no tenga una base monetaria. El órgano jurisdiccional analiza el artículo 79.Uno de la LIVA, anterior a la modificación operada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Su conclusión no deja lugar a dudas, fijando doctrina en el sentido de la falta de adecuación a la Directiva IVA.

No obstante, el Tribunal Supremo se pronuncia también sobre la redacción actual del anterior precepto, fijando su posición en relación con su adecuación o no a la normativa europea.

En este comentario se analizan estos criterios, teniendo en cuenta esencialmente la trascendencia que la doctrina obiter dicta, que fija el órgano jurisdiccional, pueda tener en la aplicación de la regla de fijación de la base imponible para operaciones sin contraprestación monetaria por parte tanto de la Administración tributaria como de los órganos revisores.

**SUMARIO**

1. Supuesto de hecho
  - 1.1. Antecedentes de hecho
  - 1.2. Revisión de la liquidación en instancias anteriores
2. Doctrina del tribunal
  - 2.1. Cuestión con interés casacional
  - 2.2. Fundamentación jurídica
  - 2.3. Contenido interpretativo de la sentencia
3. Comentario crítico
  - 3.1. El artículo 79.Uno de la LIVA y la Directiva IVA
  - 3.2. Base imponible en operaciones sin contraprestación dineraria o en especie entre partes vinculadas
  - 3.3. El artículo 79.Uno en la redacción dada por la Ley 28/2014
  - 3.4. Remisión del artículo 79.Uno a los supuestos de autoconsumo y su adecuación a la Directiva IVA

**CONTENIDO**

1. Supuesto de hecho
  - 1.1. Antecedentes de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS), Sala de lo Contencioso, Sección 2.<sup>a</sup>, de 23 de abril de 2019 (rec. cas. núm. 1250/2017 – NFJ073215–), fija doctrina y estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el reclamante contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN), Sección 6.<sup>a</sup>, de 22 de diciembre de 2016, en el recurso número 254/2013 (NFJ073213), que a su vez había confirmado la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 21 de junio de 2012 (dictada en recurso de alzada interpuesto contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional –TEAR– de Cataluña de 26 de noviembre de 2009).

..//..



**RAFAEL FERNÁNDEZ VALVERDE**  
Magistrado de la Sección Primera de la Sala Tercera de  
Tribunal Supremo

### RESUMEN

Nulidad de la tasa municipal sobre actuaciones de inspección y control de viviendas declaradas vacías o permanentemente desocupadas. La actuación del Ayuntamiento de Barcelona que pretende gravarse con la citada tasa no resulta encuadrable en ninguno de los servicios o actividades incluidas en el apartado 4 del artículo 20 del TRLRHL.

### SUMARIO

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

### CONTENIDO

#### I. DATOS DE IDENTIFICACIÓN

Sentencia de la Sala Tercera (Contencioso-administrativo) del Tribunal Supremo 845/2019, de 18 de junio, ECLI:ES:TS:2019:2104, Sección Segunda (RC 6435/2017).

Ponente D. Nicolas Antonio Maurandi Guillén

#### II. RESUMEN DEL FALLO

1º. Mediante acuerdo plenario municipal del Ayuntamiento de Barcelona, adoptado en su sesión de 30 de septiembre de 2016 (BOP de Barcelona de 11 de octubre de 2016), se aprobó la modificación definitiva de la Ordenanza Fiscal reguladora de la tasa municipal por servicios generales.

A resultas de dicha modificación el nuevo apartado 9 del artículo 2 (hecho imponible) y los nuevos epígrafes 1.11.1 y 1.11.2 quedaron con este contenido literal:

«Art. 2. Fet imposable.

Constitueixen el fet imposable de les taxes regulades en aquesta Ordenança fiscal: (...) 9. Les actuacions derivades de la inspecció i el control sobre els habitatges declarats buits o permanentment desocupats a l'èmpara de la Llei 18/2007, del dret a l'habitatge de Catalunya, o les normes legals que les substitueixin. Concretament l'activitat municipal, tant tècnica com administrativa, d'inspecció d'edificis i habitatges, efectuada a instància particular o d'ofici, en què es detectin aquestes utilitzacions anòmals dels habitatges, així com les ordres d'execució que se'n puguin derivar».

2º. La entidad Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria, S.A. (SAREB), interpuso recurso contencioso-administrativo dirigido frente a ese nuevo apartado 9 del artículo 2 y los nuevos epígrafes 1.11.1 y 1.11.2.

3º. La STSJ de Cataluña de 8 de septiembre de 2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (RCA 769/2016) estimó el recurso contencioso-administrativo y declaró la nulidad de pleno derecho de las normas de la Ordenanza municipal que eran objeto de impugnación jurisdiccional; y ello, con el argumento principal de que esas concretas normas combatidas no daban satisfacción al principio constitucional de reserva de ley tributaria, en relación con el principio de competencia.

..//..

**LA HISTORIA INTERMINABLE DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA****A PROPÓSITO DEL AUTO DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 3 DE JULIO DE 2019**

Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019

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

La historia interminable empezó con la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) de 16 de febrero de 2017, que estimó parcialmente la cuestión prejudicial planteada en relación con la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, de Guipúzcoa, reguladora del referido impuesto (en adelante, IIVTNU). La continuó, entre otras, la STC 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59), que estimó también la cuestión de constitucionalidad interpuesta al declarar en su fallo que los artículos 107.1, 107.2.<sup>a</sup> a) y 110.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, eran (en concreto los dos primeros preceptos) *inconstitucionales y nulos*, pero “únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”. Este pronunciamiento dio lugar a muy dispares interpretaciones de los Tribunales Superiores de Justicia, cuyo colofón lo puso la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 9 de julio de 2018, interpretativa de la citada STC 59/2017. Entre medias –el 27 de febrero de 2018–, el Grupo Parlamentario Popular había presentado a la mesa del Congreso de los Diputados (BO del Congreso de 9 de marzo) una Proposición de Ley para la modificación del TRLHL, con el razonable –aunque ya por entonces tardío– propósito de cubrir el vacío existente en la regulación del IIVTNU; Proposición que los sucesivos avatares político electorales hicieron que decayera, sin que hasta ahora, sorprendentemente, “nada” haya venido a sustituirla, pese a la evidente trascendencia y perentoriedad (o si se prefiere, “extraordinaria y urgente necesidad”) que, tanto para los Ayuntamientos como para los propios contribuyentes, tiene el hacerlo. Lo último, hasta el momento, es el Auto del Tribunal Supremo (ATS) de 3 de julio de 2019, –referencia del presente comentario editorial–, que ha planteado la cuestión de constitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.<sup>a</sup> a) y 107.4 del TRLHL, “complementando” el alcance del fallo que generó su “extraña” nulidad parcial por la STC 59/2017, en los términos que se van a poner de manifiesto a lo largo del texto que el lector tiene delante.

Como no podía ser de otra forma, la cuestión de constitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2.<sup>a</sup> a) y 107.4 del TRLHL que ahora se suscita proviene, precisamente, de esa discutible restricción que la STC 59/2017 hizo del alcance de la constitucionalidad de los dos primeros preceptos “únicamente en la medida en que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor”, a que alude el Fundamento Jurídico (FJ) primero del Auto del TS que se analiza. Era obvio que esta limitación no cubría todas las posibilidades en que cabía estimar la vulneración del texto constitucional por los citados preceptos del TRLHL, ya que fácilmente se daban (y se dan) otras “disfunciones” que podían ser incluso más flagrantes que las de los supuestos de nulidad a que se refería la mencionada STC 59/2017. Ejemplo numérico de ello –al que me referí en un anterior comentario editorial–, es el de quien con una “minusvalía real” de un euro puede quedar exonerado del pago de una “plusvalía legal” de ese mismo importe; pero no quien tiene una “plusvalía real” de un euro y devenga una “plusvalía legal” de 1.000. Obviamente, no podía pasar mucho tiempo (aunque ha pasado) sin que esta flagrante disfunción (en el primer caso se puede corregir por *inconstitucional* una diferencia de 2 euros, y no cabe corregir, por considerarse ajustada a la CE, una diferencia de 999) obligara a reconsiderar el alcance del mencionado límite de la *inconstitucionalidad* de los artículos 107.1 y 107.2.<sup>a</sup> a) del TRLHL.

Antes de pasar al análisis más detallado del ATS de 3 de julio de 2019 conviene aclarar que, por una parte, los artículos 107.1 y 107.2.<sup>a</sup> a) del TRLHL, reguladores, respectivamente, de la regla general para el cálculo de la base imponible del IIVTNU y del valor catastral del terreno como determinante de dicha base, adolecían solamente, de acuerdo con la STC 59/2017, “de una *inconstitucionalidad y nulidad parcial*”, ya que la misma se limitaba a los supuestos en que se gravaran “situaciones de inexistencia de incrementos de valor”, siempre y cuando el obligado tributario lograra acreditarlas. Pero, por otra parte, al artículo 110.4 del TRLHL, regulador de las facultades de comprobación de los valores, bases y cuotas por los ayuntamientos, se le declaró “*inconstitucional y nulo en todo caso*”, en la misma STC 59/2017. Lo precisado significa, en definitiva, que lo que ahora se plantea el ATS de 3 de julio de 2019 es el alcance de la *inconstitucionalidad* de los citados artículos 107.1, 107.2.<sup>a</sup> a), así como del 107.4 del TRLHL (regulador este último del porcentaje anual de incremento según el número de años de titularidad del terreno); y más específicamente si la regulación de estos preceptos es compatible en algún caso con el artículo 31.1 CE y, en particular, con los principios de capacidad económica e interdicción de confiscatoriedad. En suma, se cuestiona el ATS si los citados preceptos del TRLHL son compatibles con los referidos principios constitucionales cuando, como consecuencia de la venta de un terreno urbano, se genere un incremento de valor que sea inferior a la cuota tributaria derivada de la liquidación del inmueble.

..//..



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

### RESUMEN

En el presente trabajo se analiza la razón de ser, requisitos y modalidades de los requerimientos de información, así como su trascendencia desde la perspectiva de la caducidad de los procedimientos. Todo ello en clave de búsqueda de un equilibrio con los derechos de los contribuyentes. Para ello se ha analizado la jurisprudencia del TS más reciente al respecto.

### SUMARIO

- I. Actuaciones de obtención de información tributaria
- II. El plazo de cumplimiento de los requerimientos de información
- III. Requerimientos de información practicados en un procedimiento de gestión tributaria seguido posteriormente por un procedimiento de comprobación limitada (STS 27-2-2019 rec 1415/2017 ROJ 661/2019; STS 27-2-2019 rec. 1411/2017 ROJ 660/2019)
- IV. Requerimientos de información previos a un procedimiento de investigación (STS 8-4-2019 rec 4632/2017 ROJ 1311/2019)
- V. Requerimientos de información practicados en un procedimiento inspector
- VI. Los requerimientos de información y los recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo
- VII. Los requerimientos de información y la interrupción de la prescripción

### CONTENIDO

#### I. ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

Junto a las obligaciones tributarias materiales, los obligados tributarios también están sujetos al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, entre las que se encuentra la obligación de atender a requerimientos de información tributaria (art. 29.2 f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -en adelante LGT-):

"Artículo 29 Obligaciones tributarias formales

2. Además de las restantes que puedan legalmente establecerse, los obligados tributarios deberán cumplir las siguientes obligaciones:

f) La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido".

Esta carga, que pesa, en principio, sobre la generalidad de los sujetos de derecho, no es más que una concreta manifestación de la "colaboración social en la aplicación de los tributos" (epígrafe de la sección en la que se inserta el art. 93 de la LGT), que hunde sus raíces en el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución, y cuyo incumplimiento supone la comisión de la infracción tributaria prevista en el art. 203 de la LGT.

Ahora bien, siendo incontrovertida la fundamentación de los deberes de información en el art. 31 de la CE, así como el hecho de que el ejercicio de esta facultad por parte de la Administración tributaria puede suponer, con mayor o menor intensidad, una incisión, incluso a nivel constitucional, en los derechos e intereses de los afectados tutelados jurídicamente, un sistema tributario justo exige un equilibrio adecuado, en términos de justicia y proporcionalidad, entre la aportación de información con trascendencia tributaria y el grado o medida en que dicho deber afecta al sujeto titular de la misma.

..//..

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO****SE ANULA EN RD 529/2017, DE MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO DEL IVA, POR OMISIÓN DEL DICTAMEN DEL CONSEJO DE ESTADO**

Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019

**TRIBUNAL SUPREMO****Sentencia 05.07.2019, núm. 996/2019 (JUR 2019, 222610)****Recurso contencioso-administrativo, núm. 535/2017****Ponente: Isaac Merino Jara****CONTENIDO**

Es oportuno recordar, siguiendo lo que al respecto señalan las STS 9 de abril de 2019 (RJ 2019, 1339), recurso de casación, 1807/2016 y de 31 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4852)(RJ 2011, 4852), recurso de casación 5345/2009, "la singular relevancia de la intervención del Consejo de Estado en el procedimiento de elaboración de las disposiciones de carácter general, mediante la emisión de dictamen preceptivo. Tal intervención constituye una garantía de naturaleza preventiva que tiene por objeto asegurar en lo posible el sometimiento de la Administración en el ejercicio de su potestad reglamentaria a la ley y el Derecho que proclama el artículo 103.1CE (RCL 1978, 2836), introduciendo mecanismos de ponderación, freno y reflexión que son imprescindibles en dicho procedimiento de elaboración. De hecho, su función consultiva se centra en velar por la observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico, valorando los aspectos de oportunidad y conveniencia cuando lo exija la índole del asunto o lo solicite expresamente la autoridad consultante, así como la mayor eficacia de la Administración en el cumplimiento de sus fines, como señala el artículo 2.1 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril (RCL 1980, 921), del Consejo de Estado (STS de 24 de marzo de 2009 (RJ 2009, 2316)(RJ 2009, 2316), Rec. 3563/2005).

Por consiguiente, la ausencia del dictamen preceptivo del Consejo de Estado en el procedimiento de elaboración de una disposición general debe reputarse un vicio sustancial que determina la nulidad de pleno derecho de la disposición general que lo padezca, tal y como ha reiterado nuestra jurisprudencia (SSTS de 17 de julio de 2009 (RJ 2010, 514), Rec. 1031/2007, de 24 de noviembre de 2009 (RJ 2010, 328)(RJ 2010, 328), Rec. 11/2006, y de 1 de junio de 2010 (RJ 2010, 5464), Rec. 3701/2008, entre otras)".

La nulidad del Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo (RCL 2017, 686), se origina en la inobservancia de lo dispuesto en el 3 del artículo 22 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado (RCL 1980, 921), en el procedimiento de su elaboración. Ello nos excusa de pronunciarnos sobre el quebrantamiento de lo dispuesto en el apartado 2 del indicado precepto.

Véanse los fundamentos 1 a 3

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

**SE CONFIRMA LA MODIFICACIÓN DEL ART. 74.1 DEL REGLAMENTO EXCLUSIVAMENTE EN RELACIÓN CON LOS IMPORTADORES QUE TRIBUTAN EXCLUSIVAMENTE AL PAÍS VASCO O NAVARRA**

Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 03.06.2019 núm. 761/2019 (RJ 2019, 2887)

Recurso contencioso-administrativo, núm. 68/2018

Ponente: Nicolás Maurandi Guillén

**CONTENIDO**

La primera es que en la materia aquí controvertida han de ser diferenciados estos dos planos: (i) el sustantivo, concerniente al reconocimiento del derecho a compensar lo pagado por IVA-Importación con lo que haya de ser ingresado como IVA-NO importación; y (ii) el procedural, que hace referencia al mecanismo técnico que ha de ser establecido en el procedimiento de gestión para que esa compensación pueda ser efectuada con la menor dilación posible.

Y la segunda, como bien apunta el Abogado del Estado, es el reparto competencial en materia de IVA entre el Estado y la respectiva Administración Foral que resulta del marco que comportan, tanto el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, como el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra; un reparto que supone la existencia de unos ámbitos competenciales diferenciados para cada una de esas dos Administraciones, a las que corresponde, en el caso de una de ellas, la exacción del IVA-Importación y, en el caso de la otra, la exacción del IVA por operaciones interiores.

La primera conclusión que deriva de lo anterior es que el Estado, en el ámbito reglamentario que le corresponde, ha reconocido ese plano sustantivo al que antes se ha hecho referencia; y, en el plano procedural, ha efectuado una previsión reglamentaria hasta el máximo que resulta posible para que no sea invadido el ámbito competencial diferenciado que corresponde a la Administración Foral en los esquemas de distribución de competencias contemplados en el Concierto Económico y en el Convenio Económico que antes han sido mencionados.

Y la consecuencia final que deriva de todo lo anterior es que no pueden ser compartidos esos reproches que la demanda dirige a la disposición general aquí combatida. Esto es, que esta norma reglamentaria no infringe el principio de jerarquía normativa; no establece un trato diferencial que, por carecer de justificación, merezca la calificación de discriminatorio por contrario al principio de igualdad; y tampoco deriva de ella una ventaja que deba ser considerada ayuda de Estado incompatible con el mercado interior garantizado por la Unión Europea.

Véanse los fundamentos 1 a 4

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

APLICACIÓN DEL TIPO NORMAL A LOS MEDICAMENTOS Y DISPOSITIVOS MÉDICOS SUMINISTRADOS EN EL MARCO DE TRATAMIENTOS ESTÉTICOS



Revista Quincena Fiscal 17, septiembre 2019

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia 27.06.2019 (TJCE 2019, 129)

Asunto núm. C 597/2017; Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y Bart Vandendries y Otros/Ministerraad

**CONTENIDO**

- 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.
- 3) En unas circunstancias como las que concurren en el litigio principal, un tribunal nacional no puede utilizar una disposición nacional que le faculta para mantener determinados efectos de un acto anulado a fin de mantener provisionalmente los efectos de las disposiciones nacionales que haya declarado incompatibles con la Directiva 2006/112, hasta que estas sean conformes a dicha Directiva, con objeto, por una parte, de limitar los riesgos de inseguridad jurídica derivados del efecto retroactivo de dicha anulación y, por otra, de evitar la aplicación de un régimen nacional anterior a esas disposiciones e incompatible con la citada Directiva.

Véanse los apartados 17 a 63

EL TRIBUNAL SUPERIOR DE CATALUÑA NO VE OBSTÁCULO PARA ADMITIR LA JUSTIFICACIÓN EN IRPF DE GASTOS VINCULADOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA MEDIANTE TIQUES

Diario LA LEY, nº 9493, de 8 de octubre de 2019



**TRIBUNAL SUPERIOR DE CATALUÑA**  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 318/2019, 28 marzo  
Rec. 265/2016

#### RESUMEN

Crítica la Sala la escasa argumentación de la oficina gestora que, sin examinar con un mínimo de rigor la vinculación de los gastos a la actividad desarrollada, - actividad de formación por todo el territorio nacional-, se limita a afirmar que sobre los gastos que se pretenden deducir no se prueba su vinculación.

#### CONTENIDO

El reclamante ha presentado órdenes de viaje que la gestora ha eliminado por no aportarse justificantes de los gastos, habiéndose presentado tiques que reflejan que se trata de gastos necesarios en el desarrollo de la actividad de formación, gastos tales como manutención, desplazamientos interurbanos y urbanos (taxis, metro, autobús, etc).

Aunque es cierto que se aporta como justificación unas fichas, confeccionadas personalmente por el reclamante, en las que se incluyen cantidades por los gastos incurridos en los desplazamientos (dietas por kilometraje, comidas, desayunos, transportes, etc.), en las fichas se desglosan los gastos y se aportan los tiques.

Estima la Sala que sin negar que efectivamente es exigible una correlación entre los gastos necesarios en los desplazamientos realizados para el desarrollo de la actividad económica realizada, no se puede negar la deducibilidad de aquéllos sobre los que se aporta ticket.

El acuerdo liquidatorio parte de una insuficiente motivación en cuanto al rechazo de la acreditación de la realidad de los gastos controvertidos porque no es suficiente para rechazar la deducibilidad de los gastos el no considerar acreditada su realidad por no venir justificados mediante el original de la factura, aportándose como justificante de los mismos unos tiques.

Los gastos de manutención y desplazamientos interurbanos (taxis, metro, autobús, etc) son gastos imputables y en el caso deben considerarse justificados, - constan además en el libro registro contable del contribuyente, tal y como la Administración reconoce., y son gastos son imprescindibles para el desarrollo de la actividad, y sus fechas concuerdan con los períodos de las liquidaciones que se realizan por el reclamante a sus clientes.

## REQUISITOS PARA LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN EN EL IVA EN LA TRANSMISIÓN DE INMUEBLES



Gaceta Fiscal, septiembre 2019

### TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

30 de julio de 2019

Sala de lo Contencioso, Sección: 4

Sentencia: 334/2019, Recurso: 163/2018

#### RESUMEN

Los requisitos para que la renuncia a la exención en el IVA sea válida:

- 1- Que el adquirente sea sujeto pasivo del IVA y actúe en el ejercicio de su actividad profesional o empresarial.
- 2- Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del IVA soportado por las correspondientes adquisiciones.
- 3- Que el adquirente declare por escrito estas circunstancias al transmitente.
- 4- Que el transmitente comunique fehacientemente al adquirente la renuncia con carácter previo o simultáneo a la entrega del bien.

#### CONTENIDO

##### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** La referida parte actora promovió el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución reseñada, y seguido el cauce procesal previsto legalmente, cada parte interviniente despachó, en el momento oportuno y por el orden legal conferido, el trámite correspondiente de demanda y de contestación, en cuyos escritos, y conforme a los hechos y razonamientos jurídicos consignados, suplicaron respectivamente la estimación de la demanda y la desestimación de ésta, en los términos que figuran en aquéllos.

**SEGUNDO.-** Seguido el proceso por los cauces legales, y efectuadas las actuaciones y los trámites que constan en los autos, quedaron estos pendientes de señalamiento para votación y fallo, que tuvo lugar el día 3 de abril de 2019. En fecha 4 de abril de 2019 recayó sentencia en las presentes actuaciones.

**TERCERO.-** Por auto de 23 de julio de 2019 se acordó:

"DECLARAR la nulidad de la sentencia dictada en el presente recurso, nº 163 de 2018 de fecha 4 de abril de 2019 ordenando reponer las actuaciones al momento inmediatamente anterior a dictarse dicha sentencia, Y SEÑALAR PARA DELIBERACIÓN Y FALLO EL DÍA 30 de julio de 2019"

Siendo Ponente la Magistrada Ilma. Sra. Doña LAURA TAMAMES PRIETO CATRO

##### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso contencioso-administrativo la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 24 de enero de 2018, que desestimó la reclamación nº NUM000, interpuesta contra liquidación provisional por ITP-AJD y la reclamación NUM001 relativa a SANCIÓN, siendo la cuantía de este procedimiento 11.820,77 euros

Es objeto de la resolución del TEAR, LA LIQUIDACIÓN (por TPO) derivada de la compraventa formalizada en escritura pública en fecha 2 de junio de 2011, mediante la cual Don Blas, empresario de arrendamientos turísticos, vende al aquí recurrente un apartamento turístico, declarando y autoliquidando por IVA al haberse renunciado a la Exención y por ITP modalidad AJD, al tipo del 1,5%.

La Comunidad de Madrid, no conforme con la autoliquidación presentada, practica liquidación provisional por el Impuesto (TPO) por considerar que no concurren todos los requisitos para aceptar la renuncia a la exención, en concreto, por no cumplirse con lo dispuesto en el artículo 4 y 5 de la Ley del IVA pues "no basta que el transmitente tenga la condición de empresario sino que además el bien transmitido debe estar afecto a su actividad empresarial; sin embargo en el presente caso no se cumple ese requisito ya que en la declaración del IRPF (modelo 100) del ejercicio 2010, el inmueble transmitido constituía su vivienda habitual, y sin que en la presente instancia se haya aportado prueba alguna en contrario".

Por lo tanto el TEAR entiende que se trata de una transmisión realizada por un empresario pero referida a un bien no afecto a su actividad empresarial y sujeta por tanto al ITP, modalidad TPO.

..//..

## VENTA DE UN TERRENO SOBRE EL QUE, EN EL MOMENTO DE LA ENTREGA, SE LEVANTA UN EDIFICIO. CALIFICACIÓN. CONCEPTO DE “TERRENO EDIFICABLE”. CONCEPTO DE “EDIFICIO”



Gaceta Fiscal, septiembre 2019

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA 4 de septiembre de 2019

#### RESUMEN

Una operación de entrega de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio no podrá calificarse de entrega de un «terreno edificable» cuando tal operación sea económicamente independiente de otras prestaciones y no forme, junto con ellas, una operación única, aunque la intención de las partes fuera la demolición total o parcial del edificio a fin de dejar espacio para un nuevo edificio.

#### CONTENIDO

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 4 de septiembre de 2019 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Venta de un terreno sobre el que, en el momento de la entrega, se levanta un edificio — Calificación — Artículos 12 y 135 — Concepto de “terreno edificable” — Concepto de “edificio” — Apreciación de la realidad económica y comercial — Evaluación de los elementos objetivos — Intención de las partes»

En el asunto C-71/18 (Ver Conclusiones del Abogado General), que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca), mediante resolución de 24 de enero de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de febrero de 2018, en el procedimiento entre Skatteministeriet y KPC Herning, EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera), integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y los Sres. A. Rosas, L. Bay Larsen y M. Safjan, Jueces; Abogado General: Sr. M. Bobek; Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora; habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 30 de enero de 2019; consideradas las observaciones presentadas: – en nombre de KPC Herning, por los Sres. K. Bastian y T. Frøbert, advokater; – en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Nymann-Lindegren y la Sra. M. Wolff, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. S. Horsbøl Jensen, advokat; – en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. N. Gossement, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. H. Peytz, advokat; oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de marzo de 2019; dicta la siguiente

#### Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 12 y 135 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda, Dinamarca) y KPC Herning A/S, sociedad danesa, en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que debe pagarse por la entrega de un bien inmueble.

#### Marco jurídico

##### Derecho de la Unión

3 El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2006/112 dispone:

«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

[...]

4 El artículo 12 de dicha Directiva establece:

«1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan;

..../..



Nueva fiscalidad, nº. 1, 2019

**ELIZABETH GIL GARCÍA**  
**Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Alicante**

### RESUMEN

El TSJ de Murcia aborda la cuestión de si un contribuyente en el ejercicio 2010 era residente fiscal en España y, por ende, sujeto pasivo del IRPF o, si, por el contrario, era residente fiscal en Tailandia y, en consecuencia, sujeto pasivo del IRNR. Para ello, se centra en el análisis del art. 9.1.a) LIRPF, esto es, el criterio de la permanencia en territorio español. Señala el TSJ de Murcia que no queda acreditado que el contribuyente haya permanecido más de 183 días en territorio español y que, además, ha aportado un certificado de residencia fiscal expedido por el gobierno tailandés. En consecuencia, el regreso a España motivado por circunstancias familiares excepcionales no puede suponer la recuperación de la residencia fiscal española, pues el tiempo transcurrido en España ha de entenderse como una ausencia esporádica de Tailandia, en cuyo territorio reside.

### CONTENIDO

#### 1. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA RESOLUCIÓN COMENTADA

En el año 2007, el contribuyente contrajo matrimonio en Tailandia con su cónyuge, natural y residente de dicho país. Desde el año 2008 reside en Tailandia con su cónyuge y una de sus hijas. En el año 2010, como consecuencia del fallecimiento de su madre, la promoción de un juicio de testamentaria y el inicio de un proceso judicial de incapacidad de su padre, el contribuyente permaneció en Tailandia durante 114 días del año natural. Las autoridades tributarias tailandesas consideraron sus ausencias como esporádicas y estimaron que durante el año 2010 tuvo residencia fiscal en Tailandia, emitiendo el correspondiente certificado.

Durante los ejercicios 2008 a 2012, el contribuyente presentó autoliquidaciones respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y, posteriormente, habiendo advertido de su error, presentó las correspondientes autoliquidaciones por esos mismos ejercicios del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR). La Administración tributaria estimó correcta la tributación en concepto del IRNR, acordando las devoluciones pertinentes.

Sin embargo, en marzo de 2014, la Administración tributaria cambió de criterio, considerando que en el ejercicio 2010 el contribuyente lo era por el IRPF por tener residencia fiscal en España.

El 27 de marzo de 2017 el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 28 de diciembre de 2016 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Murcia que desestimaba la reclamación económica-administrativa, pues entiende que ha lugar a la devolución solicitada dado que no fue residente en España en el ejercicio 2010.

#### 2. DOCTRINA DEL TSJ DE MURCIA

La cuestión que el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Murcia se plantea es si el contribuyente en el ejercicio fiscal 2010 era residente fiscal en España y, por ende, sujeto pasivo del IRPF o, si, por el contrario, era residente fiscal en Tailandia y, en consecuencia, sujeto pasivo del IRNR. Señala el TSJ de Murcia en su sentencia de 24 de septiembre de 2018 que la residencia fiscal es "una cuestión de hecho", no pudiendo ser variada a interés ni del sujeto pasivo ni de la Administración tributaria.

De modo que el contribuyente, ahora recurrente, no puede ser considerado residente en España porque haya presentado autoliquidación del IRPF, pues ello, primero, carece de fundamento jurídico y, segundo, supondría dejar al arbitrio del sujeto pasivo el propio impuesto a declarar (IRPF o IRNR).

Seguidamente, el TSJ de Murcia repasa los hechos de los que trae causa el recurso contencioso-administrativo interpuesto, señalando que el certificado de residencia fiscal expedido por el gobierno tailandés aportado por el contribuyente acredita que el ahora recurrente tiene su residencia fiscal en otro país con el que existe Convenio de Doble Imposición (CDI) suscrito. En consecuencia y a tenor del art. 9.1.a) LIRPF, la declaración del IRNR realizada por el contribuyente se ajusta a Derecho y es procedente.

El TSJ de Murcia incide en que la residencia fiscal no es una cuestión declarativa (o de opción) y que no puede ser variada al "libre albedrío" en base a intereses puntuales del contribuyente o de la Administración tributaria en cada ejercicio fiscal.

Resulta, pues, acreditado que el contribuyente era residente fiscal en Tailandia tanto en los ejercicios anteriores como posteriores a 2010 y que en ese año concurre una circunstancia "esporádica, excepcional y única" como el fallecimiento de una madre o la promoción de un proceso de incapacidad de un padre y los actos inherentes a esos hechos.

..//..



Nueva fiscalidad, nº. 2, 2019

**ELIZABETH GIL GARCÍA**  
**Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Alicante**

### RESUMEN

El TSJ de la Comunidad Valenciana aborda la cuestión de si un contribuyente en los ejercicios 2008 a 2011 puede deducirse en el IRPF una serie de gastos vinculados con el ejercicio de su profesión como abogado. De este modo, el TSJ analiza la deducibilidad de los gastos por el uso de vehículo, de inmueble, por comida y ropa de trabajo, así como de los gastos relacionados con el modelo 190 y los correspondientes a la Mutua del Colegio de Abogados. La necesaria correlación entre los ingresos y los gastos relacionados con la actividad profesional, así como la suficiente acreditación de que se trata de elementos patrimoniales afectos a la misma son los aspectos relevantes en la deducibilidad de tales gastos.

### CONTENIDO

#### 1. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA RESOLUCIÓN COMENTADA

El contribuyente, quien ejerce su profesión como abogado en un despacho del cual es socio, incurre en una serie de gastos como consecuencia del ejercicio de dicha profesión. En concreto, gastos por el uso de vehículo que emplea para desplazarse a diferentes puntos del territorio español para atender a clientes de habla alemana. Igualmente, hace uso de un inmueble en régimen de arrendamiento, del cual 20 metro cuadrado son destinados al ejercicio de su actividad profesional.

Por otro lado, incurre en gastos de comida, así como en gastos de ropa de trabajo dado que la profesión de abogado requiere el uso de una vestimenta formal.

Asimismo, el contribuyente declara los gastos relacionados con el modelo 190 y que se corresponden con las partidas soportadas por la trabajadora que realizaba funciones de limpieza y atención telefónica y por el trabajador que le ayudó en su actividad como coaching. Finalmente, considera como gasto deducible los pagos realizados a la Mutua del Colegio de Abogados.

En los ejercicios 2008 a 2011, el contribuyente declara la deducibilidad de los mencionados gastos en el IRPF. En procedimiento de comprobación limitada, la Administración tributaria elimina tales gastos declarados por el contribuyente, practicando la correspondiente regularización. Frente a ello, el contribuyente planteó reclamación económico-administrativa, la cual fue parcialmente estimada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en resolución de 21 de junio de 2016. El contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de la Comunidad Valenciana, el cual dicta sentencia el 2 de abril de 2019 desestimando el referido recurso.

#### 2. LA DECISIÓN DEL TSJ DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

La cuestión que el TSJ de la Comunidad Valenciana se plantea, en su sentencia de 2 de abril de 2019 (Nº Res. 618/2019), es si el contribuyente en los ejercicios 2008 a 2011 puede deducirse en el IRPF ciertos gastos asociados al desempeño de su actividad profesional como abogado. Por tanto, el TSJ procede a examinar si los mencionados gastos pueden o no deducirse; teniendo en cuenta que únicamente han de ser objeto de controversia los gastos que no hayan sido repercutidos al despacho –del cual es socio–, dado que los ingresos de la actividad profesional del contribuyente derivan de los servicios facturados al mismo.

Recuerda el TSJ de la Comunidad Valenciana, en primer lugar, que para que los gastos de una actividad económica puedan deducirse es preciso que se cumplan los siguientes requisitos: a) los gastos han de estar debidamente contabilizados; b) han de imputarse al ejercicio en el que se producen; c) han de estar adecuadamente justificados; d) han de ser necesarios para la obtención de ingresos; y, e) han de estar relacionados con la actividad económica en cuestión.

Cabe señalar que el TSJ de Cataluña, en sentencia reciente de 8 de abril de 2019 (Nº Res. 372/2019), incide también en el hecho de que la deducibilidad de gastos –por vehículos, de viaje y restaurantes– queda siempre condicionada “por el principio de su correlación con los ingresos por la actividad económica o profesional o principio de afectación a la actividad”, añadiendo que además de ello ha de darse el requisito de la efectividad, esto es, que se hayan producido efectivamente, estén contabilizados y sean justificados o justificables. De manera similar, el TSJ de Canarias establece, en su sentencia de 23 de enero de 2018 (Nº Res. 11/2018), que, para la deducción de un gasto, además de la expedición de factura completa, su contabilización y justificación del pago, es necesario “que el obligado tributario demuestre la correlación entre el gasto y los ingresos, es decir, la vinculación del gasto con el desarrollo de la actividad profesional o empresarial que genera el rendimiento sometido al impuesto”.

Asimismo, y en relación con el art. 105 LGT, indica el TSJ de la Comunidad Valenciana en su sentencia que la carga de la prueba de la existencia de gastos y requisitos para su deducibilidad corresponde al contribuyente, ahora recurrente. De modo que será él quien afronte las consecuencias perjudiciales de la ausencia o insuiciencia de prueba.

El TSJ analiza cada uno de los gastos citados –como se verá a continuación–, determinando su no deducibilidad y, en consecuencia, como se ha dicho, desestimando el recurso contencioso-administrativo.

..//..

## LA BASE IMPONIBLE DEL ITPO EN LAS OPERACIONES DE DACIÓN EN PAGO CUANDO EL IMPORTE DE LA DEUDA SUPERA EL VALOR DEL INMUEBLE CEDIDO. ANÁLISIS DE LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO



Nueva fiscalidad, nº. 2, 2019

**CARLOTA RUIZ DE VELASCO PUNÍN**  
**Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Cantabria**

### RESUMEN

El Tribunal Supremo considera que, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRLITPAJD, en una dación en pago de un inmueble hipotecado al acreedor hipotecario, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del inmueble que se transmite.

### CONTENIDO

#### I. ANTECEDENTES Y OBJETO DE LA CONTROVERSIAS

Durante los meses de enero y febrero del presente año, la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo ha dictado diversas sentencias, de contenido prácticamente similar, en las que se pronuncia acerca de la determinación de la base imponible del ITPO en las operaciones de dación en pago de bienes inmuebles hipotecados. Concretamente, la cuestión jurídica que se suscita es la de establecer si la base imponible debe fijarse en función del valor real del bien inmueble transmitido o si, por el contrario, la misma ha de coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar que se extingue con la operación, singularmente, tal como sucede en los casos objeto de los presentes litigios, cuando el importe de la deuda a extinguir es superior al valor real del bien.

La primera de estas sentencias fue dictada el 31 de enero de 2019 (rec. núm. 1095/2018) a cuya argumentación y doctrina se remiten las dictadas por la misma Sala en fechas posteriores: de 4 de febrero de 2019 (rec. núm. 3256/2017, 4768/2017 y 4812/2017), de 6 de febrero de 2019 (rec. núm. 2774/2017) y de 7 de febrero de 2019 (rec. núm. 5008/2017). Las seis sentencias traen causa de sendos recursos de casación interpuestos por Caixabank S.A. sobre la cuestión anteriormente aludida, obedeciendo todos los litigios a un iter parecido. La referida entidad bancaria acuerda con su deudor la dación en pago de un bien inmueble como forma de cancelar la deuda hipotecaria pendiente, resultando que, en todos los casos planteados, el valor real del inmueble es inferior al importe de la deuda que se cancela y extingue con la mencionada operación de dación en pago. La entidad adquirente del inmueble, en su condición de sujeto pasivo contribuyente, presenta la pertinente autoliquidación del ITPO declarando como base imponible de la operación el valor real del inmueble adquirido según consta en el informe de tasación unido a la escritura pública de dación en pago. Sin embargo, la Administración tributaria correspondiente considera que la base imponible debe coincidir con el importe de la deuda hipotecaria cancelada como consecuencia de la transmisión, lo que determina la práctica de una liquidación provisional del ITPO con el consiguiente incremento de la deuda tributaria a pagar.

Disconforme con el criterio de la Administración, y por entender que la liquidación practicada es contraria a derecho, la entidad bancaria decide interponer, primeramente, reclamación económico-administrativa y, desestimada ésta, recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente (que en los litigios planteados eran el de Madrid y el de Andalucía). Tras ver desestimada su pretensión en sucesivas instancias, Caixabank S.A. interpone recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

#### II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

En todos los asuntos sometidos al conocimiento del TS la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en de terminar si, en relación con las adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago sujetas al ITPO la base imponible ha de fijarse en función del valor real del bien inmueble que se transmite o si, por el contrario, la misma ha de coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar que se extingue con la operación. Se identifican además como normas que, en principio, han de ser objeto de interpretación los artículos 10 y 46.3 TRLITPAJD que regulan, respectivamente, la determinación de la base imponible del ITPO y la facultad de comprobación de valor que tiene la Administración Tributaria.

Pues bien, después de argumentar en el modo que seguidamente desgranaremos, el TS declara que, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRLITPAJD, en una dación en pago de un inmueble hipotecado al acreedor hipotecario la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del inmueble que se transmite. En consecuencia, el TS desestima todos los recursos de casación interpuestos por Caixabank S.A.

...//...

## CONCIERTO ECONÓMICO Y RESIDENCIA HABITUAL EN EL PAÍS VASCO: UNA CUESTIÓN DE INDICIOS : COMENTARIO A LA SENTENCIA N° 265/2019 DE LA SECCIÓN 2<sup>a</sup> DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPREMO, DE 28 DE FEBRERO DE 2019

Nueva fiscalidad, nº. 2, 2019



**ANTONIO VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Navarra

### **RESUMEN**

El Tribunal Supremo anula la resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico, en la medida en que considera que los indicios existentes, algunos de ellos no suficientemente ponderados por el órgano administrativo, llevan a considerar que la persona física ha permanecido un mayor número de días en territorio común. El órgano judicial no sólo corrige la valoración de los indicios, sino que resuelve el conflicto aplicando una regla diferente de la empleada por la Junta.

### **CONTENIDO**

#### **CONSIDERACIONES PRELIMINARES**

La residencia habitual en el País Vasco es un punto de conexión fundamental para la articulación del poder tributario vasco con el del Estado, cuya importancia se aprecia desde los primeros artículos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se regula el Concierto Económico. Pese a ello, es un concepto que no aparece regulado hasta el artículo 43, dentro del apartado relativo a las "normas de gestión y procedimiento". La elección legislativa contrasta con la adoptada en el Convenio Económico entre el Estado y Navarra, donde la residencia habitual aparece regulada en sus artículos iniciales, dentro de las denominadas "normas comunes de armonización tributaria del Convenio Económico". Pese al carácter equívoco de esta última expresión, a nuestro juicio relega mucho mejor la importancia real de un concepto cuya virtualidad se extiende más allá de la gestión de los tributos.

La residencia habitual en el País Vasco sólo se predica de las personas físicas, no de las personas jurídicas y entidades, a efectos de articular las competencias tributarias del País Vasco en algunos de los impuestos más importantes (p. ej., IRPF e ISD). Tiene como presupuesto la residencia fiscal en España, lo que implica que el Estado, en cuanto titular del poder tributario originario, delimita el alcance personal de los tributos españoles, entre los que iguran los tributos forales. Es ésta una cuestión que suele pasar desapercibida pero que obliga a introducir algunas precisiones acerca del alcance de las competencias tributarias de las Haciendas vascas.

El Concierto no define la residencia habitual en España, lo que obliga a acudir a la normativa del Estado y, más concretamente, a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. La residencia es el criterio principal de sujeción al IRPF y, por extensión, a otros tributos que integran el sistema tributario del Estado (p. ej., ISD, IP). Ahora bien, no cabe confundir ambos conceptos ya que hay residentes que no están sujetos al IRPF y no residentes que sí lo están, lo que evidencia la defectuosa redacción del Concierto en este punto. A nuestro juicio, a falta de una mayor precisión en el Concierto, la expresión no puede entenderse en otro sentido que el que se desprende de la LIRPF del Estado que es, por otra parte, el sentido con el que se utiliza en el resto del sistema tributario del Estado.

Desde esta perspectiva, las Haciendas vascas carecen de competencia para aplicar la normativa foral del IRPF a los denominados "supuestos especiales de obligación de contribuir" y, por tanto, no están legitimadas para exigir el IRPF a los nacionales españoles que sirven como miembros de misiones diplomáticas y consulares y, en general, a los funcionarios españoles en el extranjero. Dichas personas suelen estar sometidas al mismo tratamiento fiscal que los residentes en territorio español (IRPF, IP, ISD), pero las leyes reguladoras de los impuestos se refieren a ellas siempre de manera diferenciada. Lo mismo cabe decir en relación con la cláusula anti-paraiso prevista en el IRPF, aplicable a los nacionales españoles que, habiendo estado sometidos a la normativa foral del IRPF, trasladan su residencia a un paraíso fiscal. Dichas personas no tienen su residencia habitual en territorio español, como evidencia la propia redacción de la norma. No se trata de una "residencia extendida", como a veces se ha sugerido, puesto que la propia norma reconoce abiertamente que se ha producido un cambio de residencia ("... acrediten nueva residencia fiscal... se aplicará en el periodo impositivo en que se efectúe el cambio de residencia..."), sino de un supuesto de sujeción basado en la nacionalidad. Además, a diferencia de los representantes y funcionarios españoles en el extranjero, el hecho de que esta realidad sólo aparezca contemplada a efectos del IRPF dificulta cualquier intento de reconducirla a la noción de residencia en territorio español, que el Concierto utiliza no sólo para articular las competencias tributarias en materia de IRPF, sino en relación con otros impuestos.

...//...

## EN TORNO A LA POSIBLE DISCUSIÓN DE LA VALORACIÓN CATASTRAL DEL INMUEBLE AL HILO DE LA IMPUGNACIÓN DE LIQUIDACIÓN POR EL IBI. A PROPÓSITO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 19 DE FEBRERO DE 2019



Nueva fiscalidad, nº. 2, 2019

**DANIEL CASAS AGUDO**  
**Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Granada**

### **RESUMEN**

Aunque, como regla general y por razones de seguridad jurídica, al impugnar la liquidación por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles no quepa discutir el valor catastral que adquirió firmeza en vía de gestión catastral, el Tribunal Supremo admite excepcionalmente tal posibilidad ante circunstancias extraordinarias y sobrevenidas a fin de salvaguardar otros principios como el de la tutela judicial efectiva.

### **SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN. LA PROBLEMÁTICA DOBLE GESTIÓN DEL IBI Y EL RÉGIMEN DE IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE LA GESTIÓN CATASTRAL
2. BREVE HISTORIA DEL CASO
3. LA DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO
4. UN SUPUESTO CONFLICTIVO PARALELO: LA IMPUGNACIÓN DE LA LIQUIDACIÓN DEL IBI DEBIDO A UN VALOR CATASTRAL SUPERIOR AL DE MERCADO
5. A MODO DE CONCLUSIÓN
6. BIBLIOGRAFÍA

### **CONTENIDO**

#### 1. INTRODUCCIÓN. LA PROBLEMÁTICA DOBLE GESTIÓN DEL IBI Y EL RÉGIMEN DE IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DE LA GESTIÓN CATASTRAL

La gestión dual o compartida del Impuesto de Bienes Inmuebles (en adelante IBI) entre el Catastro (Administración del Estado) – que redacta y publica las Ponencias de Valores (documentos que recogen los criterios técnicos que servirán para determinar los valores catastrales individuales), lleva a cabo la asignación y notificación individual de los valores catastrales y su revisión, modificación y actualización– y los Ayuntamientos (una Administración distinta), que toman dichos valores para, a partir de ellos, llevar a cabo la gestión tributaria de dicho impuesto (básicamente liquidarlo –vid. los arts. 65 y 77 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales-, aunque también la concesión y denegación de exenciones y bonificaciones, la elaboración de los instrumentos cobratorios, la resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos y la resolución de recursos interpuestos contra las citadas actuaciones), constituye una importante fuente de problemas –como el sustanciado en la sentencia del Tribunal Supremo (en adelante TS) que nos ocupa– que acaban repercutiendo, fundamentalmente, en el obligado tributario.

En efecto, muchas de las principales incidencias que pueden generarse en este impuesto son consecuencia de que la determinación de algunos de sus elementos esenciales como, por ejemplo, la base imponible, van a ser determinados por un organo que, a diferencia de lo que sucede en otros impuestos municipales, no va a ser el encargado de la gestión tributaria del impuesto. En uno y otro ámbito competencial se producen actos diversos, procedentes de Administraciones diferentes (Catastro, Tribunales Económico-Administrativos y los Contencioso-Administrativos, por un lado, y la Administración municipal, por otro) y con un régimen de impugnación propio, por lo que el primer y principal escollo a superar por los administrados será decidir ante qué Administración deberán actuar, 2018). Como es sabido, conforme a la Ley del Catastro Inmobiliario (Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario –en adelante TRLCI–), la determinación del valor catastral de cada bien inmueble se inicia con la aprobación de la Ponencia de Valores.

...//...



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

### RESUMEN

El presente trabajo trata sobre la regulación a efectos del IVA de las operaciones de leasing y de lease back, a tenor de la jurisprudencia del TJUE, haciendo especial referencia a la reciente sentencia habida en el asunto Mydibel. Asimismo, consideraremos la regulación española, especialmente la doctrina de la DGT al respecto.

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. El IVA en las operaciones de leasing y sale lease back en la jurisprudencia del TJUE
- III. El IVA y las operaciones de leasing y de Sale leasing back en la regulación española
- IV. La regularización de la deducción en el IVA por la adquisición de bienes de inversión
- V. Conclusiones
- VI. Bibliografía

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

El contrato de leasing es un contrato singular, esto es, atípico, por el cual el arrendador cede al arrendatario, mediante precio y por un tiempo fijado en el contrato, el dominio de unos bienes muebles o inmuebles adquiridos, o que habrán de ser adquiridos con posterioridad, exclusivamente para el fin de la operación. En el transcurso del contrato, el arrendatario puede dejar de pagar las cuotas del arrendamiento y devolver al arrendador el bien objeto del mismo, sin ulteriores consecuencias. La singularidad del contrato de arrendamiento-venta consiste en el pacto opcional, mediante el cual, al cumplirse el tiempo de duración del mismo, el arrendatario tiene tres opciones: 1. Devolver el bien al arrendador. 2. Convenir un nuevo contrato de arrendamiento con el arrendador, y 3. Adquirir la plena propiedad del bien, mediante pago de un valor llamado residual, siempre que haya abonado la totalidad de las rentas o cuotas pactadas en el contrato.

Es necesario distinguir este contrato (leasing) de figuras afines como el renting, el cual presupone un puro servicio asimilable al arrendamiento, con cierta especialidad, como es la de incluir necesariamente el mantenimiento integral del objeto del contrato, y el lease-back o retro leasing, que supone la cesión, por el propio fabricante de un bien, a una entidad financiera (que puede ser una entidad de leasing), que lo adquiere a cambio de precio y, a su vez, cede de nuevo al vendedor, que lo explota pagando por ello un canon periódico.

En el lease-back o retro leasing encontramos la enajenación de un activo y el inmediato arrendamiento financiero o leasing al vendedor del mismo activo, negociados simultáneamente. El lease-back pone en juego un vendedor arrendatario y un comprador-arrendador, que será una empresa de leasing, una entidad de inversión o un fondo de inversión.

En torno al lease - back existen dos corrientes de opinión bien diferenciadas. Una de ellas considera que este contrato ha de quedar conceptualizado como una modalidad de leasing, lícita y admisible en cuanto se ajuste a los requisitos que para tales operaciones se dispone en la legislación vigente. La otra, entiende que en el lease - back estamos ante una forma de enajenación en garantía, de modo que la transmisión de la propiedad se emplea como medio para obtener financiación y la operación en sí constituye un instrumento de garantía de la financiación lograda.

La doctrina española parece inclinarse mayoritariamente por la segunda opinión, considerando al respecto que en el lease - back la celebración de una compraventa seguida de la cesión del bien en arrendamiento financiero, encubre en realidad un préstamo garantizado con la transmisión de la propiedad, esto es, bajo la apariencia de un arrendamiento financiero lo que en realidad se celebra es un contrato de estructura y función idénticas al préstamo garantizado con transmisión de la propiedad (venta en garantía).

..//..

**IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

**EL IVA SE DEVENGA DONDE SE HA PRODUCIDO EL CONSUMO, Y ELLO PUEDE DEMOSTRARSE AL MARGEN DE DONDE SE HAYA GENERADO LA DEUDA ADUANERA**



Revista Quincena Fiscal, nº 18, octubre 2019

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

10.07.2019 (TJCE 2019, 137)

Asunto núm. C 26/2018; Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung/Hauptzollamt Frankfurt am Main

**CONTENIDO**

De la resolución de remisión se desprende que, si bien los bienes controvertidos fueron objeto de infracciones a la normativa aduanera en el territorio alemán, en dicho territorio únicamente fueron transbordados de un avión a otro.

Cierto es que, debido a estas infracciones a la normativa aduanera, los bienes controvertidos, que se encontraban materialmente en el territorio de la Unión, ya no estaban bajo la vigilancia de las autoridades aduaneras alemanas, que se veían privadas de la posibilidad de controlar la circulación de dichos bienes. Sin embargo, en el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que se ha demostrado que los bienes controvertidos se transportaron a Grecia, su destino final, donde fueron consumidos.

Por consiguiente, en un asunto como el del litigio principal, las infracciones a la normativa aduanera que se han producido en territorio alemán no constituyen, por sí mismas, un elemento suficiente para considerar que los bienes controvertidos hayan entrado en el circuito económico de la Unión en Alemania.

En estas circunstancias, procede declarar que, en un asunto de este tipo, los bienes entraron en el circuito económico de la Unión en el Estado miembro de su destino final y que, por consiguiente, el IVA a la importación correspondiente a dichos bienes se devengó en dicho Estado miembro.

Diario LA LEY, nº 9496, de 11 de octubre de 2019



**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 1011/2019, 9 julio**  
**Rec. 1307/2017**

**RESUMEN**

Las empresas con domicilio fiscal en el País Vasco deberán tener en cuenta, para el cálculo de su volumen de operaciones, el importe de los pagos anticipados previos a la entrega de los bienes transmitidos y computarlos en el ejercicio de su percepción, con fundamento, indica el Alto Tribunal, básicamente, en la dicción de los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del Concierto, en la "finalidad de aplicación uniforme" del IS y el IVA y en la circunstancia de que en el IVA se produce el devengo con ocasión del pago anticipado.

**CONTENIDO**

Determinar cuál es el volumen de operaciones de una sociedad con domicilio fiscal en el País Vasco tiene trascendencia porque de ello depende qué Administración o Administraciones (Estado/Diputaciones Forales) resulta competente para la exacción del IS y el IVA en el ejercicio siguiente.

El debate sobre a qué ejercicio deben imputarse los pagos anticipados "percibidos o cobrados" de clientes, cobra en estos casos especial interés. Tal cuestión es ahora resuelta por el Supremo que declara que para el cálculo del volumen de operaciones hay que tener en cuenta el importe de los pagos anticipados previos a la entrega del bien transmitido, debiéndose computar en el ejercicio de su percepción.

Es la finalidad de aplicación uniforme del IS y el IVA y el que en el IVA se produce el devengo con ocasión del pago anticipado lo que justifica esta tesis, refrendada además por la interpretación, - gramatical y sistemática-, de los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del Concierto.

Entenderlo de otro modo supondría permitir dejar a la voluntad de los particulares el concepto de volumen de operaciones en tanto que todo se supeditaría al otorgamiento de escritura pública, siendo así que si tal otorgamiento resultase aplazado "sine die", la entrega del bien producto de la operación de compraventa no se integraría en el volumen de operaciones.

Con ello confirma el Supremo la corrección de la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, impugnada en casación que confirmó el criterio de la Inspección de la Diputación Foral de Guipuzkoa y del TEARG, que descendiendo al supuesto litigioso, y a los efectos de la determinación del volumen de operaciones de un ejercicio fallaron que debía computarse el anticipo recibido por la sociedad en ese ejercicio como parte del precio de la venta del inmueble elevada a escritura pública en el ejercicio siguiente, para con ello llegar a la conclusión de estimar que el volumen de operaciones de la mercantil fue superior a 7 millones de euros, por lo que debía tributar en territorio común y en territorio foral atendiendo al volumen de operaciones efectuado en cada territorio.

## LA EXTINCIÓN DE CONDOMINIO EN EL ITP Y AJD

## COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE FECHA 9 DE JULIO DE 2019



Forum Fiscal N° 257, octubre 2019

**ÍÑAKI RUBIO PILARTE**  
Secretario del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa

**CONTENIDO**

Las extinciones de condominio y su tributación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tanto en lo que se refiere al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas como al concepto de actos jurídicos documentados, es un tema que ha dado mucho juego. Para muestra, podemos indicar que en 2018 y 2019 he contabilizado al menos 15 autos de admisión de recursos de casación sobre esta materia, y solo lo que llevamos de 2019 se han dictado al menos 10 sentencias.

Nos vamos a referir en esta ocasión a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2019 —recurso 5663/2017—, que aborda un supuesto de extinción de un condominio en escritura pública notarial, en el que se adjudica a uno de los condóminos un bien indivisible. Concluye el Alto Tribunal que esa operación no se encuentra sujeta al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, sino al de actos jurídicos documentados, y determina que la base imponible está constituida por el valor de la parte que se adquiere en ese momento.

El punto de partida es una escritura de extinción de condominio sobre una vivienda y un garaje, que se adjudican a un matrimonio dueño ya de 6/12avas partes por considerarse indivisibles. La Administración tributaria practicó liquidación por el concepto de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, considerando como base imponible el valor de los inmuebles. Confirmada la liquidación en vía administrativa, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en sentencia de fecha de 20 julio de 2017, anuló la liquidación por entender que en tales casos de extinción del condominio se produce una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente, por lo que esa operación no puede tener efectos fiscales, pues la excepción del 7.2.B del texto regulador del impuesto ha de interpretarse no como un supuesto de no sujeción, sino de sujeción en la que concurre exención, por lo que no puede gravarse como acto jurídico documentado.

El Tribunal Supremo analiza la cuestión desde un punto de partida claro: la extinción de condominio es una única convención, en la que no se produce la división de la cosa común, sino la adjudicación del 50% de un bien indivisible a quien ya era dueño del otro 50%. Por ello, se refiere en primer lugar al artículo 4 del Texto Refundido estatal, que determina que cada convención solo puede estar sometida a un gravamen.

A continuación se refiere al artículo 7 de la normativa, que define el hecho imponible del Impuesto: están sujetas las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos; y en su apartado 2.B recoge como operación asimilada a las transmisiones a los excesos de adjudicación declarados, salvo los que surjan de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 821, 829, 1.056 (segundo) y 1.062 (primero) del Código Civil y Disposiciones de Derecho Foral basadas en el mismo fundamento. De aquí debe extraerse que los excesos declarados que se someten a gravamen son aquellos distintos a los previstos en tales preceptos, esto es, que un supuesto en el que se da cumplimiento al artículo 1.062 primero del Código Civil, porque el bien es indivisible, no es propiamente un exceso de adjudicación a los efectos del impuesto.

También recuerda las normas sobre esta materia del Código Civil, comenzando por el concepto de comunidad de bienes (artículo 392): «hay comunidad cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas». Nada dice sobre este precepto, lo que deja alguna cuestión sobre el tintero a la que luego volveremos. En segundo lugar, cita el artículo 450 del mismo Código Civil, el cual dispone que «cada uno de los partícipes de una cosa que se posea en común, se entenderá que ha poseído exclusivamente la parte que al dividirse le cupiere durante todo el tiempo que duró la indivisión». A este artículo le otorga gran relevancia, pues entiende que resuelve el problema de si la división de la cosa común es un negocio declarativo o traslativo de la propiedad, al poner de manifiesto que no es una transmisión patrimonial, sino únicamente la especificación de un derecho que ya existía. Así lo ha declarado en diversas sentencias, como en la de 30 de abril de 2010 (recurso 21/2008, —Ref. CISS 55590/2010—) que cita. Finalmente, alude al artículo 406 Código Civil, que establece que «serán aplicables a la división entre los partícipes en la comunidad las reglas concernientes a la división de la herencia». Una remisión que ha de entenderse realizada, en lo que ahora nos ocupa, al artículo 1062, párrafo primero, del mismo Código: «Cuando una cosa sea indivisible o desmerezca mucho por su división, podrá adjudicarse a uno, a calidad de abonar a los otros el exceso en dinero». Añade que la indivisibilidad puede ser de tres tipos: legal (cuando viene exigida por el ordenamiento jurídico); material (cuando es imposible la división por la propia naturaleza del bien); y económica o funcional (cuando la división haría desmerecer mucho el valor del bien). Ello le lleva a señalar, con remisión a su sentencia de 28 de junio de 1999 (recurso 8138/1998, —Ref. CISS 11558/1999—), que cuando la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho con su división, la única forma de división, en el sentido de extinción de la comunidad, es paradójicamente, no dividirla, es decir, adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar a los demás el exceso en dinero.

De todo lo expuesto concluye que la operación enjuiciada de extinción de condominio no es una transmisión onerosa inter vivos, y que tampoco se ha producido ningún exceso de adjudicación, pues lo acontecido ha sido que los copartícipes han convenido extinguir el condominio existente sobre dos fincas indivisibles, y efectuar la adjudicación de sus cuotas abstractas sobre esas dos fincas comunes de la única manera posible dada su indivisibilidad.

..../..

## LA NULIDAD DE LA TASA POR PREVENCIÓN Y VIGILANCIA ESPECIAL DE VIVIENDAS (ANÁLISIS DE LA STS DE 22 DE MAYO DE 2019, REC. NÚM. 1800/2017)



Contabilidad y Tributación, nº. 440, noviembre

**PEDRO MANUEL HERRERA MOLINA**  
Tutora del Centro de Estudios Universitarios Ramón Areces  
UNED

**ADA TANDAZO RODRÍGUEZ**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
UNED

### RESUMEN

El Tribunal Supremo declara la nulidad de la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas aprobada por el Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz, por no definir correctamente el hecho imponible del servicio de vigilancia pública especial. El tribunal entiende que la configuración del servicio responde a un supuesto de vigilancia pública general. Por consiguiente, la exigencia de tasas queda prohibida por el artículo 21.1 c) del TRLHL.

Otras sentencias del tribunal han intentado delimitar, con poco éxito, los conceptos de vigilancia pública general y especial. Sería necesario que el legislador precisara estos términos.

El citado tribunal también niega la posibilidad de establecer tasas con fines extrafiscales, salvo que el legislador lo prevea expresamente.

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1. Concepto de «vigilancia especial»
  - 3.2. Formulación precisa del hecho imponible
  - 3.3. Relevancia del informe técnico y criterios de cuantificación
  - 3.4. Posibilidad de introducir en las tasas finalidades extrafiscales
4. Conclusiones

### CONTENIDO

#### 1. Supuesto de hecho

El Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz aprobó la Ordenanza fiscal reguladora de la tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas (BOCM núm. 311, de 31 de diciembre de 2015, pp. 118 y ss.).

El hecho imponible estaba constituido por «la prestación del servicio de vigilancia especial y prevención del riesgo de usurpación de las viviendas propiedad de las entidades financieras». No estaba sujeta «la prestación del servicio en aquellos supuestos en que la vivienda [estuviera] habitada con justo título» (art. 2).

En realidad, como se deduce de la regulación de las tarifas (art. 4), este hecho imponible presentaba dos modalidades:

- Una periódica, de «prevención especial», cuya cuota se determinaba a partir de los gastos totales del «servicio de prevención del riesgo de usurpación de las viviendas propiedad de entidades financieras» imputables a cada entidad financiera a lo largo del año, calculados según los informes de la policía.

..//..

## SOBRE LA COMPATIBILIDAD DEL GRAVAMEN EN TPO DE LAS ENTREGAS DE ORO REALIZADAS POR PARTICULARS PARA EMPRESARIOS O PROFESIONALES CON EL IVA

(ANÁLISIS DE LA STJUE DE 12 DE JUNIO DE 2019, ASUNTO C-185/18)



Contabilidad y Tributación, nº. 440, noviembre

**JAVIER BAS SORIA**  
Doctor en Derecho.  
Inspector de Hacienda del Estado.  
Profesor del CEF.- UDIMA

### RESUMEN

La sujeción a la modalidad de TPO del ITP y AJD de las entregas de objetos de oro y joyería efectuadas por particulares a favor de empresarios revendedores de tales productos ha sido una cuestión conflictiva.

A pesar de que el TEAC aceptara, con la Resolución de 20 de octubre de 2016, el criterio previo del Tribunal Supremo, pareciendo poner fin a esta cuestión, el Tribunal Supremo planteó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, para que este resolviera sobre la compatibilidad del gravamen en TPO con la normativa comunitaria del IVA.

Con la sentencia que ahora comentamos, parece abrirse una grieta en el criterio sostenido por el Tribunal Supremo, cuyo posible alcance analizamos en el comentario que sigue.

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1. El contenido propio de la sentencia
  - 3.2. Efectos de esta sentencia en relación con la doctrina nacional sobre la tributación de las entregas de oro por particulares a empresarios revendedores

### CONTENIDO

#### 1. Supuesto de hecho

En el marco de un litigio planteado entre la Hacienda Foral de Vizcaya, que había considerado sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD) las entregas de objetos con alto contenido en oro realizadas por particulares a favor de un empresario que revendía tales objetos a otros empresarios para su transformación y posterior reintroducción en el circuito mercantil, y la entidad Oro Efectivo, SL, se plantea por el Tribunal Supremo (TS) la cuestión prejudicial que es objeto del presente análisis.

El citado tribunal plantea dos cuestiones en su petición de decisión prejudicial: por una parte, la posible incompatibilidad de la modalidad de TPO con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), en cuanto se refiere a operaciones realizadas para empresarios, y, por otra, la existencia de una doble imposición, contraria al principio de neutralidad fiscal, por la existencia de este gravamen, al considerar que dichas operaciones ya habían sido gravadas por el IVA, cuando además no existe el derecho a deducir las cuotas soportadas por el ITP y AJD, siendo que las entregas posteriores de los bienes adquiridos se encontrarán efectivamente sujetas al IVA.

..//..

## NO VA MÁS, SEÑORAS Y SEÑORES: ¡UN DECRETO-LEY PARA UN DESARROLLO REGLAMENTARIO!

(«El TEAC, o el hábito no hace al monje». Las conclusiones del Abogado General -TJUE- en el asunto C-274/14, presentadas el 1 de octubre de 2019)

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019



**JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
Director Carta Tributaria

### RESUMEN

Entre otras circunstancias, la situación política es causa determinante de la escasa producción normativa estatal y autonómica difundida a través de los Boletines y Diarios Oficiales correspondientes a septiembre/2019. Por lo que se refiere a las novedades ofrecidas por el Boletín Oficial del Estado debe resaltarse la publicación de un Real Decreto-ley por el que se adoptan medidas para reparar los daños personales y materiales ocasionados por importantes fenómenos naturales. Por su parte, el Diario Oficial de la Generalidad de Cataluña ponía en general conocimiento de los ciudadanos de Cataluña un singular Decreto-ley por el que se lleva a cabo el desarrollo reglamentario de una Ley (autonómica). En otro orden de cosas, estamos a la espera de que el Tribunal Constitucional se positione en relación con dos importantes cuestiones de constitucionalidad plateadas: una, por el Tribunal Supremo, en relación con ciertos preceptos del artículo 107 del TRHL; la otra por la Audiencia Nacional, respecto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y el régimen de los pagos fraccionados que puede provocar importantes consecuencias financieras para el Tesoro Público, como se desprende de recientes estadísticas publicadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Interesantes consideraciones que el Abogado General del TJUE ha realizado en orden a la configuración actual del Tribunal Económico-Administrativo Central; por lo demás, hemos conocido de la preocupación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por los problemas que a consecuencia del Brexit pueden encontrar quienes realizan operaciones en el exterior, de ahí la afectuosa carta que ha dirigido a los operadores.

### CONTENIDO

En comentario anterior (Carta Tributaria Revista de Documentación no 53-54, agosto-septiembre, págs. 7-15) nos hacíamos esta pregunta: «¿Volveremos allí donde solíamos?» Pues ya tenemos la respuesta: efectivamente hemos vuelto. Convocadas nuevas elecciones, ya estamos de hecho en pre-campaña. Nuevas propuestas para el incremento del gasto público [sin más Presupuestos Generales del Estado que los aprobados para el año 2018 y a pesar de las trampas presupuestarias de las que presume el «gorrión alegre»]. Acerca de los impuestos, unos, claramente, se declaran partidarios del aumento de la presión fiscal, otros, de la reducción de la carga impositiva, si bien acerca de la posición real de estos últimos nos surgen algunas dudas sobre todo si hemos seguido el desarrollo del coloquio (en el Foro «La Toja») entre los ex-presidentes Rajoy y González que lectores y lectoras pueden encontrar en YouTube.

Entre otras lindezas [que nos ofrecía en medio de gran jolgorio de la moderadora, el ex-Presidente González y el público en general que se «moría/mondaba de risa»], el Sr. Rajoy [que se reconocía como un inocente político sorprendido por la gravedad de una crisis que parece desconocía en la campaña que le llevó con mayoría absoluta a la Moncloa] pronunciaba, entre otras cosas (textual), las siguientes palabras:

«Yo soy, fui, presidente de un Gobierno de Derechas que la primera decisión que tomé, a los siete días de llegar a la Presidencia, fue hacer un Consejo de Ministros y subir el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas siete puntos» [...] y apostillaba el Sr. González: «prometiendo que los iba a bajar Montoro».

«La segunda decisión que tomé fue nacionalizar unos cuantos bancos españoles [falso, Cajas de Ahorro arruinadas incluso por directivos afines al partido Popular; faltaría más, no iba a nacionalizar los bancos extranjeros] parte del sistema financiero [a ver de qué sistema iba a ser] que también es muy de derechas [ironía]».

«Y la tercera [decisión] hacer una gran operación de endeudamiento público porque si no quebraban buena parte de nuestras Comunidades Autónomas, empezando por algunas de enorme importancia desde el punto de vista económico [Cataluña y, ¿cuál más?]»

«Tu decías [referencia al Sr. González] que Montoro andaba por ahí con una historia de que iba a bajar los impuestos. La mayor dieta para un ministro, decía Churchill, es comerse sus propias palabras» [fidelidad la del «gorrión alegre», cual Flor la Romántica protagonista de una de las historietas de Cesar González Ruano, cuya memoria reivindicamos siempre que surge la ocasión].

Que quiere que les diga, amigas y amigos, las reflexiones como las más arriba expuestas, desalientan a cualquiera, nos desalientan a muchos a quienes nos viene a la memoria el sueño [hoy por hoy irrealizable] a que se refería con su bonita y particular voz («Pokino a pokoo») María del Mar Rodríguez Carnero («La Mari»), malagueña, Medalla de Andalucía y en su momento vocalista del grupo musical «Chambao»: «Andaba perdida de camino pa la casa cavilando en lo que soy y en lo que siento, pokito a pokoo entendiendo que no vale la pena andar por andar que's mejor caminá pa ir creciendo» [...] «Volveré pa contarte que he soñao colores nuevos y días claros». Expresión de la sabiduría popular.

..//..

## EL TRIBUNAL SUPERIOR DE CATALUÑA NO VE OBSTÁCULO PARA ADMITIR LA JUSTIFICACIÓN EN IRPF DE GASTOS VINCULADOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA MEDIANTE TIQUES

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 55, octubre 2019



**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA DE CATALUÑA**  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 318/2019, 28 marzo  
Rec. 265/2016

### RESUMEN

Crítica la Sala la escasa argumentación de la oficina gestora que, sin examinar con un mínimo de rigor la vinculación de los gastos a la actividad desarrollada, - actividad de formación por todo el territorio nacional-, se limita a afirmar que sobre los gastos que se pretenden deducir no se prueba su vinculación.

### CONTENIDO

El reclamante ha presentado órdenes de viaje que la gestora ha eliminado por no aportarse justificantes de los gastos, habiéndose presentado tiques que reflejan que se trata de gastos necesarios en el desarrollo de la actividad de formación, gastos tales como manutención, desplazamientos interurbanos y urbanos (taxis, metro, autobús, etc).

Aunque es cierto que se aporta como justificación unas fichas, confeccionadas personalmente por el reclamante, en las que se incluyen cantidades por los gastos incurridos en los desplazamientos (dietas por kilometraje, comidas, desayunos, transportes, etc.), en las fichas se desglosan los gastos y se aportan los tiques.

Estima la Sala que sin negar que efectivamente es exigible una correlación entre los gastos necesarios en los desplazamientos realizados para el desarrollo de la actividad económica realizada, no se puede negar la deducibilidad de aquéllos sobre los que se aporta ticket.

El acuerdo liquidatorio parte de una insuficiente motivación en cuanto al rechazo de la acreditación de la realidad de los gastos controvertidos porque no es suficiente para rechazar la deducibilidad de los gastos el no considerar acreditada su realidad por no venir justificados mediante el original de la factura, aportándose como justificante de los mismos unos tiques.

Los gastos de manutención y desplazamientos interurbanos (taxis, metro, autobús, etc) son gastos imputables y en el caso deben considerarse justificados, - constan además en el libro registro contable del contribuyente, tal y como la Administración reconoce., y son gastos son imprescindibles para el desarrollo de la actividad, y sus fechas concuerdan con los períodos de las liquidaciones que se realizan por el reclamante a sus clientes.



Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 956

**SILVIA PIEDRA**  
Abogada en Cuatrecasas

#### CONTENIDO

La determinación de la base imponible en la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (en adelante, AJD) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los supuestos de disolución total de una comunidad de bienes, no ha sido una cuestión pacífica.

En concreto, se ha discutido si la base imponible de la modalidad de AJD debe ser el valor total del bien asignado a cada comunero consecuencia de la extinción del condominio, o bien, si el valor a consignar en la base imponible del AJD únicamente debe coincidir con el valor proporcional que el comunero adquiere ex novo en la disolución de la comunidad de bienes.

#### Jurisprudencia del TS

Pues bien, el Tribunal Supremo ha fijado jurisprudencia al respecto en sus sentencias de fecha 9 de octubre de 2018 y de 14, 20 y 26 de marzo de 2019. En la citada jurisprudencia el Alto Tribunal resuelve que la base imponible del AJD devengado como consecuencia de la formalización en escritura pública de la adjudicación a los comuneros de los bienes en función de la participación, deberá cuantificarse teniendo en cuenta exclusivamente la parte del valor del bien que el comunero adquiere ex novo, de forma que no deberá incluirse en la base imponible la parte proporcional del valor que el comunero ya poseía con anterioridad a la disolución del condominio.

Al respecto, el Tribunal Supremo reconoce que no existe una regla específica para determinar la base imponible en la modalidad de AJD en los negocios documentados en los que se divide la cosa común. No obstante, atendiendo a la realidad jurídica de la operación, concluye que el valor sobre el que se documenta la operación en escritura pública no equivale a la totalidad, sino a la parte que se adquiere ex novo, de forma que será este último valor el que deba tenerse en cuenta para cuantificar la base imponible del Impuesto.

#### Dirección General de Tributos

En este sentido, cabe mencionar que la Dirección General de Tributos Catalana ha modificado su criterio y acoge el criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo en sus consultas número 73/19, 97/19, 116/19, 135/19 de mayo 2019.

En las citadas resoluciones, la Dirección General de Tributos Catalana hace referencia expresa a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y concluye que la base imponible del AJD estará formada por el valor de la parte del bien adjudicado que se adquiere ex novo y no por la totalidad del valor.

No obstante, advertimos que la Dirección General de Tributos (DGT), no ha asumido, de momento, el criterio emanado por el Tribunal Supremo en sus últimas resoluciones vinculantes de fecha 7 de febrero de 2019 (con número de referencia V0245-19), de fecha 13 de marzo de 2019 (con número de referencia V0539-19) y de fecha 15 de julio de 2019 (V1837-19 y V1839-19).

La DGT, sin hacer referencia a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, resuelve que la base imponible del AJD será el valor declarado del bien que se adjudique. Por tanto, el Centro Directivo no excluye de la base imponible del AJD la parte del valor que el contribuyente ya poseía con anterioridad a la extinción del condominio, sino que incluye en la base imponible del Impuesto el valor total del bien adjudicado.

**PRESTAR SERVICIOS PROFESIONALES A BANCOS PARA EL FUNCIONAMIENTO Y MANTENIMIENTO OPERATIVO DE SUS CAJEROS AUTOMÁTICOS NO ESTÁ EXENTO DE IVA**

Diario LA LEY, nº 9509, de 30 de octubre de 2019

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA  
Sala Tercera  
Sentencia 3 octubre 2019  
Asunto C-42/2018****RESUMEN**

El criterio que permite distinguir entre una operación que tiene el efecto de transmitir fondos e implicar modificaciones jurídicas y financieras, incluida en la exención prevista para las operaciones financieras en el art. 13, parte B, letra d), punto 3, de la Sexta Directiva, y una operación que no tiene esos efectos y que no estará incluida en la exención, pasa por determinar si la operación considerada transmite, de manera efectiva o potencial, la propiedad de los fondos de que se trata, o sólo tiene el efecto de cumplir las funciones específicas y esenciales de ese tipo de transferencia.

**CONTENIDO**

En la medida en que los servicios prestados, - aun suponiendo una distribución física del dinero-, no constituyen propiamente una transmisión de fondos, ni implican las modificaciones jurídicas y financieras características de una «operación relativa a pagos», porque el hecho de entregar los billetes cuando se retira efectivo de un cajero automático no constituye una transmisión de propiedad del prestador de los servicios al usuario del cajero, es por lo que el TJUE entiende que la prestación de poner en funcionamiento y mantener operativos los cajeros automáticos, abastecerlos de billetes, instalar en ellos equipo y programas informáticos para leer los datos de las tarjetas bancarias, transmitir las solicitudes de autorización de retirada de efectivo al banco emisor de la tarjeta bancaria utilizada, proceder a la entrega del efectivo solicitado y registrar las operaciones de retirada de dinero, no constituye una operación relativa a pagos exenta del impuesto sobre el valor añadido.

El criterio que permite distinguir entre una operación que tiene el efecto de transmitir fondos e implicar modificaciones jurídicas y financieras, incluida en la exención, y una operación que no tiene esos efectos reside en determinar si la operación considerada transmite, de manera efectiva o potencial, la propiedad de los fondos de que se trata, o tiene el efecto de cumplir las funciones específicas y esenciales de ese tipo de transferencia.

El prestador de los servicios, no tiene poder de decisión alguno sobre las transacciones, se limita a transmitir los datos, a través de una cadena de intermediarios al banco emisor de la tarjeta bancaria, y ejecuta las instrucciones recibidas por éste procediendo a la entrega del dinero solicitado.

Es el banco emisor de la tarjeta bancaria quien da la autorización para que se proceda a la retirada de efectivo, quien carga el importe correspondiente en la cuenta bancaria del usuario del cajero y quien transmite la propiedad del dinero directamente a ese usuario; solo es el Banco el que explota el cajero automático, ello aun cuando, sea el prestador de los servicios quien se encargue de la recogida de datos y a su transmisión y a la entrega de efectivo.

Además, la interpretación estricta que debe hacerse respecto a las exenciones del IVA impide considerar que tales servicios disfruten de la exención si no concurren los demás criterios. La exención de las «operaciones relativas a pagos» tiene como finalidad la de paliar las eventuales dificultades a la hora de determinar la contrapartida de la prestación y, por tanto, la base imponible, y la contrapartida que obtiene el prestador de los servicios es fácilmente identificable.