



# NOVEDADES TRIBUTARIAS

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

Zerga Administrazioko Zuzendaritza  
Dirección de Administración Tributaria

2019

Wº 208

azaroa | noviembre

## ARTÍCULOS

- A01 JUAN LOPEZ RODRIGUEZ**  
La armonización fiscal como poder tributario (i): Naturaleza de la Unión Europea y de sus poderes  
Contabilidad y Tributación, nº 440, noviembre 2019
- A02 ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO**  
Nuestra fiscalidad medioambiental a vista de pájaro  
Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019
- A03 FLORIÁN GARCÍA BERRO**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas — Impuesto sobre la Renta No Residentes  
La problemática fiscal de los gastos de viaje del profesorado universitario  
Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019
- A04 ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ LÓPEZ**  
Los beneficios fiscales condicionados a la presentación de declaraciones tributarias  
Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019
- A05 JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Deducción estatal por inversiones en empresas de nueva o reciente creación  
Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019
- A06 ANTONIO F. DELGADO GONZÁLEZ**  
El Impuesto de Sucesiones y Donaciones ¿supresión o mantenimiento?  
Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019
- A07 JOSE MANUEL CALDERÓN CARRERO**  
Ayudas de estado  
La jurisprudencia del TGUE en los casos Starbucks y Fiat: clarificación del impacto del art.107 TFUE sobre APAs y tax rulings en materia de precios de transferencia  
Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019
- A08 JUAN CALVO VÉRGEZ**  
Alcance de la obligación de información 'País por País' establecida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades: Algunas consideraciones  
Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019
- A09 OLGA MUÑOZ MOTA**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Calificación jurídica de las devoluciones indebidas intentadas ¿fraude fiscal o estafa?  
Diario LA LEY, nº 9512, de 6 de noviembre de 2019
- A10 RAMÓN FALCÓN Y TELLA**  
El nuevo acuerdo fiscal con Gibraltar, pendiente de ratificación  
Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019
- A11 RAQUEL ÁLAMO CERRILLO**  
Un cambio de criterio en la tributación de la Economía Digital  
Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019
- A12 ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Devolución de cuotas indebidas en relación con la inversión del sujeto pasivo  
Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019

- A13 ANTONIO F. DELGADO GONZÁLEZ — ANTONIO M. PUNTAS PRADO**  
La deducción de los gastos relativos a los vehículos automóviles de turismo utilizados en el desarrollo de las actividades económicas en el IRPF. De la ilegalidad del artículo 22.4 de su reglamento  
Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019
- A14 APOLONIO GONZÁLEZ PINO**  
El sistema de autoliquidación en el Impuesto sobre Plusvalía  
Diario LA LEY, nº 9515, de 11 de noviembre de 2019
- A15 EVA ESCRIBANO**  
La tributación de los beneficios de las empresas digitales  
Soluciones desde la (re)interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado "vis à vis" de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea  
Crónica Tributaria, Nº 170, 2019
- A16 BELÉN GARCÍA CARRETERO**  
La fiscalidad ambiental en materia de residuos en el nuevo marco de una economía circular  
Crónica Tributaria, Nº 170, 2019
- A17 LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA**  
El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea  
Crónica Tributaria, Nº 170, 2019
- A18 BEGOÑA PÉREZ BERNABEU**  
Propuestas de reforma del sistema de imposición de las rentas del trabajo en España  
Hacia la integración estructural de impuestos y prestaciones sociales  
Crónica Tributaria, Nº 170, 2019
- A19 JOSÉ ALBERTO SANZ DÍAZ-PALACIOS**  
La regularización del "quinto año" en supuestos de delito fiscal  
¿Un caso de renuncia a la prescripción tributaria ganada?  
Crónica Tributaria, Nº 170, 2019
- A20 LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ**  
Problemas prácticos en la tributación de las rentas obtenidas por los deportistas en el extranjero. El caso particular de la International Champions Cup a la luz del convenio entre España y Estados Unidos  
Crónica Tributaria, Nº 170, 2019
- A21 ESAÚ ALARCÓN GARCÍA**  
La nueva ley de procedimiento administrativo en el ámbito tributario  
Crónica Tributaria, Nº 171, 2019
- A22 JUAN CALVO VÉRGEZ**  
Pasado, presente y futuro del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica  
Crónica Tributaria, Nº 171, 2019
- A23 PABLO ANDRES HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA**  
Algunas cuestiones sobre el gravamen a la emigración (exit tax) del artículo 95 bis LIRPF  
Crónica Tributaria, Nº 171, 2019
- A24 DIEGO DE MIGUEL — MARTA RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ — MARION TAYLOR**  
Consideraciones tributarias generales sobre el bitcoin  
Crónica Tributaria, Nº 171, 2019
- A25 ALBERTO VAQUERO GARCÍA**  
Implicaciones de los pactos sucesorios sobre el Impuesto de Sucesiones y Donaciones. El caso de Galicia  
Crónica Tributaria, Nº 171, 2019
- A26 ALBERTO GAGO — XAVIER LABANDEIRA — JOSÉ MARÍA LABEAGA — XIRAL LÓPEZ**  
Impuestos energético-ambientales, cambio climático y federalismo fiscal en España  
Ekonomiaz, Revista vasca de economía, Nº 95, 2019
- A27 JAVIER ARMENTIA BASTERRETA**  
Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria  
Las notificaciones electrónicas  
Forum Fiscal Nº 258, noviembre 2019

- A28 MARÍA DEL MAR SOTO MOYA**  
Compliance: Perspectiva plural y fiscal  
Los códigos de buenas prácticas tributarias: beneficios de adhesión  
Forum Fiscal Nº 258, noviembre 2019
- A29 JON LACUNZA — IZARO ZARRAONANDIA**  
Compliance: Perspectiva plural y fiscal  
La cultura Compliance en general en la empresa. La llegada del Tax Compliance  
Forum Fiscal Nº 258, noviembre 2019
- A30 LEYRE B. PÉREZ AGUIRREZABAL**  
El régimen fiscal de los impatriados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Forum Fiscal Nº 258, noviembre 2019
- A31 JOSÉ LUIS SILVESTRE LÓPEZ**  
Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles  
Forum Fiscal Nº 258, noviembre 2019
- A32 IÑAKI ALONSO ARCE**  
La fiscalidad de las gestoras de fondos de inversión y el desarrollo de un ecosistema de emprendimiento  
Forum Fiscal Nº 258, noviembre 2019
- A33 Mª ISABEL PORTILLO — GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA**  
La tributación de la economía digital: medidas unilaterales a la espera de una solución global  
Zergak, gaceta tributaria del País Vasco, 1-2019 (Nº 57)
- A34 JUAN CALVO VÉRGEZ**  
La trascendencia del dolo en la configuración del delito fiscal  
Zergak, gaceta tributaria del País Vasco, 1-2019 (Nº 57)
- A35 ANDONI MONTES NEBREDA**  
Imposición al carbono. Derecho comparado y propuestas para España  
Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 1, 2019
- A36 JESÚS RAMOS — ANDRÉS GARCÍA — JOSÉ MIGUEL — JOSÉ MANUEL MACARRO**  
A propósito de la reforma del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general: problemas y propuestas  
Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 2, 2019
- A37 JESÚS RUIZ-HUERTA CARBONELL**  
40 años de Hacienda democrática en España  
Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 3, 2019
- A38 JUAN CALVO VÉRGEZ**  
La fiscalidad del leasing inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido  
Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 4, 2019
- A39 DOMINGO CARBAJO VASCO**  
Algunas cuestiones tributarias en los concursos de acreedores  
Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 5, 2019
- A40 SANTIAGO LANASPA SANJUÁN**  
La residencia fiscal de las personas físicas en el ámbito interestatal  
Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 6, 2019
- A41 LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA**  
La prueba de la residencia fiscal en el extranjero  
Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 6, 2019
- A42 SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA**  
Conflictos de residencia en la tributación de los trabajadores expatriados en el impuesto sobre la renta de las personas físicas  
Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 6, 2019
- A43 CARLOS BILBAO CONTRERAS**  
Localización tributaria de los negocios jurídicos realizados en el comercio electrónico por personas físicas  
Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 6, 2019

- A44 SORAYA RODRÍGUEZ LOSADA**  
El difícil camino hacia una tributación internacional justa de la economía digital: el nuevo nexo basado en una presencia económica significativa y otras alternativas para afrontar los retos de la e-economy en la fiscalidad directa del siglo XXI  
Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 6, 2019
- A45 GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO**  
A vueltas con los beneficios tributarios concedidos por normativa autonómica. El caso particular del mantenimiento del domicilio social en el territorio de una CC.AA para su disfrute  
Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 6, 2019
- A46 ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ**  
Residencia fiscal, domicilio del permiso de circulación y paraísos fiscales para vehículos en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica  
Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 6, 2019
- A47 MARTA GONZÁLEZ APARICIO**  
Apuntes en relación a la aplicación de la prescripción tributaria en el IBI: los derechos susceptibles de prescribir y el dies a quo en el cómputo del plazo de prescripción  
Tributos locales, Nº. 138, 2019
- A48 ROSA FRAILE FERNÁNDEZ**  
La exención del IAE en función del volumen de negocios, especial atención al grupo de sociedades  
Tributos locales, Nº. 138, 2019
- A49 FÁTIMA PABLOS MATEOS**  
Tratamiento fiscal en el Impuesto de Bienes Inmuebles de las familias numerosas  
Tributos locales, Nº. 139, 2019
- A50 ESTEFANÍA ÁLVAREZ MENÉNDEZ**  
La tributación sobre viviendas vacías: panorama actual y propuesta de reforma en el ámbito de la Hacienda local  
Tributos locales, Nº. 139, 2019
- A51 JOAN PAGÈS I GALTÉS**  
La exención en el IBI por cuotas de baja cuantía  
Tributos locales, Nº. 140, 2019
- A52 PILAR CUBILES SÁNCHEZ-POBRE**  
La imperativa reforma "verde" del IVTM y propuestas sobre otros aspectos controvertidos de su regulación  
Tributos locales, Nº. 141, 2019
- A53 IRENE ROVIRA FERRER**  
El TEAC y las consultas tributarias vinculantes: análisis y consecuencias de su poliédrica relación  
Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 181, 2019
- A54 SALVADOR RAMÍREZ GÓMEZ**  
Las rentas de los deportistas en las fiscalidad internacional  
Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 181, 2019
- A55 MARÍA TERESA MATA SIERRA**  
La dación en pago de la deuda tributaria: una necesaria revisión  
Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 182, 2019
- A56 ALFONSO SANZ CLAVIJO**  
La tributación de los rendimientos irregulares en el IRPF: análisis y una propuesta de reforma del sistema de reducción  
Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 182, 2019
- A57 MARÍA TERESA SOLER ROCH**  
Los retos tributarios del siglo XXI  
Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 183, 2019
- A58 AURORA RIBES RIBE**  
El fondo de liquidez autonómico como mecanismo adicional de financiación de las Comunidades Autónomas  
Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 183, 2019

- A59 M<sup>a</sup> TERESA MATA SIERRA**  
A vueltas con la discutible exención de las prestaciones de maternidad y paternidad del artículo 7H de la LIRPF  
Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 183, 2019
- A60 SANTIAGO LAGO PEÑAS**  
La descentralización tributaria en España: avances significativos, retos pendientes  
Cuadernos de Información económica, Nº 272, 2019
- A61 MARÍA AMPARO GRAU RUIZ**  
El anclaje constitucional de la toma de decisiones fiscales en el ámbito internacional y supranacional:  
Las Cortes Generales ante las reservas en el Convenio multilateral BEPS y la cláusula pasarela para el abandono de la unanimidad en la Unión Europea  
Revista técnica tributaria, Nº. 124, 2019
- A62 MARÍA AMPARO GRAU RUIZ**  
La protección de delatores como nueva medida europea para promover el cumplimiento de normas tributarias y salvaguardar intereses financieros  
Revista técnica tributaria, Nº. 125, 2019
- A63 MARÍA AMPARO GRAU RUIZ**  
Reformas tributarias: ¿cuándo, cómo y en qué sentido?  
Revista técnica tributaria, Nº. 126, 2019
- A64 JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO — SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA**  
Política tributaria y competitividad regional  
Economistas, Nº Extra 162-163, 2019
- A65 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**  
Protocolo que modifica el Convenio para evitar la doble imposición entre el Reino de España y los Estados Unidos de América  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019
- A66 ANA LUQUE CORTELLA**  
La renovada regulación de las prestaciones por nacimiento y cuidado del menor. Algunas dudas sobre su configuración desde la óptica del deber constitucional de contribuir  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019
- A67 ÓSCAR DEL AMO GALÁN**  
El procedimiento de regularización catastral y sus efectos en el impuesto sobre bienes inmuebles  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019
- A68 LAURA CAMPANÓN GALIANA**  
La noción de establecimiento permanente de acuerdo con lo dispuesto en los Modelos de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019
- A69 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**  
Dudas en la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019
- A70 JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
Modificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- DO 1 CONSULTA DGT V0749-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Sobre la deducibilidad de la parte de las cuotas del IVA repercutidas a la comunidad de propietarios, que correspondan a una empresa miembro de la comunidad  
Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019

# 208

- D02 CONSULTA DGT V0750-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Sobre el lugar de realización de una instalación y montaje  
Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019
- D03 CONSULTA DGT V0199-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
¿Tributación de la devolución y de los intereses de demora?  
Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019
- D04 CONSULTA DGT V0199-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Empleada pública: retribución percibida durante permiso por parto  
Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019
- D05 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Los acuses o avisos de recibo electrónicos emitidos por la sociedad estatal Correos y Telégrafos, SA, son válidos para acreditar la notificación o los intentos de notificación  
Gaceta Fiscal, noviembre 2019
- D06 CONSULTA DGT V2164-19**  
Análisis de los requisitos para la aplicación del tipo de gravamen del 15% en el Impuesto sobre Sociedades  
Gaceta Fiscal, noviembre 2019
- D07 CONSULTA DGT V2273-19**  
Adjudicación de bienes en pago de deuda. Sujeción a ITPAJD  
Gaceta Fiscal, noviembre 2019
- D08 CONSULTA DGT V2216-19**  
Tributación de la aportación de un inmueble hipotecado a la sociedad de gananciales  
Gaceta Fiscal, noviembre 2019
- D09 CONSULTA DGT V2260-19**  
Deducibilidad de cuotas de IVA en la adquisición de vehículos afectos a una actividad profesional  
Gaceta Fiscal, noviembre 2019
- D10 CONSULTA DGT V2113-19**  
Tributación en el ISD de una herencia en la que causante reside en España y uno de los herederos en Dubai  
Gaceta Fiscal, noviembre 2019
- D11 CONSULTA DGT V2235-19**  
La apartación y el pacto de mejora, regulados en los artículos 209 a 227 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia, son pactos sucesorios y, como tales, títulos sucesorios a los efectos del ISD  
Gaceta Fiscal, noviembre 2019
- D12 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
ISD. Beneficios fiscales. Uniones de hecho. Inscripción en el Registro Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid  
Gaceta Fiscal, noviembre 2019
- D13 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Aplicación de las reglas contenidas en la Disposición Adicional Segunda de la Ley 29/1987. Infracción de la normativa comunitaria a residentes en terceros países. CAMBIO DE CRITERIO  
Gaceta Fiscal, noviembre 2019
- D14 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Establecimiento permanente. Utilización con carácter privativo de una embarcación. Prueba de actividad suficiente  
Gaceta Fiscal, noviembre 2019
- D15 CONSULTA DGT V0757-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Sobre la inversión del sujeto pasivo  
Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019

# 208

- D16 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
El TEAC examina los plazos en los que deben concluir las actuaciones inspectoras retrotraídas a la luz de la nueva redacción del artículo 150. 7 de la LGT  
Diario LA LEY, nº 9514, de 8 de noviembre de 2019
- D17 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
El cambio de una Administración de loterías a una sociedad unipersonal no genera ganancia patrimonial en el IRPF de su titular  
Diario LA LEY, nº 9518, de 14 de noviembre de 2019
- D18 CONSULTA DGT V1917-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
A la hora de calcular el rendimiento del capital inmobiliario, no pueden darse la deducción del Impuesto sobre Sucesiones y el IIVTNU satisfechos por el inmueble arrendado  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019
- D19 CONSULTA DGT V1924-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Las pérdidas en el juego de un cónyuge no pueden compensarse con las ganancias obtenidas por el otro en tributación conjunta  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019
- D20 CONSULTA DGT V1952-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Los centros dedicados a la guarda de niños no tienen que presentar el modelo 233  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019
- D21 CONSULTA DGT V2117-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Los gastos de administración y custodia de participaciones y acciones de Instituciones de Inversión colectiva pueden darse la deducción en IRPF  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019
- D22 CONSULTA DGT V2118-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
¿Están exentos de IVA los servicios de intermediación para la contratación de tarjetas de crédito por vía telefónica?  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019
- D23 CONSULTA DGT V2148-19**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Pagar una retribución al presidente de una comunidad de propietarios puede tener incidencia en el IVA  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019
- D24 CONSULTA DGT V2270-19**  
Ley General Tributaria  
La simple cotitularidad de un inmueble no genera responsabilidad tributaria  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019
- D25 CONSULTA DGT V1638-19**  
Procedimiento  
¿Se consideran embargados por Hacienda también los derechos que nacen de las acciones embargadas?  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019
- D26 CONSULTA DGT V1651-19**  
Procedimiento  
Obligados a presentar ante la AEAT declaración informativa de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019
- D27 CONSULTAS DGT V1952-19 — V1953-19 — V1954-19 — V2209-19**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Algunas cuestiones sobre la deducción incrementada por asistencia a guarderías  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019

D28

**DAVID GÓMEZ ARAGÓN**

Impuesto sobre el Valor Añadido

Premio que percibe un deportista profesional por haber alcanzado un determinado resultado en una competición: ¿constituye la contraprestación de un servicio sujeto al IVA?  
 Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 23 de noviembre de 2017 (V3074-17); 16 de octubre de 2018 (V2744-18); y de 20 y 29 de febrero de 2019 (V0375-19 y V2241-19, respectivamente)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019

D29

**BERNARDO VIDAL MARTÍ**

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Retribuciones de los agentes de jugadores de fútbol hasta 1 de abril de 2015

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019

**JURISPRUDENCIA**

J01

**ALBERTO ARTAMENDI GUTIÉRREZ — MIGUEL PÉREZ CAMPOS — ADRIÁ RIBA LOZANO**

Implicaciones fiscales de la nueva configuración del derecho de transmisión tras la sentencia del Tribunal Supremo 936/2018, de 5 de junio: ¿qué ocurre cuando alguien muere sin haber aceptado la herencia?

Contabilidad y Tributación, nº 440, noviembre 2019

J02

**FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO**

Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima Análisis de la SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 866/2016

Contabilidad y Tributación, nº 440, noviembre 2019

J03

**TRIBUNAL SUPREMO**

Conflicto de competencia positivo entre la Comunidad Foral y la Administración del Estado para determinar el domicilio fiscal a efectos de ingreso de las retenciones en el IRNR. Valoración de la prueba

Gaceta Fiscal, noviembre 2019

J04

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Deducción del impuesto soportado. Denegación de la deducción. Proveedor probablemente ficticio. Fraude del IVA. Exigencia de conocimiento por parte del adquirente

Gaceta Fiscal, noviembre 2019

J05

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas dentro del límite de treinta ejemplares. Normativa nacional que limita la aplicación del tipo reducido de IVA únicamente a las fotografías de carácter artístico

Gaceta Fiscal, noviembre 2019

J06

**FERNANDO HERNÁNDEZ GUIJARRO — VICENTE GOMAR GINER**

El principio de legalidad y la revocación de los actos de aplicación del IIITNU tras la STC 59/2017, de 11 de mayo

Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019

J07

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

Facturación de los servicios profesionales a través de una sociedad

Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019

J08

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA**

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Ganancia patrimonial derivada de premios obtenidos en torneos de póker

Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019

J09

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE BALEARES**

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Las rentas derivadas de la participación en torneos de póker son una ganancia patrimonial, no un rendimiento empresarial

Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019

- J10 TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Requisitos para calificar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica  
Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019
- J11 AUDIENCIA NACIONAL**  
Impuesto sobre la Renta de No Residentes  
Discriminación de no residentes; régimen anterior a la Ley 2/2010  
Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019
- J12 TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Regularización de los anticipos percibidos por un abogado  
Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019
- J13 TRIBUNAL SUPREMO**  
El otorgamiento del trámite de alegaciones debe operar como un derecho en beneficio del contribuyente  
Diario LA LEY, nº 9515, de 11 de noviembre de 2019
- J14 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**  
El TJUE examina los criterios exigidos para bonificar en el IVA como objeto de arte a las fotografías artísticas  
Diario LA LEY, nº 9516, de 12 de noviembre de 2019
- J15 IÑAKI ALONSO ARCE**  
El Tribunal Supremo confirma que las retenciones del trabajo correspondientes a servicios prestados en alta mar se atribuyen al lugar donde radique el puerto-base  
Forum Fiscal Nº 258, noviembre 2019
- J16 IDOIA ZAPIRAIN TORRECILLA**  
Concepto de volumen de operaciones en el ámbito del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco. Cómputo de los pagos anticipados. Sentencia del Tribunal Supremo 1011/2019, de 9 de julio  
Forum Fiscal Nº 258, noviembre 2019
- J17 CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ**  
La constitucionalidad de las nuevas prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario  
Análisis de la STC 63/2019, de 9 de mayo, rec. núm. 739/2018  
Contabilidad y Tributación, nº 441, diciembre 2019
- J18 EDUARDO VERDÚN FRAILE — JULIÁN ILLANES PEÑA**  
IVA. Operaciones ficticias. Obligación de ingreso del IVA devengado consignado en factura y su deducibilidad. Sanciones: neutralidad y proporcionalidad como límites a su imposición  
Análisis de la STJUE de 8 de mayo de 2019, asunto C-712/17  
Contabilidad y Tributación, nº 441, diciembre 2019
- J19 CARMEN BANACLOCHE PALAO**  
Afectación de los vehículos a la actividad económica de los autónomos  
Análisis de la STS de 13 de junio de 2019, rec. núm. 1463/2017  
Contabilidad y Tributación, nº 441, diciembre 2019
- J20 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Prestar servicios profesionales a bancos para el funcionamiento y mantenimiento operativo de sus cajeros automáticos no está exento de IVA  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019
- J21 TERESA CALVO — LIDIA LÓPEZ — VICTORIA Mª ÁNGELES RODRÍGUEZ**  
La exención de la Iglesia Católica en el ICIO según el TJUE  
Tributos locales, Nº. 138, 2019
- J22 JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Alcance de la exención de los servicios postales  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019

# ARTÍCULOS



Contabilidad y Tributación, nº. 440, noviembre 2019

JUAN LOPEZ RODRIGUEZ  
Doctor en Derecho

### RESUMEN

Este trabajo pretende abordar la naturaleza de la competencia de la UE para armonizar la imposición. Con este objeto y en esta primera parte, se atiende a la naturaleza del proceso de integración tal y como se entiende a partir del Tratado de Lisboa. En tanto que la soberanía solo reside en el pueblo constituyente, los poderes del Estado son depositarios del mandato que emerge del mismo. En el ejercicio de su responsabilidad, deciden poner en marcha una comunidad política. Las atribuciones conferidas quedan rodeadas de las necesarias garantías constitucionales. De esta forma, la actuación de las instituciones europeas queda sujeta a las mismas condiciones y límites que encuentran los poderes públicos nacionales. Así, de la misma manera que los poderes públicos no son soberanos, tampoco se cede soberanía a la UE. Al mismo tiempo, las competencias asumidas lo son de forma plena y en las condiciones que tenían en sede nacional. La UE no es un Estado ni una federación, pero es al mismo tiempo Estado, en función de sus instituciones, sus competencias y su ordenamiento jurídico, y se configura conjuntamente con los Estados miembros para gestionar las aspiraciones más generales de los pueblos europeos.

### SUMARIO

1. Delimitación y planteamiento sobre poder o atribución en la Unión Europea
  2. Naturaleza de las instituciones de la UE
    - 2.1. El Consejo de la UE y el Consejo Europeo
    - 2.2. El Parlamento Europeo
    - 2.3. La Comisión Europea
    - 2.4. El TJUE
    - 2.5. El Banco Central Europeo y el Sistema Europeo de Bancos Centrales
    - 2.6. El Tribunal de Cuentas
    - 2.7. Naturaleza del entramado institucional
  3. Naturaleza de las atribuciones de la UE
    - 3.1. Los objetivos generales de la UE
    - 3.2. Fundamento último de la ostentación de competencias por la UE
    - 3.3. El principio de atribución de competencias. Tipos de competencias
    - 3.4. Los condicionamientos procedimentales de las competencias atribuidas
  4. Naturaleza del derecho europeo e incidencia en la configuración en los sistemas jurídicos nacionales
    - 4.1. Referencia al efecto directo, la supremacía y la autonomía del derecho europeo
    - 4.2. Sobre los términos para la plena vigencia del derecho europeo
    - 4.3. Sobre las consecuencias derivadas de la vigencia del ordenamiento jurídico europeo en los sistemas de fuentes y los ordenamientos jurídicos nacionales
  5. La necesaria legitimación de la UE y consecuencias para su configuración
    - 5.1. Los elementos de la legitimación de la UE
    - 5.2. La constitucionalización de la UE
  6. Sobre la naturaleza de la UE
- Referencias bibliográficas



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

#### CONTENIDO

La todavía reciente celebración, cuando se escriben estas líneas, de la denominada Cumbre del clima 2019 convocada por la Organización de las Naciones Unidas, así como las multitudinarias manifestaciones alertando sobre el cambio climático sugieren la oportunidad de hacer un recorrido sintético (ningún otro sería posible aquí) por el elenco de las figuras impositivas más representativas que pretenden, a al menos eso pregonan, adherirse al listado de "remedios" que se aconsejan para corregir el, al parecer, peligroso rumbo de nuestro milenario planeta.

La preocupación por el medio ambiente e incluso, según los casos, la conveniencia o el deber de protegerlo mediante las oportunas medidas fiscales está contemplada en las normas jerárquicamente más relevantes de nuestro ordenamiento jurídico. Como es sabido, el artículo 45CE se pronuncia a este respecto, prescribiendo su apartado 2 que "los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales"; en tanto que el propio texto constitucional otorga al Estado la competencia exclusiva para legislar "sobre protección del medio ambiente" (artículo 149.1.14.<sup>a</sup> CE), a la vez que contempla la posibilidad de que las CCAA asuman "la gestión en materia de protección del medio ambiente" (artículo 148.1.9.<sup>a</sup> CE).

Por su parte, el artículo 3.3 del Tratado de la Unión Europea (TUE) conmina a la Unión a que obre "en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en... un nivel de protección y mejora de la calidad del medio ambiente"; y siguiendo la ya lejana recomendación de la OCDE de 26 de mayo de 1972, el apartado 2 del artículo 191 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) se refiere detalladamente a esta cuestión, estableciendo entre los objetivos de la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente "alcanzar un nivel de protección elevado... Se basará en los principios de cautela y acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente... y en el principio quien contamina paga...".

En desarrollo de lo prescrito en el Derecho originario que se acaba de trascibir, la propia UE ha aprobado diversas Directivas, siendo de carácter general la 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2009, relativa al fomento del uso de la energía procedente de fuentes renovables. Junto a esta, otras de contenido más específico que pueden citarse son la 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad; la 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los Impuestos Especiales. E incluso el Reglamento (CE) número 800/2008 de la Comisión Europea se ha atrevido a definir los tributos medioambientales como aquellos cuya "base imponible específica produce manifiestamente efectos negativos en el medio ambiente o se destina a gravar determinados bienes, servicios o actividades, de tal forma que los costos medioambientales se incorporen a su precio o de forma que los productores y consumidores se inclinen por actividades más respetuosas con el medio ambiente". Sin entrar en mayores consideraciones, sí parece adecuado significar que, para esta descripción, los requisitos que conforman la noción de tributo medioambiental –que habrán de contrastarse después con los recogidos en nuestro ordenamiento– lo cumplen aquellos que gravan "efectos manifiestamente negativos en el medio ambiente"; o en su caso, los que recaigan sobre los bienes, servicios o actividades e incorporen los costes medioambientales generados para, con ello, impeler a productores y consumidores a realizar actividades o consumos más respetuosos con el medio ambiente. Y después de la descripción del trascrito precepto reglamentario, la Directiva 2010/75/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de noviembre de 2010, formulaba esta definición de lo que debe entenderse por contaminación: "A aquella introducción directa o indirecta, mediante la actividad humana, de sustancias, vibraciones, calor o ruido en la atmósfera, el agua o el suelo, que puedan tener efectos perjudiciales para la salud humana o la calidad del medio ambiente, o que puedan causar daños a los bienes materiales o deteriorar o perjudicar el disfrute u otras utilizaciones legítimas del medio ambiente". Por último, mencionar el programa de acción de la UE del año 2013: "Vivir bien, respectando los límites de nuestro planeta"; así como la Comunicación de la Comisión de 2017, sobre la: "Revisión de la aplicación de la normativa medioambiental de la UE: problemas comunes y cómo combinar esfuerzos para obtener mejores resultados".

Ni que decir tiene que los principios, requisitos, mandatos y sugerencias de nuestra Constitución y de las instancias europeas a que se ha hecho referencia, deberían estar necesariamente presentes en la fiscalidad medioambiental española, de cuyas manifestaciones más relevantes y de su correspondiente valoración se va a dar cuenta a partir de ahora.

Una de los primeros efectos del impulso de la fiscalidad medioambiental del Estado se refleja en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), cuyo apartado 6 de su artículo 29 contempla un tipo de gravamen incrementado del 30% (como se recordará el tipo general de este Impuesto es del 25%, según el artículo 25.1 LIS) para los contribuyentes cuya actividad económica es la "exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos establecidos en la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos".

..//..



**FLORIÁN GARCÍA BERRO**  
 Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
 Universidad de Sevilla

### RESUMEN

La función docente e investigadora del profesorado universitario implica en muchas ocasiones la necesidad de desplazarse para desarrollar actuaciones docentes, investigadoras o formativas. La financiación de los gastos de desplazamiento a tal efecto puede llevarse a cabo mediante distintas fórmulas (dietas, compensaciones, becas o ayudas, entre otras). Partiendo de esta realidad, el presente estudio tiene por objeto reflexionar sobre las consecuencias tributarias derivadas de las distintas modalidades de financiación de los viajes del personal docente e investigador de las universidades, con especial atención a la más reciente doctrina de la Administración tributaria y a las últimas novedades normativas y jurisprudenciales.

### SUMARIO

- I. Consideraciones previas
- II. Gastos de desplazamiento a cargo de la universidad empleadora
  - 1. Dietas y asignaciones para gastos de viaje
    - 1.1. Régimen general
    - 1.2. Dietas de viaje satisfechas al profesorado universitario: el requisito de la obligatoriedad del desplazamiento para el perceptor
  - 2. Pago directo de los servicios por la Universidad
- III. Gastos de desplazamiento a cargo de terceros
  - 1. Dietas y asignaciones satisfechas por personas distintas de la universidad empleadora (a profesorado residente en España)
    - 1.1. Situaciones más frecuentes
    - 1.2. La rigurosa interpretación administrativa del concepto de "dietas y asignaciones". Juicio crítico
    - 1.3. La alternativa al pago directo: la fórmula del "gasto por cuenta de tercero"
  - 2. Retribuciones y dietas satisfechas por universidades españolas a profesores no residentes
  - 3. Pago por un tercero de los gastos derivados de la asistencia a actividades científicas y formativas
- IV. Régimen específico de las retribuciones y dietas a profesores residentes por trabajos realizados en el extranjero: la exención del art. 7.p) LIRPF
  - 1. El presupuesto legal de la exención
  - 2. La exigencia administrativa de que la retribución derive del trabajo dependiente: algunos supuestos concretos
- V. Régimen tributario de las becas y otras percepciones similares: la exención del art. 7.j) LIRPF
  - 1. Generalidades
  - 2. Becas con fines de investigación a empleados públicos y personal docente e investigador de las universidades
  - 3. Las "becas" del personal investigador en formación
  - 4. Becas destinadas a cursar estudios reglados
    - 4.1. Relevancia del supuesto
    - 4.2. Requisitos y cuantía máxima de la exención
    - 4.3. Cuestiones específicas: becas concedidas para realizar prácticas
- VI. Breve síntesis de conclusiones
- VII. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

#### I. CONSIDERACIONES PREVIAS

El oficio de profesor universitario implica el desempeño de variadas funciones. Todas ellas pueden conllevar en un momento u otro la necesidad de realizar viajes con destinos diversos, a fin de desarrollar actuaciones relacionadas con la formación, el reciclaje, la difusión del estado y los resultados de la actividad investigadora, o la docencia en centros de formación superior distintos de la Universidad de origen. La financiación de los gastos producidos a consecuencia de estos desplazamientos se lleva a cabo, según los casos, también de acuerdo con diferentes fórmulas, bien sea con cargo directo a la propia universidad empleadora, o a la institución de destino, o mediante pago por un tercero ajeno a ambas, sin descartar que sea el propio profesor afectado quien corra con la factura.

..//..



**ROBERTO IGNACIO FERNÁNDEZ LÓPEZ**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidade de Vigo

### RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar y cuestionar en qué medida el nacimiento y disfrute de un determinado beneficio tributario puede verse truncado en exclusiva por el incumplimiento de un requisito de naturaleza estrictamente formal, como es la ausencia de declaración tributaria o la presentación defectuosa de la misma. Se pretende así estudiar aquellas situaciones que desembocan en la inaplicación o ineficacia de un beneficio fiscal cuando la principal causa que las origina es la falta de presentación de declaraciones tributarias, de otros documentos acreditativos de los requisitos para su ejercicio o, en fin, la no inclusión de tal beneficio en las declaraciones presentadas en plazo o extemporáneamente. En definitiva, será preciso indagar si esos deberes de hacer constituyen, a fin de cuentas, verdaderos elementos estructurales o consustanciales al disfrute del beneficio fiscal, o si, por el contrario, su incumplimiento o cumplimiento tardío actúan como simples defectos subsanables en un momento posterior.

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. La necesaria diferenciación de los beneficios fiscales y las opciones tributarias
- III. Pérdida de beneficios fiscales por falta de declaración inicial
- IV. Las particularidades formales que plantea el ejercicio de exenciones en los Impuestos Especiales
- V. La presentación de documentación adicional tras el vencimiento del plazo reglamentario
  - 1. Pérdida sobrevenida del beneficio fiscal y presentación de declaración complementaria
  - 2. Posible subsanación posterior de requisitos formales
- VI. Consecuencias derivadas de la distinta naturaleza del beneficio tributario
- VII. Conclusiones
- VIII. Bibliografía

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Los elementos constitutivos de los beneficios fiscales han estado siempre directamente vinculados al presupuesto de hecho del tributo). En concreto, el hecho legitimador de la exención –paradigma de beneficio tributario– se ha venido asociando por el legislador con circunstancias, actos o conductas que, por razones de justicia o interés público, justifican la falta de nacimiento total o parcial de la obligación tributaria material. Pero una cosa es el momento en que se realiza el presupuesto fáctico o hecho legitimador del beneficio fiscal y otra bien distinta aquél en que se produce el devengo de este último. En el caso de los tributos instantáneos y de los tributos periódicos cuyos beneficios tributarios despliegan efectos en un solo período impositivo, no parece haber duda que el nacimiento de la exención se produce al mismo tiempo que se realiza el hecho imponible del que, en consecuencia, no surgirá obligación de pago. Ello es así al margen de que el presupuesto fáctico de la exención se materialice antes o después de la realización del hecho imponible, si bien en este último supuesto el beneficio tributario tendría efectos exoneradores provisionales, esto es, la inexigibilidad de la deuda quedaría condicionada a que se cumpla o consolide en el futuro el hecho legitimador de la técnica desgravatoria de que se trate).

...//...



**JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Barcelona

### RESUMEN

El presente trabajo analiza el régimen jurídico aplicable a la deducción estatal en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por inversiones en empresas de nueva o reciente creación. Tras estudiar la finalidad y tipología de este incentivo fiscal se examinan la evolución de la regulación de la misma a lo largo de los años, para pasar a continuación a conocer las condiciones legalmente previstas que habilitan a una empresa para ser destinataria potencial de la inversión que da derecho a la deducción fiscal. Una vez analizadas estas condiciones se procede al examen de las características intrínsecas de la inversión beneficiaria de la recepción de capital para gozar de la ventaja fiscal. Finalmente, será objeto de estudio la cuantificación del importe de la deducción una vez se produce el nacimiento del derecho a su aplicación y su certificación.

### SUMARIO

- I. La deducción estatal en la cuota por inversiones en empresas de nueva o reciente creación como beneficio fiscal
- II. Evolución normativa
- III. Requisitos legales para el nacimiento del derecho a la deducción
  - 1. Condiciones que han de ser cumplidas por la entidad destinataria de la inversión
    - 1.1. Naturaleza de la entidad destinataria de la inversión
    - 1.2. Actividad de la entidad destinataria de la inversión
    - 1.3. Importe de la cifra de fondos propios
    - 1.4. La entidad de nueva creación no debe ejercer la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad
  - 2. Condiciones que han de ser cumplidas por la inversión efectuada por el particular
    - 2.1. Naturaleza de la inversión
    - 2.2. Momento del tiempo durante el cual se ha de realizar la inversión
    - 2.3. Duración de la inversión
    - 2.4. Volumen de participación en el capital social de la entidad
- IV. Base de deducción
- IV. Certificación del contenido de la inversión

### CONTENIDO

#### I. LA DEDUCCIÓN ESTATAL EN LA CUOTA POR INVERSIONES EN EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN COMO BENEFICIO FISCAL

La vigente redacción del artículo 68.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), dada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, establece una deducción en la cuota íntegra estatal del impuesto del 30 por ciento de las cantidades satisfechas en el período por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación.

Esta deducción se enmarca dentro de la línea iniciada con la aprobación de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, destinada a favorecer la iniciativa empresarial tanto desde la perspectiva de los emprendedores como desde la perspectiva del inversor privado de proximidad o "business angel"<sup>1</sup>). Se ha fundamentado la introducción de este beneficio fiscal en las elevadas necesidades de financiación por parte de los nuevos proyectos empresariales, las dificultades de acceso al crédito que se produjeron durante la última crisis económica, el rápido desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y de las telecomunicaciones que precisan de nuevas aportaciones de financiación y por el notable riesgo de pérdidas y de fracaso al que están sometidos los nuevos proyectos empresariales<sup>2</sup>). Con estas inversiones se pretende facilitar el acceso al capital-semilla ("seed capital") o capital de arranque para los nuevos proyectos empresariales.

..//..



**ANTONIO F. DELGADO GONZÁLEZ**  
Abogado  
Doctor en Derecho

### RESUMEN

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones está sometido a una fuerte controversia en nuestro país. Se aboga por su mantenimiento o por su supresión. En un lado y en otro cabe encontrar razones para una cosa y la otra. A nuestro juicio, ambas posturas pueden y deben ser conciliadas convirtiendo al Impuesto de Sucesiones en un Impuesto extrafiscal con finalidad redistributiva. En cualquier caso, en el momento actual y con su actual configuración, el Impuesto no se aplica en nuestro país conforme al principio de generalidad por la vinculación de la tributación a la residencia y a la naturaleza del patrimonio transmitido.

### CONTENIDO

Los tributos y en particular los impuestos constituyen, como bien es sabido, una limitación del derecho de propiedad justificada por la necesidad de financiar los gastos públicos.

Pero los tributos y los impuestos también pueden tener otros fines distintos a los fiscales, como veremos, ya que como se verá vamos a sostener que el Impuesto de Sucesiones y Donaciones debe configurarse como un impuesto extrafiscal, con fines redistributivos.

El artículo 31 de nuestra Constitución, como bien es sabido, es la clave de bóveda de nuestro Sistema Tributario. En él se establece: "Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio".

De acuerdo con lo así dispuesto, los tributos han de establecerse y exigirse de acuerdo con la capacidad económica de cada uno y de todos los contribuyentes, de manera progresiva y sin que puedan ser confiscatorios.

Estas exigencias son comunes para todos los impuestos, sean estos fiscales o extrafiscales, conforme a la doctrina de nuestro Tribunal Constitucional.

El actual Impuesto de Sucesiones y Donaciones es un impuesto de naturaleza fiscal aunque modesto ya que en el año 2016 representó tan sólo el 0,8% de nuestros ingresos tributarios.

Por ello, su hipotética supresión no habría de suponer una merma significativa de la recaudación.

¿Pero debe suprimirse el impuesto como se sostiene en ocasiones?

Los que así lo sostienen se apoyan, sobre todo, en que el impuesto provoca doble tributación ya que el patrimonio transmitido, mediante la herencia o la donación, está constituido por una renta que ya ha tributado antes.

También alegan que la sucesión que es lo que se produce entre los herederos y los causahabientes, está en contradicción con que se considere realizado el hecho imponible en estos casos.

¿Son válidos estos argumentos?

En cuanto a la sucesión, aunque los transmitentes y adquirentes son distintas personas, es cierto que la capacidad económica que se pone de manifiesto en el adquirente, con la correspondiente adquisición patrimonial, supone su extinción en el transmitente.

Y en cuanto a la doble tributación, es cierto que lo ahora gravado ya debió serlo antes cuando se obtuvo la renta, cuyo ahorro ha generado el patrimonio transmitido.

Por lo dicho, a nuestro juicio, a los que abogan por la supresión del impuesto no les falta razón.

Pero tampoco les falta, a nuestro juicio, a los que abogan por su mantenimiento.

Tienen razón éstos, en efecto, cuando alegan que las diferencias de patrimonio son mayores que las de renta, debido sobre todo, a lo que parece, a la mayor participación de las rentas del capital en la formación del capital.

Tampoco se puede negar el carácter de privilegio que tiene la herencia.

Creemos, no obstante, que unos y otros argumentos pueden conciliarse.

Y ello ha de hacerse configurando el Impuesto con carácter extrafiscal al servicio de la redistribución de la renta.

..//..



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

### **RESUMEN**

Este trabajo expone de forma sintética las sentencias del Tribunal General de la UE en los casos Starbucks y Fiat, que establecen una importante "jurisprudencia" sobre el impacto de la prohibición de ayudas de estado con respecto a APAs o tax rulings relativos a precios de transferencia. La doctrina fijada por el TGUE establece un nuevo punto de equilibrio entre, por un lado, las potestades de control de la Comisión en materia de ayudas de estado y, por otro, la competencia y el margen de discrecionalidad de las administraciones tributarias de los Estados miembros para determinar ex ante (e incluso ex post a través de tax settlements) la metodología de precios de transferencia a través de APAs y tax rulings.

### **SUMARIO**

- I. Introducción
- II. Antecedentes y contexto de las sentencias del TGUE
- III. Las sentencias del TGUE en los casos Starbucks y Fiat
  - 1. La sentencia del TGUE en el caso Starbucks
  - 2. La sentencia del TGUE en el caso Fiat
- IV. Comentarios sobre las sentencias del TGUE en los asuntos Starbucks y Fiat

### **CONTENIDO**

#### **I. INTRODUCCIÓN**

A través de esta nota exponemos de forma sintética las sentencias del Tribunal General de la UE (Sala Séptima) en los casos Starbucks<sup>1</sup> y Fiat<sup>2</sup>), que establecen una importante "jurisprudencia" sobre el impacto de la prohibición de ayudas de estado con respecto a APAs o tax rulings relativos a precios de transferencia.

La doctrina fijada por el TGUE establece un nuevo punto de equilibrio entre, por un lado, las potestades de control de la Comisión en materia de ayudas de estado y, por otro, la competencia y el margen de discrecionalidad de las administraciones tributarias de los Estados miembros para determinar ex ante (e incluso ex post a través de tax settlements) la metodología de precios de transferencia a través de APAs y tax rulings.

Esta jurisprudencia, por tanto, posee gran trascendencia práctica ya que contribuye a fijar los límites de la potestad de control de la Comisión con arreglo al art.107.1TFUE en una materia muy sensible y compleja como es la de los acuerdos de fijación de los precios de transferencia.

En particular, la doctrina del TGUE aporta luz sobre un conjunto de cuestiones que poseen gran relevancia en este contexto como el alcance del principio de plena competencia como corolario del principio de igualdad tributaria a los efectos del art.107.1 TFUE, el umbral de carga de la prueba que debe cumplir la Comisión a efectos de probar que la metodología de un acuerdo (APA/tax ruling) resulta inconsistente y no permite obtener resultados de mercado, el margen de apreciación que ostentan las administraciones, la incidencia de los eventuales errores metodológicos recogidos en un APA/ruling, el estándar de comparabilidad, la selección del método más adecuado, la inadmisibilidad del hindsight, o la relevancia que posee el estándar internacional del principio de plena competencia representado por las Directrices OCDE en materia de transferencia a efectos de fundamentar técnicamente la consistencia de una metodología recogida en un APA/ruling.

Estas sentencias representan, en gran medida, una victoria de la Comisión en relación con la posición desarrollada sobre la aplicación del art.107 TFUE para controlar acuerdos de fijación de precios de transferencia por parte de las administraciones tributarias de los Estados miembros. No obstante, el TGUE eleva el umbral de prueba que le corresponde a la Comisión a efectos de demostrar la concesión de una ventaja fiscal selectiva a través de un APA/tax ruling.

..../..

## ALCANCE DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN 'PAÍS POR PAÍS' ESTABLECIDA EN EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: ALGUNAS CONSIDERACIONES

Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019



JUAN CALVO VÉRGEZ

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

### RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el alcance y evolución normativa experimentada por la denominada obligación de información "país por país" introducida en su día en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Como es sabido el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del citado Impuesto, introdujo como una de sus principales novedades la citada información "país por país", que encuentra cobertura legal en la Disposición Final Décima de la Ley del Impuesto y en el art. 93 de la Ley 58/2003, como instrumento destinado a evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil, sin que en ningún caso dicho instrumento pueda servir de base a la Administración tributaria para realizar ajustes de precios. Esta información resulta exigible con efectos a partir de 2016, en los términos y condiciones fijadas por la OCDE.

### SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS.
- II. ALCANCE DE LA REGULACIÓN CONTENIDA EN EL REAL DECRETO 634/2015, DE 10 DE JULIO, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. ANÁLISIS DE LOS ARTS. 14, 15 Y 16 DEL RIS.
- III. RECAPITULACIÓN.
- IV. LA APROBACIÓN DENTRO DE NUESTRO ORDENAMIENTO INTERNO DE LA ORDEN HFP/1978/2016, DE 28 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBA EL MODELO 231 DE DECLARACIÓN DE INFORMACIÓN "PAÍS POR PAÍS".
- V. REFLEXIONES FINALES.

### CONTENIDO

#### I. CONSIDERACIONES PREVIAS.

Como seguramente se recordará tras la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS) el Borrador de Reglamento del citado Impuesto que había de desarrollar la nueva regulación preveía que, con efectos desde el 1 de enero de 2016, aquellas entidades multinacionales con una cifra de negocios superior a 750 millones de euros en el conjunto de los 76 países acogidos al acuerdo aprobado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en su Reunión del G-20 celebrada en Estambul tuvieran que informar a la Administración tributaria española de los datos fiscales y de la actividad que realizasen en todo el mundo. Las autoridades fiscales obtendrían así información de compañías nacionales y extranjeras radicadas en España.

Desde nuestro punto de vista la nueva regulación incorporada al citado Borrador de Reglamento del IS tenía como principal objetivo incorporar de manera paulatina en nuestra regulación el llamado Informe BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) elaborado en el seno de la OCDE (y, en particular, su Acción 13) con la finalidad de luchar contra la erosión fiscal y el traslado artificial de beneficios empresariales a países de menor tributación. Y ello en tanto en cuanto de un tiempo a esta parte la citada Organización había venido recomendando el desarrollo de normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia con la finalidad de aumentar la transparencia hacia la Administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas. Con carácter general las normas a desarrollar debían incluir el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los Gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común. Estas acciones para combatir la erosión de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades y el traslado de beneficios habrían de ser además complementadas con acciones que garanticen la certeza y la previsibilidad en los negocios, mejorando además la eficacia de los procedimientos amistosos.

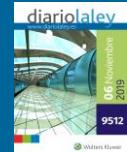
Debido a ello a lo largo de estos últimos tiempos habían venido desarrollándose un conjunto de trabajos orientados a examinar y luchar contra obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias derivadas de la aplicación del convenio mediante los procedimientos amistosos. Asimismo se recomendaba a los Estados la posibilidad de completar las disposiciones existentes sobre los procedimientos amistosos en los convenios fiscales con una cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante.

..//..

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## CALIFICACIÓN JURÍDICA DE LAS DEVOLUCIONES INDEBIDAS INTENTADAS ¿FRAUDE FISCAL O ESTAFAS?

Diario LA LEY, nº 9512, de 6 de noviembre de 2019



OLGA MUÑOZ MOTA

Fiscal de la Sección de delitos económicos de la Fiscalía Provincial de Madrid

## RESUMEN

Un tipo relativamente frecuente de fraude a la Hacienda Pública es el que consiste en la petición de devolución de diversas cantidades de IVA soportado cuando la realidad es que no se ha desarrollado actividad económica alguna que ampare tal petición. Se plantea el problema de la correcta calificación jurídica de esos hechos, como delito contra la Hacienda Pública o como delito de estafa. Se analizan las distintas posturas doctrinales y las últimas sentencias del Tribunal Supremo.

## SUMARIO

- I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA
- II. LAS DIFERENTES REDACCIONES DEL FRAUDE FISCAL
- III. ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO
- IV. JURISPRUDENCIA RECIENTE
- V. VALORACIÓN CRÍTICA

## CONTENIDO

Uno de las modalidades de fraude detectadas por la Agencia Tributaria consiste en pedir la devolución de importantes cantidades de IVA soportado cuando, en realidad, no existe actividad económica real por el aparente obligado tributario. Estos casos han recibido tratamiento desigual en los tribunales españoles con condenas tanto por delito de estafa como por delito contra la Hacienda Pública. Esta diversidad tiene su origen aparente en las distintas redacciones del delito de fraude fiscal introducido en nuestro ordenamiento jurídico en 1973 y que hasta 1995 no enumeraba entre las modalidades de fraude la obtención indebida de devoluciones. Ahora bien, a pesar de la inclusión expresa de esta conducta en la redacción del tipo en el Código Penal, actualmente sigue sin existir la deseable uniformidad en la calificación y castigo de estos fraudes en los distintos tribunales penales.

El delito de estafa y el delito de fraude fiscal no son homogéneos. Superadas las reticencias que objetaban la posibilidad de que la Administración fuese víctima de un delito de estafa, las diferencias entre ambos son de calado. Especialmente hay que tener en cuenta las diferencias en la pena prevista, en la posibilidad de la continuidad delictiva y en la admisión de las formas imperfectas de ejecución.

La correcta calificación jurídica de unos hechos delictivos es tarea inexcusable del Ministerio Fiscal. La adopción en los escritos de conclusiones provisionales presentados en estos procedimientos por el Ministerio Fiscal de uno de los dos delitos sin duda colaboraría de manera concluyente con la consecución de una jurisprudencia uniforme.

Mi conclusión es que, entre otros, por motivos de tipicidad (tanto por la redacción del tipo básico del artículo 305 del Código Penal como por la redacción dada al artículo 305.2 del Código Penal por la LO 7/2012 de 28 de diciembre) estas conductas deben ser calificadas como fraudes fiscales.

..//..



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

### CONTENIDO

El pasado 4 de marzo, España y el Reino Unido, este último en nombre de Gibraltar, han firmado un acuerdo sobre tributación y protección de intereses financieros, que actualmente está pendiente de ratificación por ambos parlamentos, pero tiene un indudable interés pues supone el primer acuerdo entre Gibraltar y España desde el tratado de Utrecht de 1713 e implicará, si llega a ratificarse, que Gibraltar deje de ser considerado un paraíso fiscal a efectos de la lista española, pues el acuerdo establece, entre otras cosas, un efectivo intercambio de información aunque no prevé expresamente la salida de la lista de paraíso.

En cuanto a la residencia fiscal de las personas físicas se prevé que cuando una persona se considere residente en España y en Gibraltar de acuerdo con su respectiva legislación interna, será considerada residente fiscal en España cuando concurren cualquiera de las siguientes circunstancias: a) que permanezca más de 183 noches dentro de un año natural en España, teniendo en cuenta las ausencias esporádicas tanto en España como en Gibraltar; b) el cónyuge (no separado legalmente) o pareja y/o los ascendientes o descendientes dependientes sean residentes en España; c) la única vivienda permanente a su disposición está en España, o d) dos tercios de los bienes y derechos netos poseídos directa o indirectamente están situados en España.

También serán considerados residentes exclusivamente en España cuando las disposiciones anteriores no sean concluyentes salvo que puedan probar de manera fiable que tienen una vivienda permanente para su uso exclusivo en Gibraltar y que permanecen en Gibraltar más de 183 días.

Igualmente, los contribuyentes de nacionalidad española que trasladen su residencia a Gibraltar con posterioridad a la firma del acuerdo serán considerados exclusivamente residentes en España, medida esta que ya cuenta con un cierto precedente en el tratamiento que da Mónaco a los residentes de nacionalidad francesa, salvo ciertos supuestos excepcionales, como si han sido residentes habituales en Mónaco durante cinco años con anterioridad al 13 de octubre de 1962 y tienen la doble nacionalidad francesa y monegasca; si están vinculados a la casa del príncipe; o si están casados con extranjeros residentes en Mónaco y el matrimonio ha tenido lugar antes del 1 de enero de 1986.

En cuanto a los contribuyentes de otra nacionalidad residentes en España que trasladen su residencia a Gibraltar, se prevé un sistema de cuarentena fiscal en virtud del cual no perderán su carácter de residente fiscal en España durante el ejercicio fiscal en el que se produzca el cambio de residencia y los cuatro ejercicios siguientes, salvo que permanezcan menos de un año fiscal completo en España o estén registrados como Gibraltareños (generalmente los ciudadanos británicos que han tenido su residencia en Gibraltar durante más de 10 años) que permanezcan menos de 4 años en España.

También se contemplan los regímenes especiales de residencia previstos en Gibraltar para las personas físicas con alto patrimonio neto (por sus siglas en inglés, HNWI), personas de la Categoría 2 (Cat 2), altos ejecutivos con cualificación especializada (por sus siglas en inglés, HEPSS), y otros similares, estableciendo al respecto que "no constituirán, por sí mismos, prueba de residencia fiscal en Gibraltar a los efectos del presente Acuerdo".

En el caso de las personas jurídicas y entidades, la vis atractiva hacia la jurisdicción española es de una fuerza similar, creándose incluso nuevos criterios de residencia fiscal distintos de los previstos en la normativa tributaria interna. Así, será residente fiscal en España cualquier entidad constituida o gestionada en Gibraltar, o sometida a su legislación mercantil, que tenga la mayor parte de sus activos u obtenga la mayor parte de su renta en España, o que esté gestionada efectivamente por residentes fiscales en España o sea propiedad de estos. Estas reglas no se aplicarán a las entidades constituidas en Gibraltar antes del 16 de noviembre de 2018, siempre que tengan sustancia empresarial, tributen allí y no obtengan rentas en España en una proporción relevante, que el acuerdo fija entre el 5 por 100, cuando el volumen de negocios anual excede de los 6 millones de euros, y el 15 por 100 si el volumen de negocios anual no excede de 3 millones de euros.

El acuerdo se completa con un extenso compromiso de intercambio de información entre ambas jurisdicciones, comenzando por un amplio llamamiento a mantener, tras la salida de la Unión europea, los estándares establecidos en esta materia por la legislación comunitaria, y las reglas impulsadas por la OCDE, el Consejo de Europa y el G-20, todas ellas suscritas por el Reino Unido o por Gibraltar directamente. Y ello aunque se produzca la salida del Reino Unido de la Unión europea, pues el art. 3.2 establece que "desde la fecha en la que el Derecho de la Unión europea deje de aplicarse en Gibraltar, las Partes aplicarán de forma reciproca medidas cuyo efecto sea equivalente a los principios y todas las modalidades que recoge la legislación de la Unión en materia de asistencia administrativa mutua en vigor en cualquier momento en la Unión Europea. En particular, la información y los mecanismos contemplados en la Directiva del Consejo 2011/16 UE 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 sus modificaciones ulteriores (Directiva 2014/107/UE de 9 de diciembre de 2014, Directiva 2015/2376/UE de 8 de diciembre de 2015, Directiva 2016/881/UE de 25 de mayo de 2016 y Directiva 2018/822/UE de 25 de mayo de 2018), la Directiva 2010/24/UE de 16 de marzo de 2010 sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. Además, se aplicarán los mecanismos contemplados en los términos más amplios del Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa, así como cualquier otra norma que introduzcan en esta materia la OCDE y el G-20 en el futuro".

Además, se establecen vías de suministro automático de información, tanto sobre cuestiones que afectan a residentes fiscales en España con actividad laboral, profesional o empresarial en Gibraltar como sobre el registro en Gibraltar de buques, aeronaves y vehículos por residentes fiscales en España. Adicionalmente, se concede a España un acceso "libre y directo" al Registro Mercantil y al Registro de la Propiedad gibraltareños, y a la información sobre la titularidad real de los bienes de cualesquier entidades, fundaciones o fideicomisos; por ejemplo, se asegura el "acceso directo acceso a la información que sea pública o esté a disposición del "Commissioner of Income Tax" de Gibraltar sobre fideicomitentes, fideicomisarios, beneficiarios y elementos patrimoniales de todo tipo de fideicomisos, así como otros instrumentos o formas jurídicas establecidas o administradas en Gibraltar, o que se rijan por su legislación, cuando los fideicomitentes, fideicomisarios, los protectores o beneficiarios, sean residentes fiscales en España o los elementos patrimoniales de cualquier tipo de fideicomiso estén situados en España".

Como puede observarse, el acuerdo recoge algunas medidas que ya estaban previstas en la legislación española, pero va mucho más allá en cuanto que asegura la prevalencia de la residencia en España, la extiende incluso para las personas jurídicas y entidades; y garantiza el efectivo suministro de la información necesaria para aplicar el impuesto español. La cooperación administrativa prevista en el artículo 3 se aplicará ya a los períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2011, y en cuanto a ciertas obligaciones de intercambio automático de información, a partir de 1 de enero de 2014.

Hay que tener en cuenta que desde 2009 Gibraltar ya no es un paraíso fiscal para la Unión europea y que el pasado 5 de julio dicho territorio ingresó en el llamado marco inclusivo de la OCDE, que agrupa a los más de 130 países comprometidos con las quince acciones del plan BEPS.



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

### RESUMEN

La fiscalidad de la economía digital requiere de un cambio de criterio, pues las medidas fiscales hasta ahora adoptadas han resultado ser ineficientes, dando lugar a una erosión de las bases imponibles que pone en peligro el mantenimiento del Estado de Bienestar. Por ello, la OCDE y la UE, así como distintas jurisdicciones de manera unilateral, tratan de dar solución al problema de la no aplicación del criterio de suficiencia tributaria. Los estados donde la actividad económica tiene lugar se ven perjudicados ante la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente, ya que observan como la transacción económica tiene lugar en los mismos, pero el beneficio obtenido por esta tributa en un estado diferente. Por ello, es necesario instaurar un nuevo concepto de establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa. Incluso algunos abogan por el establecimiento de un impuesto específico a los servicios digitales.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA TRANSCENDENCIA FISCAL DE LA ECONOMÍA DIGITAL
- III. EVOLUCIÓN DE LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL
  - 1. ANTECEDENTES
  - 2. EL NUEVO CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE VIRTUAL
  - 3. EL IMPUESTO SOBRE SERVICIOS DIGITALES
- IV. CONCLUSIONES
- V. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

La importancia económica y social de la economía digital es un fenómeno económico-tributario actual donde no puede ser obviada la importancia fiscal de la misma. Una adecuada tributación de las transacciones comerciales electrónicas, así como de las empresas que operan de manera íntegra a través de la red de redes, genera externalidades positivas para el conjunto de la sociedad. Por tanto, disponer de un sistema tributario adecuado y flexible a las características de la economía digital es la base para un correcto desarrollo de esta. Se ha de garantizar una tributación proporcionada a la actividad económica desarrollada, no penalizándose fiscalmente con tipos impositivos más elevados o un mayor número de tributos, pero tampoco se han de obtener ventajas fiscales, motivadas, principalmente, por la facilidad de deslocalización, por el mero hecho de llevar a cabo una actividad digital.

Si bien, la problemática fiscal de la economía digital no es un asunto tributario reciente, pues tanto la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –en adelante, OCDE–, como la Unión Europea –en adelante, UE–, llevan más de dos décadas estudiando y analizando las cuestiones fiscales que afectan a la misma. Sin embargo, a pesar de los esfuerzos y el tiempo dedicados, la única certeza es que se está produciendo una erosión de las bases imponibles, o lo que es lo mismo, se está originando una disminución de la recaudación en aquellos estados donde la actividad económica tiene lugar como consecuencia de una deslocalización empresarial, causa del surgimiento de nuevos modelos de negocio en base a las nuevas tecnologías de la información y la comunicación –TIC's–.

..//..



ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO  
Universidad de Valencia

### RESUMEN

En los casos de inversión del sujeto pasivo en que el destinatario haya abonado al proveedor y después deducido una cuota indebida del IVA, el principio de efectividad exige que el destinatario pueda reclamar la devolución directamente a la Hacienda pública, particularmente en los casos de insolvencia del proveedor.

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. Premisas fácticas
- III. Inversión del sujeto pasivo
- IV. Condiciones de deducción
- IV. Rectificación de la repercusión
- V. Efectividad de la devolución
- VI. Deberes de la Administración
- VII. Caso "Tibor Farkas"
- IX. Ámbito de la inversión
- X. Incompatibilidad con la Directiva
- XI. Sanción desproporcionada
- XII. Caso "Fatorie"
- XIII. Negación de la deducción
- XIV. Bibliografía

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

La complejidad del esquema de inversión del sujeto pasivo<sup>1</sup> en el I.V.A. pone sobre la mesa el supuesto "patológico" en que el proveedor repercuta una cuota e ingresa en Hacienda al tiempo que el destinatario deduce en su autoliquidación la cuota repercutida, según el régimen ordinario, encontrando el ulterior rechazo de la Administración a la devolución<sup>2</sup>. No se trata de una cuota debida sino de una cuota indebida como tal.

Un sistema nacional dual o fragmentario en el cual, de un lado, el proveedor de servicios que ha ingresado por error el I.V.A. a la Administración tributaria puede solicitar su devolución y, de otro lado, el adquirente puede ejercer frente al proveedor una acción de Derecho civil reclamando la restitución de las cantidades indebidamente abonadas, según el Tribunal de la Unión, se considera que respeta los principios de efectividad y de neutralidad.

Ahora bien, si, en una situación en la que el proveedor de servicios ha abonado el IVA a la Hacienda Pública, resulta imposible o excesivamente difícil la devolución del I.V.A. al destinatario, en particular en caso de insolvencia del proveedor, el principio de efectividad del derecho a la devolución exige que el destinatario pueda reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución de lo abonado.

Presupuestos de esa doctrina jurisprudencial europea son que, en el caso, a juicio del juez de remisión, no existan indicios o sospechas de fraude en las conductas de los empresarios involucrados y que los proveedores de servicios que emitieron las facturas hayan ingresado el IVA en la Hacienda Pública, por lo que ésta no ha sufrido ningún perjuicio por que las facturas se emitieran erróneamente según el régimen de tributación ordinario en lugar de con inversión del sujeto pasivo.

..//..

# LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS RELATIVOS A LOS VEHÍCULOS AUTOMÓVILES DE TURISMO UTILIZADOS EN EL DESARROLLO DE LAS ACTIVIDADES ECONÓMICAS EN EL IRPF. DE LA ILEGALIDAD DEL ARTÍCULO 22.4 DE SU REGLAMENTO

Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019



**ANTONIO F. DELGADO GONZÁLEZ**  
Doctor en Derecho. Abogado

**ANTONIO M. PUNTAS PRADO**  
Economista

## RESUMEN

La AEAT niega, de manera sistemática y generalizada, la deducción de los gastos originados por la adquisición y uso de vehículos automóviles de turismo utilizados en el desarrollo de las actividades económicas y en particular en las profesionales, por no probarse, conforme a lo exigido en el Reglamento del Impuesto, su afectación exclusiva a la actividad. Y los Tribunales de Justicia vienen ratificando, también de manera generalizada, las liquidaciones practicadas, al no considerar probada la referida afectación exclusiva. Consideramos que la disposición reglamentaria que exige la afectación exclusiva es ilegal. Sin perjuicio, además, de tratarse, en la práctica, de una prueba imposible.

## SUMARIO

- I. Consideraciones preliminares
- II. De la Ley y del Reglamento del Impuesto
- III. De la infracción "ultra vires" del Reglamento
- IV. De la arbitrariedad del Reglamento
- V. El Reglamento infringe el principio de reserva de ley
- VI. El Reglamento infringe el principio de capacidad de pago
- VI. Conclusión

## CONTENIDO

### I. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT) viene negando a los profesionales (no sólo a ellos) la deducción de los gastos por la adquisición, uso y mantenimiento de vehículos automóviles de turismo, esté o no acreditado su uso, siquiera parcial, en el ejercicio de su actividad, mediante actuaciones masivas de comprobación tributaria llevadas a cabo, en la mayor parte de los casos, por los Órganos de Gestión Tributaria.

Ello se hace al no probarse que el vehículo esté afecto en exclusiva a la actividad profesional como exige el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante Rgt. IRPF).

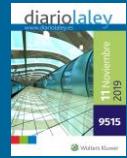
Aunque, de manera contradictoria con la exigencia de afectación exclusiva, a veces se admite el gasto de combustible presuntamente relativo a determinados desplazamientos que se consideran acreditados en función de los ingresos declarados.

### II. DE LA LEY Y DEL REGLAMENTO DEL IMPUESTO

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante Ley del IRPF), establece: "Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante, su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica". El subrayado es nuestro.

..//..



**APOLONIO GONZÁLEZ PINO**  
Letrado  
Técnico de Administración General, Rama Jurídica

### RESUMEN

La autoliquidación en el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, precisa de ciertos requisitos amén de que se opte por el mismo. En el presente estudio se analizan aquellos de carácter material, que priman los derechos del contribuyente frente a la Administración Pública encargada de la gestión del tributo.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS
- III. LOS MODELOS DE EXACCIÓN DEL TRIBUTO
- IV. LA INTERPRETACIÓN VINCULANTE DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
- V. LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN DE LOS TRIBUTOS
- VI. CONCLUSIÓN

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Son muchas las Entidades Locales que tiene aprobado mediante ordenanza municipal el sistema de autoliquidación para el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sobre todo en los casos en que el devengo se produzca por actos inter vivos.

Sin embargo, no ha aprobado el impreso, formulario o modelo para la autoliquidación, quizás con la intencionalidad de agilizar las autoliquidaciones que se presenten voluntariamente, de tal forma que la única opción real y posible para el sujeto pasivo, en personarse en las oficinas municipales para solicitar que le confeccionen la autoliquidación.

Pero es preciso profundizar, en si la inexistencia de un modelo aprobado a tal efecto, mediante un soporte informático que posibilite la referida autoliquidación, puede incidir en la existencia de dicho sistema, o por el contrario, hay que entender que mientras no se implemente la oportuna vía telemático, que permita realizar la autoliquidación por el sujeto pasivo sin intervención de la correspondiente Administración Pública, no está en vigor ni surte efectos el indicado sistema y, en consecuencia, el único sistema de gestión de dicho impuesto que efectivamente tiene implantado la Entidad Pública gestora del tributo es la liquidación.

#### II. LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS

El artículo 110 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, regula la gestión tributaria del impuesto, estableciendo en sus apartados 1 a 5:

«1. Los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar ante el ayuntamiento correspondiente la declaración que determine la ordenanza respectiva, conteniendo los elementos de la relación tributaria imprescindibles para practicar la liquidación procedente.

2. Dicha declaración deberá ser presentada en los siguientes plazos, a contar desde la fecha en que se produzca el devengo del impuesto:

a) Cuando se trate de actos «inter vivos», el plazo será de treinta días hábiles.

b) Cuando se trate de actos por causa de muerte, el plazo será de seis meses prorrogables hasta un año a solicitud del sujeto pasivo.

3. A la declaración se acompañará el documento en el que consten los actos o contratos que originan la imposición.

..//..

## LA TRIBUTACIÓN DE LOS BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS DIGITALES

**SOLUCIONES DESDE LA (RE)INTERPRETACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y DESDE SU ENMIENDA. UN ANÁLISIS COMPARADO "VIS À VIS" DE LAS PROPUESTAS DE LA OCDE Y LA COMISIÓN EUROPEA**



Crónica Tributaria, N° 170, 2019

**EVA ESCRIBANO****Profesora ayudante de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Carlos III de Madrid****RESUMEN**

Partiendo de la premisa de que el denominado «Estado del mercado» estaría legitimado para gravar una porción de las rentas que empresas digitales realizan en su territorio (premisa que puede no ser compartida), plantearemos dos preguntas fundamentales a lo largo de este artículo.

En primer lugar, barajaremos la posibilidad de mantener el concepto de EP en su forma actual, pero reinterpretándolo en un sentido distinto al habitual (apartado 2) En este contexto, analizaremos críticamente una reciente propuesta sugerida por Brauner y Pistone.

En segundo lugar, y al hilo de las conclusiones a las que llegaremos en el apartado previo, analizaremos la necesidad de introducir enmiendas en la cláusula para así poder dar cabida a esta nueva realidad empresarial. En este contexto, y con el fin fundamental de contribuir al debate de propuestas, realizaremos un análisis comparado de aquellas planteadas por la OCDE y la Comisión Europea, repasando de manera paralela los aspectos más relevantes de su configuración y valorando la posición adoptada por cada uno de estos organismos (apartado 3).

Por último, formularemos unas conclusiones finales (apartado 4).

**SUMARIO**

1. EL DIFÍCIL ENCAJE ENTRE EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y LA NUEVA REALIDAD EMPRESARIAL DERIVADA DE LA POPULARIZACIÓN DE INTERNET.
  - 1.1. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.
  - 1.2. LA NUEVA REALIDAD EMPRESARIAL CONSECUENCIA DE LA POPULARIZACIÓN DE INTERNET.
  - 1.3. CONCLUSIONES PRELIMINARES.
2. PRIMERA VÍA: LA (RE)INTERPRETACIÓN DEL CONCEPTO PARA ACOGER LA NUEVA REALIDAD EMPRESARIAL.
3. SEGUNDA VÍA: LA ENMIENDA DE LA CLÁUSULA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. ANÁLISIS COMPARADO VIS À VIS DE LAS PROPUESTAS DE LA OCDE (PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA) Y LA UNIÓN EUROPEA (PRESENCIA DIGITAL SIGNIFICATIVA).
  - 3.1. EL CONTRIBUYENTE.
  - 3.2. TIPOLOGÍA DE TRANSACCIONES CUBIERTAS POR LAS PROPUESTAS.
  - 3.3. SUPERACIÓN DE DETERMINADOS UMBRALES EN RELACIÓN A TRANSACCIONES CUBIERTAS.
    - 3.3.1. UMBRAL DE INGRESOS.
    - 3.3.2. UMBRAL DE USUARIOS.
    - 3.3.3. OTROS UMBRALES.
  - 3.4. BENEFICIOS NETOS.
  - 3.5. ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS AL NUEVO ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.
  - 3.6. IMPLEMENTACIÓN.
4. CONCLUSIÓN FINAL.

BIBLIOGRAFÍA.



**BELÉN GARCÍA CARRETERO**  
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid

### RESUMEN

La fiscalidad ambiental es una de las herramientas que, sin duda, ha demostrado una mayor eficacia para la protección del medio ambiente, en particular respecto al sector de los residuos, y al mismo tiempo también puede jugar un papel esencial en el cambio de un modelo de economía lineal hacia un modelo de economía circular con el cual se consigue dotar de una mayor efectividad al sistema de jerarquía de residuos de tal manera que los residuos se conviertan en los recursos de una economía sostenible y circular.

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. ECONOMÍA CIRCULAR.
  - 2.1. La economía circular en el ámbito de la Unión Europea y en el Derecho comparado.
  - 2.2. La economía circular en España.
3. LOS RESIDUOS EN EL MARCO DE UNA ECONOMÍA CIRCULAR.
  - 3.1. Problemática.
  - 3.2. Normativa reguladora.
4. LA FISCALIDAD AMBIENTAL EN MATERIA DE RESIDUOS COMO INSTRUMENTO AL SERVICIO DEL NUEVO MODELO DE ECONOMÍA CIRCULAR.
  - 4.1. Consideraciones iniciales.
  - 4.2. Análisis de la fiscalidad ambiental española en materia de residuos.
    - 4.2.1. Medias tributarias en materia de residuos.
    - 4.2.2. Subvenciones en materia de residuos.
  - 4.3. Propuestas: nuevas medidas fiscales y adopción de otras medidas de carácter accesorio.
5. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

### CONTENIDO

#### 1. INTRODUCCIÓN

Un condicionante fundamental para la elección de un adecuado sistema o modelo económico debería ser la necesaria protección del medio ambiente ya que el mercado depende, en gran medida, de la utilización de las materias primas halladas en nuestro entorno natural para proceder a la elaboración de productos, los cuales se comercializan, consumen y finalmente se desechan. La capacidad de producción y posterior consumo, tanto presente como futura, depende de la forma en la que los recursos naturales sean utilizados y de la etapa final del ciclo de vida del producto, cuando este se convierte en residuo.

En la actualidad nos encontramos ante un sistema de economía lineal en virtud del cual se extraen los recursos a partir de los que se elaboran los productos y, al finalizar su vida útil, se desechan y eliminan. Sus notas características, por tanto, son: extraer, fabricar, consumir y tirar. Este modelo de economía supone llevar al límite la capacidad del planeta para mantener el suministro de materias primas y para absorber los residuos y contaminantes. Un informe del Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente señala que la extracción mundial de minerales, metales, combustibles fósiles y biomasa se ha triplicado desde 1970. Esto significa que se ha superado ampliamente el ritmo de crecimiento de la población que se duplicó en el mismo período de tiempo. También se indica en el informe que el uso medio de materiales por persona creció de 6,4 a 10 toneladas entre 1970 y 2010 y ni una sola vez en los últimos 40 años la extracción total de materiales ha disminuido, incluso en tiempos de recesión.

..//..

**LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA**Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Vigo**RESUMEN**

La progresiva expansión de la economía digital ha puesto en tela de juicio los principios tradicionales sobre los que se asienta la fiscalidad internacional. Los actuales modelos de negocio exigen una tributación justa y ajustada a la realidad, donde se plantea la posibilidad de sujetar a gravamen las rentas y ciertos servicios digitales. En este ámbito la Comisión Europea ha propuesto dos Directivas que plantean un gravamen provisional sobre servicios digitales prestados por grandes empresas y, a más largo plazo, la reformulación del concepto de establecimiento permanente y la posible sujeción a gravamen de las rentas en el impuesto sobre sociedades en base a la presencia digital significativa.

En este estudio haremos un análisis del contenido de las iniciativas comunitarias.

**SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN.
2. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE VIRTUAL.
  - 2.1. Antecedentes.
  - 2.2. La propuesta europea.
    - 2.2.1. Aspectos generales.
    - 2.2.2. El ámbito de aplicación.
    - 2.2.3. La asignación de beneficios.
3. EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES.
  - 3.1. Características fundamentales.
  - 3.2. La gestión del tributo.
4. LA RENEGOCIACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.
5. LA ÚLTIMA REUNIÓN DEL ECOFIN Y LA POSICIÓN DEL PARLAMENTO EUROPEO.
6. LAS PROPUESTAS UNILATERALES.
7. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

**CONTENIDO****1. INTRODUCCIÓN**

La fiscalidad de la economía digital es una de las principales preocupaciones a nivel internacional en los últimos años. En la OCDE hay que destacar el Informe Provisional sobre los Desafíos Fiscales derivados de la Digitalización, publicado el 16 de marzo de 2018, el cual fue solicitado desde el G20 en su reunión de marzo de 2017 para analizar las implicaciones para la fiscalidad de la digitalización.

Este informe provisional del Marco Inclusivo de la OCDE/G20 sobre BEPS es la continuación del trabajo realizado en 2015 bajo la Acción 1 del Proyecto BEPS para abordar los desafíos fiscales de la economía digital. Establece la dirección de trabajo acordada por el Marco Inclusivo sobre digitalización y las normas fiscales internacionales hasta 2020. Describe cómo la digitalización también está afectando a otras áreas del sistema tributario, proporcionando a las autoridades fiscales nuevas herramientas que se traducen en mejoras en los servicios al contribuyente, en la eficiencia de la recaudación de impuestos y detectar la evasión fiscal. No obstante, se advierte acerca de la coexistencia de muchos sistemas divergentes a la hora de afrontar esta problemática proyectando una actualización en 2019 como paso previo a alcanzar un consenso en 2020. A nivel mundial la posibilidad de sujetar a tributación el comercio electrónico en general parece la alternativa más adecuada en la medida en que debe tratarse como actividad comercial, aunque en países tan relevantes como EEUU reina la opción de considerarlo libre de impuestos, con la finalidad de estimular el desarrollo tecnológico y comercial.

..//..

## PROPUESTAS DE REFORMA DEL SISTEMA DE IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO EN ESPAÑA

### HACIA LA INTEGRACIÓN ESTRUCTURAL DE IMPUESTOS Y PRESTACIONES SOCIALES



Crónica Tributaria, Nº 170, 2019

**BEGOÑA PÉREZ BERNABEU**  
Profesora Titular de Universidad  
Universidad de Alicante

#### RESUMEN

De la naturaleza tributaria de las cotizaciones a la Seguridad Social y su consideración como parte de la imposición de las rentas sobre el trabajo (también gravadas por el IRPF), se deriva una indeseable situación de plurimposición de las rentas del trabajo en España que genera efectos negativos sobre el empleo.

En este trabajo, realizamos, en primer lugar, un estudio de tendencia de integración de los sistemas fiscales y de protección social que ha cobrado fuerza en las últimas décadas en varios Estados de la Unión Europea. Posteriormente, procedemos a reflexionar sobre las posibilidades de implantación en España de algunas de las reformas adoptadas por estos Estados, prestando una especial atención a la viabilidad de la integración estructural del IRPF y de los beneficios sociales.

#### SUMARIO

1. CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO
2. LA NATURALEZA IMPOSITIVA DE LAS COTIZACIONES A LA SEGURIDAD SOCIAL
3. ALGUNAS PROPUESTAS DE SIMPLIFICACIÓN DE GRAVAMEN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO
  - 3.1. Integración estructural de impuestos
  - 3.2. Integración de impuestos y prestaciones sociales
  - 3.3. Integración de procedimientos de gestión y recaudación
4. REFLEXIONES FINALES Y LECCIONES PARA ESPAÑA

#### CONTENIDO

##### I. CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS DEL TRABAJO

Durante las cuatro últimas décadas el trabajo se ha convertido en el factor productivo que soporta una mayor presión fiscal en la mayor parte de los Estados miembros de la OCDE y, singularmente, en los de la Unión Europea (UE), pues no en vano, la imposición efectiva media soportada por el trabajo es, con la notable excepción del Reino Unido, significativamente mayor que la que recae sobre el capital y el consumo. Esta situación, unida al problema de desempleo que sufre la mayor parte de los países europeos, y a los problemas de competitividad que atraviesan dentro de una economía mundial crecientemente interrelacionada, ha provocado que la minoración de la tributación efectiva sobre el trabajo se haya convertido en una medida fiscal prioritaria.

La OCDE publica periódicamente informes sobre el gravamen de los salarios en sus distintos Estados miembros, a la fecha de cierre de este trabajo el último estudio publicado es el informe anual *Taxing wages 2018* que, el pasado 26 de abril de 2018, publicó la OCDE en el que analiza la presión fiscal sobre los salarios en los países miembros de la OCDE durante los años 2016 y 2017.

Para estudiar la presión fiscal sobre el factor trabajo, la OCDE toma en consideración tres parámetros: el impuesto sobre la renta de las personas físicas (personal income tax), las cotizaciones a la seguridad social (social security contribution) y los impuestos sobre nóminas (payroll taxes), si bien precisa que, frente a un gran número de Estados en los que convive la imposición sobre la renta con cotizaciones sociales (tanto del empleador, como del empleado), existen países en los que casi no existen cotizaciones sociales (como es el caso de Nueva Zelanda o Dinamarca) y otros Estados donde no existe imposición sobre el factor trabajo (como sucede, por ejemplo en Chile), mientras que hay Estados que no aplican cotizaciones a cargo del empleado (como es el caso de Islandia y Australia), compensándose esta ausencia con una mayor imposición sobre la renta de los rendimientos del trabajo del empleado.

..//..

## LA REGULARIZACIÓN DEL "QUINTO AÑO" EN SUPUESTOS DE DELITO FISCAL

## ¿UN CASO DE RENUNCIA A LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA GANADA?



Crónica Tributaria, N° 170, 2019

**JOSÉ ALBERTO SANZ DÍAZ-PALACIOS**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Centro Internacional de Estudios Fiscales  
Universidad de Castilla-La Mancha

**RESUMEN**

La regularización tributaria durante el «quinto año» permite al contribuyente eludir el castigo por delito fiscal, que en otro caso se aplicaría. Pero dicha regularización se concreta en un ingreso que resulta inexigible desde la óptica estrictamente tributaria, al haber transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años. La doctrina debe discutir aún acerca de la fundamentación jurídica que posibilita regularizar el «quinto año». El presente trabajo plantea la posibilidad de que la regularización espontánea del «quinto año» se entienda como un adelanto del importe que integraría la responsabilidad civil *ex delicto* determinada en sede penal.

**SUMARIO**

1. IDEAS PREVIAS.
  - 1.1. El marco normativo y conceptual de la regularización tributaria en las defraudaciones de índole penal.
  - 1.2. El «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria».
2. LA REGULARIZACIÓN DEL «QUINTO AÑO».
  - 2.1. Criterios doctrinales sobre la posibilidad o no de renunciar a la prescripción tributaria ganada.
  - 2.2. Posicionamiento crítico: la regularización del «quinto año» no entrañaría renuncia a la prescripción tributaria ganada.

**CONTENIDO**

## 1. IDEAS PREVIAS

## 1.1. El marco normativo y conceptual de la regularización tributaria en las defraudaciones de índole penal

Según el vigente art. 305 del Código Penal (CP), apartado 1, quien defraude a la Hacienda Pública por encima de ciento veinte mil euros (en las condiciones previstas por dicho art.) incurriría en delito fiscal «salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4». Destacamos que, conforme a ese apartado 4, la regularización requiere que «se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria», con arreglo a los siguientes requisitos: que la regularización tenga lugar antes de la notificación de inicio de actuaciones administrativas de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas de que se trate; que (en ausencia de tales actuaciones administrativas) la regularización tenga lugar antes de que el Ministerio Público, la abogacía del Estado o el representante procesal de la Administración afectada hayan interpuesto las correspondientes denuncia o querella; o que la regularización se produzca «antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias». Y subrayamos asimismo que (siempre según el referido apartado 4) la trascendencia penal de la regularización se extiende a aquellas dudas tributarias que se satisfagan habiendo prescrito el derecho a su determinación en vía administrativa.

En consonancia con esas disposiciones penales, el art. 252 de la Ley General Tributaria (LGT) establece que la Administración «no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal», cuando conste que el obligado tributario ha procedido al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que concurran las circunstancias procedimentales/procesales ya apuntadas.

...//...

# PROBLEMAS PRÁCTICOS EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR LOS DEPORTISTAS EN EL EXTRANJERO. EL CASO PARTICULAR DE LA INTERNATIONAL CHAMPIONS CUP A LA LUZ DEL CONVENIO ENTRE ESPAÑA Y ESTADOS UNIDOS



Crónica Tributaria, N° 170, 2019

LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Derecho

Universidad de Sevilla

## RESUMEN

Cada vez es mayor el número y el tipo de competiciones deportivas que tienen lugar a nivel internacional. Esta globalización del deporte de élite ha provocado que la fiscalidad de los deportistas profesionales sea un tema de gran interés en la actualidad. Aprovechando tal escenario, en este trabajo se analizan los problemas prácticos que pueden encontrar los futbolistas y sus clubes a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias como no residentes en aquellos países donde disputan competiciones durante la fase de preparación de la temporada, como ocurre con la International Champions Cup, cuya última edición se celebró en 21 sedes situadas en 8 países diferentes.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. LA DIMENSIÓN ESENCIALMENTE INTERNACIONAL DE LA FISCALIDAD DE LOS DEPORTISTAS DE ÉLITE.
2. UNA CUESTIÓN PREVIA: LA DEFINICIÓN DE NO RESIDENTE EN LA NORMATIVA FISCAL ESTADOUNIDENSE.
  - 2.1. El concepto de residente fiscal en el Internal Revenue Code. El test de la presencia sustancial.
    - 2.1.1. Residencia permanente legal en Estados Unidos (Green Card).
    - 2.1.2. Presencia física sustancial en Estados Unidos.
    - 2.1.3. Elección por parte del individuo
  - 2.2. El concepto residual de no residente.
3. EL REPARTO DE LA POTESTAD TRIBUTARIA ENTRE PAISES: ¿DÓNDE HAN DE TRIBUTAR LAS RENTAS QUE LOS FUTBOLISTAS OBTENGAN POR SU PARTICIPACIÓN EN LA INTERNATIONAL CHAMPIONS CUP?
  - 3.1. La regulación de las rentas de los deportistas (y artistas) en el Convenio entre España y Estados Unidos.
  - 3.2. Particularidades del Convenio entre España y Estados Unidos.
    - 3.2.1. Exclusión del gravamen cuando la retribución del futbolista no supera los 10.000 dólares (o su equivalente en euros).
    - 3.2.2. Atribución de las rentas derivadas de la actuación del futbolista a un tercero.
4. EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE ESPAÑA Y ESTADOS UNIDOS EN SU CONTEXTO: LA EVOLUCIÓN DEL MODELO DE CONVENIO DE LOS ESTADOS UNIDOS.
  - 4.1. Aplicación subjetiva del artículo 16 del Modelo de Convenio de Estados Unidos, ¿todos los futbolistas del club deben tributar en el Estado de la fuente?
  - 4.2. La regla de retribución mínima (de minimis rule) y la dificultad a la hora de cuantificar la renta de los futbolistas obtenida en el Estado de la fuente.
  - 4.3. El apartado segundo del artículo 16 del Modelo de Convenio de Estados Unidos y su controvertida naturaleza de cláusula antiabuso.
5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN. LA DIMENSIÓN ESENCIALMENTE INTERNACIONAL DE LA FISCALIDAD DE LOS DEPORTISTAS DE ÉLITE

A estas alturas a nadie puede sorprender la enorme importancia que tienen las cuestiones fiscales para los individuos que se desplazan a trabajar fuera del país donde tienen su residencia habitual. Saber si tendrán que pagar impuestos en el Estado donde van a realizar sus actividades y, en tal caso, de qué forma, si estarán obligados a presentar algún tipo de liquidación o declaración o si sus ingresos se verán sometidos a retención en la fuente, son algunas de las preguntas que todo trabajador debería hacerse ante un desplazamiento al extranjero.

..//..



ESAÚ ALARCÓN GARCÍA

Profesor de la Universidad Abat Oliba-CEU  
Académico correspondiente de la RAYyL**RESUMEN**

Tras un tiempo prudencial desde la publicación oficial de las leyes que han venido a regular el procedimiento administrativo común y el régimen jurídico de las Administraciones públicas, el autor trata en este artículo de algunas de las materias en las que sus disposiciones pueden resultar aplicables al ámbito tributario, efectuando antes una introducción que recuerda las relaciones tradicionalmente existentes entre este último ámbito y el derecho administrativo común.

**SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN.
2. LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.
  - 2.1. Un breve recorrido diacrónico de su relación.
  - 2.2. Criterios resultantes para la aplicación del procedimiento administrativo común en el ámbito tributario.
3. SUPUESTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN DE LA NORMATIVA ADMINISTRATIVA COMÚN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO TRAS LA LEY DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.
  - 3.1. Supuestos de aplicación a la totalidad de procedimientos tributarios del procedimiento administrativo común en materia de administración electrónica.
  - 3.2. Supuestos de aplicación en el procedimiento de revisión de actos tributarios del procedimiento administrativo común en materia de administración electrónica.
  - 3.3. Supuestos de aplicación del procedimiento administrativo común en materia de plazos.
  - 3.4. Supuestos de aplicación del procedimiento administrativo común en materia de suspensión de plazos de resolución de procedimientos.
  - 3.5. Supuestos de aplicación del procedimiento administrativo común en materia de suspensión de plazos para resolver recursos.
  - 3.6. Supuestos de aplicación del procedimiento administrativo común en materia de suspensión de ejecución de actos sometidos a revisión de oficio.
  - 3.7. Supuestos de aplicación del procedimiento administrativo común en materia de medidas cautelares provisionales.
  - 3.8. Supuestos de aplicación del procedimiento administrativo común en materia de iniciativa legislativa.
  - 3.9. Supuestos de aplicación del procedimiento administrativo común en materia de responsabilidad patrimonial.

## BIBLIOGRAFÍA.

**CONTENIDO**

## I. INTRODUCCIÓN

El 2 de octubre de 2015 se publicaron en el Boletín Oficial del Estado dos leyes que venían a sustituir, en un extraño caso de desglose legislativo artificioso, muy criticado por parte de la doctrina, a la Ley de Régimen Jurídico y Procedimiento Administrativo Común en vigor desde el año 1992.

Huelga recordar que, hasta la entrada en vigor de estas normas-dilatada en el tiempo con diverso trato para el ciudadano y para las Administraciones Públicas-, la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJPAC, en lo sucesivo) regulaba unitariamente tanto la disciplina general de los órganos administrativos como las normas básicas del procedimiento administrativo, así como la responsabilidad patrimonial de la Administración (2). Por su lado, la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado regulaba las normas no básicas específicas de la Administración del Estado -LOFAGE-. Esta ley derogó la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 1957. Ambas normas básicas -LRJPAC y LOFAGE- se complementaban con otras regulaciones administrativas, siendo de interés a efectos del presente estudio la Ley 11/2007, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. Puede decirse que, con este acervo normativo en vigor, no existía problema competencial alguno, redundancias, remisiones ni asimetrías entre las diversas regulaciones administrativas.

..//..



JUAN CALVO VÉRGEZ

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura**RESUMEN**

El presente trabajo tiene por objeto analizar la evolución normativa y jurisprudencial experimentada por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica desde su creación a través de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, pasando por los múltiples pronunciamientos de los tribunales de justicia (y, en particular, del Tribunal Supremo), a través de los cuales se han analizado cuestiones tales como la coexistencia del gravamen con impuestos armonizados como el Impuesto Especial sobre la Electricidad, su eventual declaración de inconstitucionalidad por violación de los principios de igualdad y capacidad económica o el surgimiento de situaciones de doble imposición derivadas de su aplicación en relación con tributos locales como el Impuesto sobre Actividades Económicas, Jº, concluyendo con la aprobación del Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores, que redujo al 0% el anterior tipo de gravamen del 7% correspondiente al Impuesto durante un período de seis meses en los ejercicios de 2018 y 2019.

**SUMARIO**

1. CONSIDERACIONES GENERALES
2. PRINCIPALES ELEMENTOS CONFIGURADORES DEL IMPUESTO
  - 2.1. Hecho imponible y sujeto pasivo contribuyente
  - 2.2. Base imponible y tipo de gravamen del impuesto
  - 2.3. Período impositivo, liquidación y pago del impuesto
  - 2.4. Gestión tributaria del gravamen
3. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES CUESTIONES CONFLICTIVAS DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL GRAVAMEN
4. ALCANCE DE LOS AUTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO, DE 14 DE JUNIO DE 2016, A TRAVÉS DE LOS CUALES SE PLANTEÓ CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD RELATIVA A LA APLICACIÓN DEL GRAVAMEN
5. ALCANCE DE LOS AUTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO, DE 10 Y 19 DE ENERO, 28 DE FEBRERO Y DE 10 DE MAYO DE 2018 A TRAVÉS DE LOS CUALES SE PLANTEÓ LA CUESTIÓN RELATIVA A SI EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE ENERGÍA ELÉCTRICA SOMETE A GRAVAMEN LA MISMA MANIFESTACIÓN DE CAPACIDAD ECONÓMICA QUE EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS, EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y EL IMPUESTO SOBRE LA ELECTRICIDAD
6. LA APROBACIÓN DEL REAL DECRETO-LEY 15/2018, DE 5 DE OCTUBRE, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA TRANSICIÓN ENERGÉTICA Y LA PROTECCIÓN DE LOS CONSUMIDORES
7. A MODO DE CONCLUSIÓN

**CONTENIDO**

## 1. CONSIDERACIONES GENERALES

Como es sabido a través de la aprobación en su día de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se persiguió armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente, en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea (UE).

Con carácter general uno de los principales puntos de referencia de la reforma introducida al efecto fue el relativo a la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos. En este sentido se persiguió mejorar nuestros niveles de eficiencia energética y asegurar una mejor gestión de los recursos naturales avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental. Asimismo se pretendió la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes.

..//..



Crónica Tributaria, Nº 171, 2019

PABLO ANDRES HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA

*RESUMEN*

*SUMARIO*

*CONTENIDO*



DIEGO DE MIGUEL

Socio de CMS Albiñana &amp; Suárez de Lezo

MARTA RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ

Abogada de CMS Albiñana &amp; Suárez de Lezo

MARION TAYLOR

Abogada de CMS Albiñana &amp; Suárez de Lezo

## RESUMEN

El crecimiento exponencial de los bitcoins ha llevado a la necesidad de la AEAT de potenciar sus herramientas de seguimiento de las transacciones relacionadas con monedas virtuales, y a la Dirección General de Tributos a pronunciarse (aunque de manera escasa) sobre su tributación. En materia de imposición directa, las rentas derivadas de la compraventa y de minado de bitcoins tributarán como rendimientos de actividades económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (o, en su caso, como ganancias/pérdidas patrimoniales) o como ingresos en el Impuesto sobre Sociedades.

Desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido, la compraventa de bitcoins se considera una actividad sujeta y exenta, mientras que el minado de bitcoins no tendría la consideración de prestación de servicios onerosa en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En el Impuesto de Actividades Económicas, tales actividades deberán incluirse, como regla general, en el epígrafe 831.9 de la sección primera, «Otros servicios financieros n.c.o.p.» y en materia del Impuesto sobre el Patrimonio, los bitcoins deberán ser declarados por su valor de mercado a 31 de diciembre de cada año. Finalmente, y respecto del modelo 720, el Anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal contempla expresamente la obligación de informar sobre la tenencia de monedas virtuales situadas en el extranjero.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. TIPOS DE OPERACIONES CON BITCOINS E IMPLICACIONES FISCALES.
  - 2.1. Compra y venta de bitcoins.
    - 2.1.1. Tributación directa.
      - 2.1.1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
      - 2.1.1.2. Impuesto sobre Sociedades.
      - 2.1.1.3. Impuesto sobre Actividades Económicas.
    - 2.1.2. Tributación indirecta.
  - 2.2. Minado de bitcoins.
    - 2.2.1. Tributación directa.
      - 2.2.1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
      - 2.2.1.2. Impuesto sobre Sociedades.
      - 2.2.1.3. Impuesto sobre Actividades Económicas.
    - 2.2.2. Tributación indirecta.
  - 2.3. Tenencia de bitcoins.
    - 2.3.1. Impuesto sobre el Patrimonio.
    - 2.3.2. Declaración de bienes y derechos situados en el extranjero.
  - 2.4. Initial Coin Offerings (ICOs).
3. CONCLUSIONES.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

Junto al dinero de curso legal, de un tiempo a esta parte existen diversas monedas virtuales creadas en la blockchain. Una de las más desarrolladas es el llamado bitcoin, al que se refiere principalmente este artículo, si bien existen otras como ethereum, litecoin o ripple, cuyo tratamiento fiscal sería similar.

El bitcoin, creado por Satoshi Nakamoto en 2008, podría considerarse un instrumento económico-financiero que surge, de forma espontánea, en la economía de mercado globalizada con base en un acuerdo tácito, cuyo fundamento es la confianza entre las propias personas físicas o jurídicas que otorgan cierto valor a dicho instrumento. El bitcoin tiene una base eminentemente fiduciaria, al igual que las monedas o divisas legales, pero, a diferencia de estas, no tiene un respaldo legal o estatal.

..//..

**ALBERTO VAQUERO GARCÍA**

Facultad de Ciencias Empresariales y Turismo de Ourense

Grupo GEN de investigación

Departamento de Economía Aplicada

Universidad de Vigo

**RESUMEN**

El Impuesto de Sucesiones y Donaciones es uno de los tributos que más discusión genera. En no pocas ocasiones se argumenta la conveniencia de su supresión, señalando, entre otros argumentos, que los bienes y derechos sometidos a fiscalización ya han soportado carga fiscal. A lo anterior hay que añadir la diferente casuística de este impuesto a nivel territorial, al estar cedido a las Comunidades Autónomas. Además, la posibilidad de tratar a ciertas donaciones como herencias, posibilita la aplicación de importantes ventajas fiscales, por la vía de las reducciones en la base imponible del tributo, entre los diferentes territorios. Tal es su efecto, que algunas agencias tributarias autonómicas están comprobando importantes disminuciones de su recaudación, lo que de nuevo debilita la aplicación del impuesto. Este artículo se centra en la problemática de este tributo, en especial en todo lo relacionado con el tratamiento de las herencias sin fallecimiento en Galicia.

**SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN.
2. ELEMENTOS QUE PUEDEN CUESTIONAR LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES.
3. LOS PACTOS SUCESORIOS.
  - 3.1. Análisis general.
  - 3.2. La situación en Galicia.
4. IMPLICACIONES FISCALES DE LOS PACTOS SUCESORIOS EN GALICIA.
5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA. NORMATIVA Y SENTENCIAS.

**CONTENIDO****1. INTRODUCCIÓN**

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) es uno de las figuras tributarias que más discusión suscita. Además de cuestiones relacionadas con su justificación, la importante descentralización fiscal en España ha provocado que, de facto, exista una amplia casuística territorial sobre las herencias y donaciones. Asimismo, su aplicación se ve condicionada a la existencia del Derecho propio en un número importante de Comunidades Autónomas (CCAA), que afecta al importe a satisfacer. En algunas CCAA, como Galicia, es posible la aplicación de pactos sucesorios, de forma que bajo ciertos supuestos, una donación se puede beneficiar de las ventajas fiscales de una herencia.

Esto introduce una mayor complicación para abordar el establecimiento de un marco común en la aplicación del ISD. En un momento en el que se está planteado si es viable establecer ese marco general para la aplicación del ISD en todas las CCAA, es necesario tener en cuenta las características propias de Derecho Civil en cada territorio. No hacerlo, implicaría mantener las actuales diferencias en la incidencia del tributo en España.

El objetivo de este artículo es señalar la situación de este impuesto en Galicia, teniendo en cuenta la influencia del Derecho Civil propio a la hora de efectuar la liquidación de la herencia. Para ello, tras esta introducción, se señalan los elementos que pueden cuestionar la aplicación de ISD, incluyendo a los pactos sucesorios. En tercer lugar, se analizan los pactos sucesorios en aquellas CCAA en los que están permitidos, para posteriormente centrarse en el caso de Galicia, como eje fundamental de este trabajo.

El cuarto apartado analiza las repercusiones fiscales, teóricas y prácticas, de los pactos sucesorios en Galicia. El quinto apartado recoge las conclusiones.

..//..

**IMPUESTOS ENERGÉTICO-AMBIENTALES, CAMBIO CLIMÁTICO Y FEDERALISMO FISCAL EN ESPAÑA****Ekonomiaz, Revista vasca de economía, N° 95, 2019**

**ALBERTO GAGO**  
Universidade de Vigo  
Facultade de CC.EE

**XAVIER LABANDEIRA**  
Universidade de Vigo  
Facultade de CC.EE.

**JOSÉ M. LABEAGA**  
Departamento de Teoría Económica y Economía Matemática  
UNED de Madrid

**XIRAL LÓPEZ-OTERO**  
Departamento de Teoría Económica y Economía Matemática  
UNED de Madrid

**RESUMEN**

Este artículo analiza las posibilidades de reforma de los impuestos energético-ambientales en España como parte de una estrategia más amplia de mitigación del cambio climático.

Tras estudiar el contexto teórico de estos impuestos en un marco federal y algunas experiencias internacionales destacadas, el trabajo evalúa la viabilidad de estos impuestos en los ámbitos subestatales de gobierno. En España, la situación actual de estas figuras se caracteriza por el desinterés del gobierno central y la descoordinación de las iniciativas autonómicas.

Este escenario requiere una reforma basada en la coordinación, que realice una asignación jurisdiccional adecuada y dote al sistema de flexibilidad para facilitar las iniciativas de las comunidades autónomas en este terreno.

**SUMARIO**

1. Introducción
2. Impuestos energético-ambientales y asignación jurisdiccional
3. La experiencia española
4. Propuestas internacionales de coordinación
5. Lecciones para España

Referencias bibliográficas

**CONTENIDO****1. INTRODUCCIÓN**

A pesar del amplio consenso que los impuestos ambientales suscitan entre los economistas, del apoyo que reciben de las principales instituciones internacionales y del éxito de algunas experiencias aplicadas que los han utilizado, existen distintas barreras que hasta el momento han dificultado una introducción más amplia e intensa. La situación es paradójica, porque mientras tanto se han incrementado de manera notable los compromisos de reducción de emisiones de Gases de Efecto Invernadero (GEI en adelante) para alcanzar los objetivos de mitigación del Acuerdo de París.

..//..

# MANUAL PARA UNA APROXIMACIÓN A LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA

## LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS



Forum Fiscal N° 258, noviembre 2019

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

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA EN MATERIA TRIBUTARIA: LEGISLACIÓN Y CONTENIDO BÁSICO
- III. RELEVANCIA DE LA NOTIFICACIÓN
- IV. LEGALIDAD DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS
- V. OBLIGATORIEDAD Y VOLUNTARIEDAD DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA
- VI. PREFERENCIA DE LAS NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS
- VII. CONTENIDO DE LAS NOTIFICACIONES
- VIII. FORMA DE PRACTICAR LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA Y VALIDEZ
- IX. PLAZO PARA CURSAR LA NOTIFICACIÓN
- X. LUGAR DE PRÁCTICA DE LAS NOTIFICACIONES
- XI. PERSONAS LEGITIMADAS PARA RECIBIR LAS NOTIFICACIONES
- XII. RECHAZO DE LA NOTIFICACIÓN
- XIII. NOTIFICACIÓN POR ANUNCIOS O COMPARCENCIA
- XIV. AVISO DE NOTIFICACIÓN
- XV. LA BUENA FE EN LAS NOTIFICACIONES

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto presentar una visión de las notificaciones electrónicas en general y también en el ámbito tributario. El análisis de esta cuestión va a exigir que, en ocasiones, se haga referencia a las notificaciones en papel, tanto para llenar posibles vacíos que en la actualidad presenta la regulación de aquellas notificaciones, como para comprender mejor el alcance de las mismas.

Básicamente, como a continuación se va a señalar, la normativa aplicable a las notificaciones en general y a las notificaciones electrónicas en particular, se encuentra en la legislación administrativa. No obstante, existen algunas especialidades propias de la materia tributaria que han de ser, lógicamente, tenidas en cuenta.

Por lo que se refiere a la legislación administrativa la normativa básica se encuentra en la ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo común de las Administraciones Públicas.

Por lo que se refiere al ámbito tributario la legislación que se va a tomar como referencia es la contenida en la Norma Foral General Tributaria aplicable en Álava.

#### II. LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA EN MATERIA TRIBUTARIA: LEGISLACIÓN Y CONTENIDO BÁSICO

Tal como se acaba de señalar, el régimen legal de las notificaciones se encuentra en las normas administrativas generales con determinadas especialidades establecidas en la normativa tributaria.

En concreto, y por lo que se refiere a las especialidades en el campo tributario, hay que citar los siguientes preceptos de la Norma Foral General Tributaria:

..../..

## COMPLIANCE: PERSPECTIVA PLURAL Y FISCAL

## LOS CÓDIGOS DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS: BENEFICIOS DE ADHESIÓN

Forum Fiscal N° 258, noviembre 2019



**MARÍA DEL MAR SOTO MOYA**  
Profesora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Málaga

**RESUMEN**

El compliance (o cumplimiento normativo) hace referencia a la necesidad de las empresas de establecer procedimientos adecuados para garantizar que todos sus empleados cumplan con la normativa actual, cada vez más abundante y compleja, sobre todo en determinados sectores y países.

Esto implica la previa identificación y clasificación de los riesgos legales a los que se enfrentan para posteriormente poder desarrollar mecanismos de prevención, gestión, control y reacción.

Cuando se habla de compliance en las organizaciones puede diferenciarse entre las obligaciones de carácter fundamentalmente imperativo por imposiciones legales: protección de datos, normas sectoriales, código penal...y los compromisos asumidos de forma voluntaria asociados a estándares de actuación, buenas prácticas, ética, etc. ya que en muchos casos una actuación empresarial puede ser legal pero no ética.

El compliance abarca diferentes ámbitos: el penal, para evitar que las empresas o algunos de sus miembros sean penalmente responsables por la comisión de delitos, el fiscal, para evitar las sanciones fiscales que puedan derivarse de determinadas actuaciones o el laboral, donde se pretende que todos los empleados se identifiquen con los valores éticos y morales así como con los principios que la compañía desea proyectar.

En esta nueva sección se van a abordar las cuestiones más interesantes o controvertidas de la gestión del compliance en las empresas que afectan a los diferentes ámbitos legales, analizando aspectos como la responsabilidad penal, el código de buenas prácticas o las obligaciones de información.

**SUMARIO**

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA COOPERACIÓN RECÍPROCA ENTRE LA AGENCIA TRIBUTARIA Y LAS EMPRESAS: EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS
  - 1. El desarrollo de la relación cooperativa en el ámbito tributario
  - 2. El Código de Buenas Prácticas Tributarias para empresas: Las ventajas de su voluntariedad
- III. LOS CÓDIGOS DE BUENAS PRÁCTICAS DE ASOCIACIONES Y COLEGIOS PROFESIONALES Y DE PROFESIONALES TRIBUTARIOS: UN PASO MÁS HACIA EL EQUILIBRIO ENTRE LOS DERECHOS Y LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES Y DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS
  - 1. Beneficios de adhesión al Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios Profesionales
  - 2. Beneficios de adhesión al Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios
- IV. REFLEXIONES FINALES
- V. BIBLIOGRAFÍA

## COMPLIANCE: PERSPECTIVA PLURAL Y FISCAL

## LA CULTURA COMPLIANCE EN GENERAL EN LA EMPRESA. LA LLEGADA DEL TAX COMPLIANCE



Forum Fiscal N° 258, noviembre 2019

**JON LACUNZA**  
**Abogado del Área Societario Mercantil**  
**LKS Next Legal**

**IZARO ZARRAONANDIA**  
**Abogada del Área Fiscal**  
**LKS Next Legal**

**SUMARIO**

- I. APROXIMACIÓN AL COMPLIANCE COMO SISTEMA DE GESTIÓN DE RIESGOS Y CONTROL INTERNO NORMATIVO
  - 1. El Compliance más allá de la prevención de delitos
  - 2. Elementos básicos de los sistemas Compliance
  - 3. El software de compliance, como herramienta imprescindible
  - 4. La importancia de las normas UNE
- II. COMPLIANCE TRIBUTARIO: RELACIÓN DE CONFIANZA Y TRANSPARENCIA
  - 1. Antecedentes
  - 2. Compliance tributario y responsabilidad tributaria
  - 3. Compliance tributario: Norma UNE 19602
  - 4. Responsabilidad tributaria de los administradores
  - 5. Ventajas del Compliance Tributario
- III. CONCLUSIÓN
- IV. BIBLIOGRAFÍA

**CONTENIDO**

## I. APROXIMACIÓN AL COMPLIANCE COMO SISTEMA DE GESTIÓN DE RIESGOS Y CONTROL INTERNO NORMATIVO

## 1. El Compliance más allá de la prevención de delitos

Como premisa, es importante no identificar el Compliance únicamente con la prevención de delitos, a pesar de que su implantación en las empresas ha sido impulsada en buena medida por las reformas del Código Penal español de los años 2010 y 2015.

El Compliance como concepto y sistema va más allá del ámbito estrictamente penal. Se trata de un sistema de gestión de riesgos y control interno normativo general, cuyos elementos sirven para garantizar el cumplimiento de cualquier normativa. Es muy significativa la Circular 1/2016, de 22 de enero, de la Fiscalía General del Estado (en adelante, la «Circular 1/2016 de la FGE»), a la que nos referiremos reiteradamente, cuando afirma que «Lo que no resulta tan plausible es que sea el Legislador penal quien, mediante una regulación necesariamente insuficiente de los requisitos que han de cumplir los programas normativos, haya asumido una tarea más propia del ámbito administrativo. Los programas comportan exigencias de naturaleza societaria, propia estructura orgánica corporativa, requieren un alto grado de desarrollo y tienen una evidente finalidad preventiva, razones que deberían haber llevado esta regulación a la correspondiente legislación mercantil, a la que el juez pudiera acudir para valorar la existencia en la empresa de una organización adecuada para prevenir delitos, de modo similar a como ocurre con la normativa de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (Ley 10/2010 y Real Decreto 304/2014).» De hecho, hay países muy cercanos al nuestro donde las bases legales del Compliance no las han introducido a través de la legislación penal, sino de la civil o mercantil.

Con todo lo anterior, no debe sorprender que de estar sumergidos de lleno en los últimos años en el «Compliance penal», en estos momentos comencemos a tratar otro campo colindante: el «Compliance fiscal». Se trata de aplicar el mismo sistema de riesgos y control interno a un ámbito normativo distinto.

..//..



**LEYRE B. PÉREZ AGUIRREZABAL**  
Graduada en ADE y Derecho  
Universidad de Deusto  
Máster de Asesoría Fiscal  
Cámara de Comercio de Bilbao

### RESUMEN

El presente trabajo analiza el régimen fiscal de los impatriados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En primer lugar, se describe la importancia e influencia de estos sistemas en el contexto actual, y se hace una especial mención a la presente situación a nivel europeo, en que la posible salida del Reino Unido de la Unión Europea puede tener consecuencias para los trabajadores cualificados y, al mismo tiempo puede suponer una oportunidad para los países del entorno de la UE.

En segundo lugar, se analizan y comparan, de manera resumida, los actuales regímenes de impatriados de muchos de los países del entorno europeo, incidiendo en las condiciones que se requieren para su aplicación, así como en los incentivos fiscales que los mismos ofrecen.

También, se describen de forma detallada los aspectos que han sido criticados en el régimen español, y finalmente, se analiza en profundidad el régimen fiscal especial del Territorio Histórico de Bizkaia, que ha sido recientemente modificado y ha supuesto una mejora significativa, tanto por resultar más adecuado y menos complejo en su aplicación, como por el aumento de competitividad y atractivo que supondrá para Bizkaia.

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
- II. CONTEXTUALIZACIÓN
- III. REINO UNIDO Y EL POSIBLE IMPACTO DEL BREXIT EN LOS REGÍMENES ESPECIALES DE LOS IMPATRIADOS
  1. Situación del Reino Unido
  2. Impacto del Brexit en el mercado laboral, en concreto en los trabajadores cualificados desplazados en Reino Unido
  3. Oportunidad para los países del entorno de la Unión Europea
- IV. LOS REGÍMENES FISCALES ESPECIALES DE IMPATRIADOS EN LA UNIÓN EUROPEA
  1. Influencia de los regímenes de impatriados en la ubicación de las actividades comerciales y empresariales
  2. Factores que afectan a la movilidad de trabajadores y opciones de reubicación en distintos países de la Unión Europea
  3. BÉLGICA
  4. PAÍSES BAJOS
  5. IRLANDA
  6. FRANCIA
  7. PORTUGAL
  8. ITALIA
  9. ESPAÑA
- V. BIZKAIA
  1. Nueva normativa
  2. Ámbito de aplicación
  3. Contenido del régimen
  4. Aspectos procedimentales
- VI. COMPARATIVA ENTRE LOS DISTINTOS REGÍMENES ANALIZADOS
- VII. CONCLUSIONES
- VIII. BIBLIOGRAFÍA Y FUENTES

Forum Fiscal N° 258, noviembre 2019



**JOSÉ LUIS SILVESTRE LÓPEZ**  
Inspector de Finanzas (jubilado)  
Hacienda Foral de Bizkaia

### RESUMEN

En el presente trabajo el autor analiza de forma pormenorizada la información que proporciona la Hacienda Foral de Bizkaia con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles por parte de los contribuyentes, y que se enmarca dentro del deber de la misma de informar y asistir a los obligados tributarios.

Así, se explican aspectos como su naturaleza, sus características, su finalidad, el instrumento de ejecución de dicho deber, el Valor Mínimo Atribuible (VMA), los impuestos a los que afecta y su validez.

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. REGULACIÓN BÁSICA
3. DEFINICIÓN DE LA INFORMACIÓN CON CARÁCTER PREVIO A LA ADQUISICIÓN O TRANSMISIÓN DE BIENES INMUEBLES
4. CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN CON CARÁCTER PREVIO A LA ADQUISICIÓN O TRANSMISIÓN DE INMUEBLES
5. LA INFORMACIÓN CON CARÁCTER PREVIO A LA ADQUISICIÓN O TRANSMISIÓN DE BIENES INMUEBLES NO ES UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO DE PETICIÓN
6. EL VMA COMO FORMA DE CUMPLIR LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR CON CARÁCTER PREVIO A LA ADQUISICIÓN O TRANSMISIÓN DE INMUEBLES
7. FINALIDAD PRINCIPAL DE LA INFORMACIÓN CON CARÁCTER PREVIO A LA ADQUISICIÓN O TRANSMISIÓN DE BIENES INMUEBLES
8. LAS NORMAS TÉCNICAS DE VALORACIÓN A EFECTOS FISCALES DE LOS BIENES INMUEBLES
9. EVOLUCIÓN DEL VMA EN LO REFERENTE A LOS INMUEBLES PARA LOS QUE HA RESULTADO DE APLICACIÓN
10. LOS ESTUDIOS DE MERCADO
11. LA INFORMACIÓN CON CARÁCTER PREVIO A LA ADQUISICIÓN O TRANSMISIÓN DE BIENES INMUEBLES ES UN ACTO ADMINISTRATIVO DE MERO TRÁMITE
12. LUGARES EN LOS QUE SE PUEDE SOLICITAR EL VMA SI ESTÁ AUTOMATIZADO
13. DATOS NECESARIOS OBTENER POR INTERNET EL VMA
14. CONSULTA DEL NÚMERO FIJO DE UN INMUEBLE
15. SOLICITUD DEL VMA NO AUTOMATIZADO DE UN BIEN INMUEBLE ANTES DE SU ADQUISICIÓN O TRANSMISIÓN
16. COMPROBACIÓN DEL VALOR CUANDO SE TRANSMITE UN BIEN INMUEBLE QUE TIENE ASIGNADO SU VMA
17. EL CARÁCTER VINCULANTE COMO EXIGENCIA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA
18. EL CARÁCTER VINCULANTE PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DEL VMA VERSUS SU ACTIVIDAD COMPROBADORA
19. IMPUESTOS A LOS QUE AFECTA LA INFORMACIÓN CON CARÁCTER PREVIO A LA ADQUISICIÓN O TRANSMISIÓN DE BIENES INMUEBLES
20. UNICIDAD VERSUS ESTANQUEIDAD DE LAS VALORACIONES
21. LIMITACIÓN TEMPORAL DE LA FUERZA VINCULANTE DEL VMA
22. LA LIMITACIÓN TEMPORAL DE LA VIGENCIA DEL VMA, LA SEGURIDAD JURÍDICA Y EL VALOR REAL DEL BIEN INMUEBLE
23. APLICACIÓN DEL VMA
24. A MODO DE CONCLUSIÓN

Forum Fiscal N° 258, noviembre 2019



**IÑAKI ALONSO ARCE**  
Doctor en Derecho

### CONTENIDO

En el momento económico en el que estamos es evidente que la creación de nuevas empresas, sobre todo, innovadoras o de base tecnológica, es uno de los elementos nucleares de una estrategia de desarrollo del tejido económico de un territorio, y más, como en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, donde la competitividad a largo plazo pasa precisamente por ofrecer en el mercado productos y servicios de alto valor añadido, diferenciales respecto a los que se puedan fabricar u ofrecer en otros lugares en los que existen unas estructuras de costes muy diferentes a las nuestras.

Para eso, una política fiscal que apueste por el emprendimiento, por la atracción de talento, por la innovación y por el desarrollo de la actividad económica debe ser uno de los ejes de acción de las instituciones públicas, teniendo presente que hay que establecer los miembros para garantizar el mantenimiento de la actividad económica, del empleo de calidad y, en definitiva, de la recaudación tributaria correspondiente de las próximas décadas, imprescindible para el mantenimiento y profundización de los servicios públicos que son el elemento esencial de nuestro Estado del Bienestar.

Pero el emprendimiento requiere financiación, las ideas requieren que alguien ponga los recursos para que esas ideas puedan materializarse en productos o servicios que generen actividad económica, y para ello resulta esencial también que se apueste por un ecosistema en el que los profesionales que se dedican a unir recursos e ideas, fundamentalmente en el mundo del emprendimiento, los fondos de inversión alternativos, deben tener un tratamiento fiscal que les resulte competitivo para establecerse en nuestro territorio.

Y es claro que son unos actores imprescindibles para el desarrollo de un ecosistema de emprendimiento y generación de empresas, al que aportan su conocimiento, su experiencia y, sobre todo, en el que garantizan que las inversiones que requieren son empleadas con acierto y eficiencia en el desarrollo de esos nuevos proyectos empresariales, a los que por otro lado también ayudan a despegar y a convertirse en una realidad.

Los países más avanzados de nuestro entorno, como Italia, Alemania, Francia o el Reino Unido han establecido tratamientos fiscales específicos para determinados rendimientos obtenidos por los empleados y socios de las gestoras de esos fondos, que son los profesionales a los que estamos haciendo referencia, y que permiten que la participación en el éxito de las empresas a las que ayudan a desarrollarse que les corresponde, lo que se conoce en terminología anglosajona como carried interest o carry, sea gravado a un tipo de entre el 25% y el 28%, según los países, teniendo presente el dilatado periodo de tiempo, normalmente de más de cinco años, que se necesita para su generación y la incertidumbre sobre su propia percepción, en la medida en que este tipo de actividades llevan un considerable riesgo implícito al propio modelo de negocio de desarrollar una buena idea y conseguir que se convierta en un producto o servicio asentado en el mercado.

En los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, este año 2019 se ha procedido a regular un tratamiento similar al establecido en esos países, primero en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, a través de la Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019, que ha dado el tratamiento de rendimiento de capital mobiliario a esas percepciones, y su consiguiente integración en la base imponible del ahorro, con una tributación a una escala que oscila entre el 20% y el 25%, aunque normalmente tenderá a aplicarse este último tipo, teniendo presente la naturaleza y carácter de estas retribuciones.

Técnicamente se estructura el tratamiento en base a las cantidades percibidas por la materialización de derechos económicos de carácter especial que provengan directa o indirectamente de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido en el capítulo IV del título VI de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa, siempre y cuando se cumplan una serie de condiciones, establecidas en la propia Norma Foral.

En este sentido, se ha criticado desde algunos sectores que se limite a participaciones en entidades residentes en el Territorio Histórico de Gipuzkoa y sometidas a su normativa del Impuesto sobre Sociedades la aplicación de este tratamiento, y sobre todo, no se establece en ningún lugar qué tratamiento corresponde a esos derechos especiales de contenido económico cuando no se cumplen las condiciones a que hace referencia el artículo.

Desde otra perspectiva, podemos cuestionarnos si la calificación como rendimientos del capital mobiliario es la más adecuada para unas percepciones que derivan de una manera clara y directa de un trabajo realizado por esos profesionales, máxime cuando las participaciones las detentan como consecuencia del desarrollo de ese trabajo.

En cualquier caso, y dejando de lado estas consideraciones, sí podemos concluir que es un paso adelante el dado por las instituciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa en establecer un régimen atractivo para este tipo de percepciones.

..//..

**Mª ISABEL PORTILLO**  
Subinspectora de tributos  
Hacienda Foral de Bizkaia

**GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA**  
Jefa de Servicio de Política Fiscal  
Hacienda Foral de Bizkaia

## SUMARIO

- I. CONTEXTO DE LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL
- II. PROPUESTAS EN EL ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA
  - A) Presencia digital significativa
    - 1. Cuestiones previas
    - 2. Contenido de la propuesta
  - B) Impuesto sobre determinados servicios digitales
    - 1. Cuestiones previas
    - 2. Contenido de la propuesta
- III. MEDIDAS UNILATERALES: EL CASO DEL ESTADO ESPAÑOL
  - A) Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
  - B) Incidencia del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales en los sistemas tributarios de los Territorios Históricos del País Vasco.

## BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

### CONTEXTO DE LA FISCALIDAD DE LA ECONOMÍA DIGITAL

Los principios básicos de la legislación fiscal actual no permiten, en general, gravar las rentas derivadas de actividades empresariales en un territorio a menos que exista un nexo físico entre el mismo y aquellos que obtienen las rentas cuya imposición se pretende. Incluso en el caso de la existencia de dicho nexo, la aplicación de las reglas vigentes en materia de precios de transferencia no siempre resulta en la deseable alineación entre el lugar en el que el valor es creado y aquel en el que se entiende realizado el hecho imponible. Esta falta de equilibrio está en gran medida motivada por la revolución tecnológica que ha tenido lugar en las últimas décadas, a consecuencia de la cual han surgido nuevas fórmulas de negocio que desafían los cimientos de nuestro marco fiscal actual, escapando del gravamen en el estado en el que el valor es creado sin necesidad de acudir a complicados entramados de ingeniería fiscal; todo esto debido a que las normas tributarias aplicables hasta nuestros días ni siquiera contemplaban la existencia de estos modelos de negocio cuando fueron establecidas. A la luz de los razonamientos anteriores, se hace notorio que el marco fiscal internacional vigente debe ser objeto de revisión, con el fin de adecuar sus principios a la innovadora casuística que presenta la denominada Economía Digital.

Como antecedentes de las propuestas normativas que serán objeto de estudio encontramos el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la OCDE y del G20, y en concreto su Acción 1, en la que se analizan los desafíos fiscales planteados por la Economía Digital.

Así, en el último informe provisional del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital, se acuerda la necesidad de revisar y armonizar tanto el concepto de nexo, como criterio generador de potestades tributarias, como las reglas de atribución de beneficios en lo que a la Economía Digital se refiere. Y es que, para que una Administración tributaria pueda gravar una renta determinada, es necesario, en primer lugar, establecer un criterio que sirva como punto de conexión entre la actividad generadora del beneficio y el territorio en el que dicha administración ejerce sus potestades tributarias. Una vez concluida la existencia de dicho nexo, quedarán aún por determinar las reglas cuya aplicación servirá para fijar qué parte del beneficio en cuestión puede ser definitivamente gravado por ella.

..../..

JUAN CALVO VÉRGEZ

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

## SUMARIO

- I. CONSIDERACIONES PREVIAS
- II. LA INCIDENCIA DE LA CULPABILIDAD EN EL DELITO FISCAL
- III. LA CONSIDERACIÓN DEL DELITO FISCAL COMO DELITO DOLOSO
- IV. ANÁLISIS DE LAS DISTINTAS MODALIDADES QUE PUEDE REVESTIR EL DOLO
- V. LA CONCURRENCIA DEL ERROR COMO CAUSA DE EXCLUSIÓN DE LA RESPONSABILIDAD CRIMINAL

## CONTENIDO

### I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Con carácter general la existencia y la realización de actuaciones contrarias a los intereses de la Hacienda Pública resulta tan antigua como la propia obligación de satisfacer exacciones al Erario Público. Cabe aludir, en cierta medida, a la existencia de una tendencia natural por parte del contribuyente a tratar de evitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que todo ciudadano asume, por el simple hecho de serlo, ante la Hacienda Pública.

Resulta pues esencial entrar a legislar el fenómeno de la defraudación tributaria, máxime teniendo en cuenta el mandato contenido en el art. 31 de nuestra Constitución (CE), a través del cual resulta plasmado de forma precisa el cumplimiento del deber tributario referente a la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad y que en ningún caso ha de tener un alcance confiscatorio. Existe así una obligación de tributar que recae sobre el conjunto de los ciudadanos, con plena sujeción a la normativa reguladora de nuestro sistema tributario y, en particular, con sujeción a las normas específicas de cada tributo.

Es precisamente la necesidad existente de preservar el cumplimiento del citado deber la que justifica el nacimiento y la aplicación del Derecho Tributario Sancionador, tanto en su vertiente penal como en su ámbito estrictamente administrativo, pudiendo aludir así a la existencia de una dualidad de regímenes, con una presencia de una serie de principios jurídicos básicos de carácter coincidente. A priori, si se toma como base para definir a la conducta en el delito tributario como un concepto normativo de acción, cabría afirmar que éste se caracteriza por la "defraudación" de las expectativas que se esperaban del contribuyente en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones para con la Hacienda Pública, al margen de cuál pueda ser el ámbito de gobierno de que se trate.

Como es sabido el art. 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP) configura el delito de defraudación tributaria como un tipo penal en blanco, habiéndose suscitado en torno a esta decisión legislativa intensas discusiones referentes a los diferentes elementos que integran esta figura penal. Se trata, no obstante, de un delito autónomo e independiente que no requiere de la concurrencia de los presupuestos del tipo genérico de la estafa de cara a su configuración, al tratarse de un delito que existe per se, no siendo necesaria la atribución de otros elementos al margen de los ya incardinados en el propio tipo.

¿Qué consideraciones cabe efectuar acerca de la actual configuración, interpretación y determinación del elemento subjetivo del injusto? De entrada se encarga de precisar el art. 10 del citado Código que son delitos las acciones y omisiones dolosas o imprudentes penadas por la ley. Tiene lugar así (como, por otra parte, es tradición en nuestro sistema penal), la exigencia de un elemento subjetivo de culpabilidad necesario para que la conducta típica y antijurídica resulte penalmente reprochable. Dicha culpabilidad (ya sea dolosa o culposa, en sus distintas variantes y manifestaciones), contribuye a calificar la conducta del sujeto activo desde una perspectiva subjetiva amplia, ligada en numerosas ocasiones al ámbito íntimo del conocimiento así como al del deseo, y en el que la carga de la prueba que recae sobre el acusador adquiere, con frecuencia, un carácter diabólico. La noción de defraudación puede ser analizada desde dos perspectivas.

En primer lugar, desde un plano meramente objetivo la defraudación equivale a la causación de un perjuicio patrimonial realizado bajo una conducta contraria a la norma, no requiriendo de la concurrencia de un engaño, al quedar desvalorada la conducta en cuestión desde el instante en el que se configuran la totalidad de los elementos constitutivos del delito tributario, con independencia de cuál resulte ser el ánimo del sujeto.

..//..

**ANDONI MONTES NEBREDA****Doctorando en Economía por la Universidad Complutense de Madrid  
Departamento de Economía Aplicada, Pública y Política****RESUMEN**

En un contexto en el que incrementar la recaudación tributaria es objetivo de primer orden, examinamos la evolución de la imposición ambiental en la España descentralizada, como ámbito con potencial de expansión. Particularmente debatida ha sido la posibilidad de establecer un tributo sobre el carbono como herramienta no solo de ingresos públicos, también para la internalización de externalidades negativas y para el cumplimiento de los compromisos de emisiones para con la Unión Europea y la comunidad internacional. Mediante una perspectiva comparada se buscan ideas para formular una propuesta de impuesto al CO<sub>2</sub> para España mientras se espera a soluciones a mayor escala por cuestiones de viabilidad política.

**SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN
  2. LA TRIBUTACIÓN MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA
    - 2.1. Distribución competencial
    - 2.2. Estructura impositiva medioambiental en España
      - 2.2.1. Nivel estatal
      - 2.2.2. Autonómico
      - 2.2.3. Local
  3. LA IMPOSICIÓN INTERNACIONAL AL CARBONO
    - 3.1. Finlandia
    - 3.2. Suecia
    - 3.3. Reino Unido
    - 3.4. Quebec
  4. PROPUESTAS PARA ESPAÑA
    - 4.1. Justificación del impuesto
    - 4.2. Configuración
    - 4.3. Consecuencias
      - 4.3.1. Medioambientales
      - 4.3.2. Económicas
  5. CONCLUSIONES
- ANEXO I
- Bibliografía

**CONTENIDO****1. INTRODUCCIÓN**

Cambio climático, calentamiento global, efecto invernadero, emisiones... todos ellos son términos cada vez más empleados a la hora de explicar el que probablemente constituya el principal problema del ser humano a medio y largo plazo. Un proceso tan inherente al planeta Tierra como lo es la organización en sociedad al homo sapiens, pero que, precisamente por la intervención de este último, ha acelerado su ritmo, evolucionando de un adagio a un tempo presto.

..//..

# A PROPÓSITO DE LA REFORMA DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN GENERAL: PROBLEMAS Y PROPUESTAS

Instituto de Estudios Fiscales, N°. 2, 2019



**JESÚS RAMOS PRIETO**  
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

**ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ**  
Universidad Autónoma de Madrid

**JOSÉ MIGUEL MARTÍN RODRÍGUEZ**  
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

**JOSÉ MANUEL MACARRO OSUNA**  
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

## **RESUMEN**

Este trabajo contiene un análisis general de los principales problemas que presenta el actual sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen general, con especial atención a sus recursos tributarios propios y cedidos y a los fondos de transferencias de ingresos por parte del Estado. Al hilo de esta delimitación de problemas se apuntan algunas posibles líneas de reforma sobre aspectos concretos, con el fin de procurar una mejor garantía de los principios que en esta materia establece nuestro ordenamiento jurídico.

## **SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN
2. ASPECTOS GENERALES DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
  - 2.1. ¿Reforma integral del sistema o reforma del sistema vigente?
  - 2.2. El cauce de la reforma: la modificación de la LOFCA y de la Ley reguladora del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas
  - 2.3. El horizonte temporal de la reforma: un modelo indefinido, sin perjuicio de los ajustes necesarios
  - 2.4. El equilibrio financiero vertical Estado/Comunidades Autónomas/Entidades Locales
  - 2.5. La combinación entre autonomía financiera, solidaridad y coordinación como clave de bóveda del sistema de financiación
  - 2.6. La asimetría entre Haciendas forales y Haciendas autonómicas
  - 2.7. La interconexión entre los sistemas de financiación autonómica y local
  - 2.8. Recapitulación: algunas directrices de partida para la reforma de la financiación autonómica
3. FINANCIACIÓN AUTONÓMICA Y DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA
  - 3.1. Aspectos básicos y principales problemas
  - 3.2. Conclusiones y posibles líneas de reforma
4. RECURSOS TRIBUTARIOS PROPIOS DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
  - 4.1. Aspectos básicos y principales problemas
  - 4.2. Posibles líneas de reforma en el ámbito de los recursos tributarios propios de las Comunidades Autónomas
5. TRIBUTOS CEDIDOS TOTAL O PARCIALMENTE POR EL ESTADO A LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS
  - 5.1. Aspectos básicos y principales problemas
  - 5.2. Posibles líneas de reforma en el ámbito de los tributos cedidos total o parcialmente por el Estado a las Comunidades Autónomas
6. LOS FONDOS DEL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA
  - 6.1. El Fondo de Garantía de los Servicios Públicos Fundamentales (FGSPF)
  - 6.2. El Fondo de Suficiencia Global (FSG)
  - 6.3. Los Fondos de Convergencia Autonómica
7. LOS FONDOS EXTERNOS AL SISTEMA DE FINANCIACIÓN AUTONÓMICA
  - 7.1. Los Fondos de Compensación Interterritorial (FFCI)



JESÚS RUIZ-HUERTA CARBONELL  
Universidad Rey Juan Carlos

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. ALGUNAS CIFRAS ECONÓMICAS Y PRESUPUESTARIAS
3. LOS SERVICIOS DEL ESTADO DE BIENESTAR Y EL GASTO PÚBLICO
4. LOS INGRESOS NECESARIOS PARA FINANCIAR LOS SERVICIOS DE BIENESTAR
5. LA HACIENDA ESPAÑOLA EN UNA PERSPECTIVA TERRITORIAL
6. COMENTARIOS FINALES

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

Es un honor y un privilegio para mí participar en el Seminario sobre la Hacienda Pública en la Democracia organizado por el IEF, una institución a la que he estado vinculado desde hace muchos años y que ha desempeñado un papel tan relevante para la Hacienda Pública Española en sus cerca de 60 años de existencia. El Instituto es para cualquier académico un lugar extraordinario para aproximarse al funcionamiento de la Hacienda, entrar en contacto con los profesionales que desarrollan su trabajo en la misma, participar en los procesos de formación, procurar la vinculación de los centros de investigación de Economía Pública, Derecho Financiero y Sociología en la Universidad con las preocupaciones de los responsables políticos de Hacienda y participar en los procesos de toma de decisiones políticas relevantes en este ámbito.

Como muchas veces he defendido, a mi juicio es importante contar con un instrumento como el Instituto para evitar, como suele suceder en la función pública, que "lo urgente" absorba toda la atención impidiendo concentrar el trabajo en "lo importante". Los seminarios, las publicaciones, los procesos formativos o la investigación de los asuntos de Hacienda y Derecho Financiero son instrumentos muy útiles para facilitar los procesos de toma de decisiones políticas desde una posición un punto alejada de los mismos.

Debo decir que esta lección es también un compromiso serio para el invitado a dictarla. En una efemérides tan importante como la que celebramos y en un contexto tan complicado, sintetizar en un tiempo limitado la evolución de la Hacienda Democrática Española en los últimos cuarenta años es, a todas luces, una tarea casi imposible. No obstante, intentaré recoger, de manera sintética, algunos de los hitos más significativos de nuestra historia reciente procurando ordenar las cuestiones de la Hacienda de una manera sistemática.

Permitanme que comience con una breve reflexión sobre lo que ha venido en llamarse "el espíritu de la transición", objeto de atención en una de las sesiones de la mañana y que, en buena medida, presidió las actitudes y comportamientos de una gran mayoría de los ciudadanos y de la clase política entre el final de los años setenta y los primeros ochenta del pasado siglo. Una vía posible para volver a ese espíritu es recuperar unas notas del profesor Fuentes Quintana, quien fuera Director del Instituto en una de sus etapas más fructíferas y que fue nombrado, en julio de 1977 Vicepresidente de Asuntos Económicos en el segundo Gobierno del Presidente Suárez. Tres días después de su nombramiento, el 8 de Julio de ese año, el profesor Fuentes se dirigía al país a través de TVE, para explicar la difícil situación económica, pedir la colaboración y el esfuerzo de todos los ciudadanos para hacer frente a la crisis y explicar los compromisos del Gobierno en los siguientes términos:

"... En este contexto, el Gobierno expresa su decisión de asumir firmemente los siguientes compromisos:

"1.º Que, dentro de ese esfuerzo colectivo, los intereses de las clases modestas y populares serán especialmente protegidos.

2.º Que el Gobierno está decidido a utilizar a fondo la política de ingresos y gastos públicos como verdadero instrumento de mejora de la distribución de la renta y de la riqueza, y que, de modo especial, la reforma fiscal, tan esperada, va a dejar de ser una expresión irónica para convertirse en una realidad muy cercana y que, en consecuencia, al esfuerzo colectivo deberá contribuir cada grupo social de acuerdo con sus posibilidades económicas efectivas.

3.º Que los problemas serán abordados desde la creencia firme en las ventajas de la libertad económica y la economía de mercado, en la fuerza creadora de la libertad, buscando la eliminación de los intervencionismos inefficientes y estérilmente centralizadores; pero que esa creencia será compatible con una falta de temor a las reformas necesarias y a las intervenciones adecuadas para cortar aberraciones del mercado, tales como las que se expresan en esa lacra improductiva que es la especulación del suelo.

4.º Y, en fin, que el Gobierno se propone abordar los problemas de conformidad con el contexto democrático en que vivimos, es decir, negociando, buscando acuerdos y transacciones. Y esto, no solo porque el país ha mostrado su deseo inequívoco e irreversible de renuncia a la imposición como vía para resolver los conflictos, y porque la oposición es parte del poder, sino también porque, como he señalado antes, los problemas planteados son problemas que afectan al interés nacional y que exigen, para su solución la colaboración responsable de todos los grupos y todos los partidos."

..//..



JUAN CALVO VÉRGEZ

Profesor titular (acreditado para catedrático) de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura

**SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN. CONCEPTO DE LEASING. NECESARIA DISTINCIÓN ENTRE LEASING FINANCIERO Y LEASING OPERATIVO
2. CRITERIOS CLARIFICADORES PARA DETERMINAR LA SUJECIÓN DEL LEASING INMOBILIARIO AL IVA O A LA MODALIDAD DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS DEL ITPyAJD
  - 2.1. Aplicación de la regla general: la sujeción del leasing inmobiliario al IVA
    - 2.1.1. Ejercicio anticipado de la opción de compra en un arrendamiento inmobiliario: su consideración como segunda transmisión a efectos de IVA
  - 2.2. Exenciones previstas en la normativa del IVA susceptibles de poder ser aplicadas a los contratos de leasing
    - 2.2.1. La exención de las operaciones financieras
    - 2.2.2. Las exenciones de las operaciones inmobiliarias
      - 2.2.2.1. Supuestos en los que la operación tiene la consideración de prestación de servicios
      - 2.2.2.2. Supuestos en los que la operación tiene la consideración de entrega de bienes
3. PRINCIPALES CUESTIONES CONFLICTIVAS ACTUALES DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL IVA A LOS CONTRATOS DE LEASING
  - 3.1. El contrato de leasing y el hecho imponible del IVA
    - 3.1.1. La doble consideración de la operación como prestación de servicios y entrega de bienes
    - 3.1.2. Análisis específico de los contratos de lease-back
  - 3.2. La determinación del lugar de realización de los contratos de leasing
    - 3.2.1. Supuestos en los que la operación tiene la consideración de entrega de bienes
    - 3.2.2. Supuestos en los que la operación tiene la consideración de prestación de servicios
  - 3.3. Concreción del devengo del impuesto
    - 3.3.1. Período en el que el contrato tiene la consideración de prestación de servicios
    - 3.3.2. Período en el que el contrato tiene la consideración de entrega de bienes
  - 3.4. Conceptos incluidos y excluidos de la base imponible. especial referencia a la carga financiera
  - 3.5. Tipo impositivo aplicable.
4. REFLEXIONES CRÍTICAS FINALES

**BIBLIOGRAFÍA****CONTENIDO****1. INTRODUCCIÓN. CONCEPTO DE LEASING. NECESARIA DISTINCIÓN ENTRE LEASING FINANCIERO Y LEASING OPERATIVO**

Dispone como es sabido el art. 135.1, letras b) a g) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) la exención de determinadas operaciones financieras, dentro de las cuales no se encuentra incluida el arrendamiento financiero o leasing, constituyendo en consecuencia una operación sujeta y no exenta.

Por su parte califica el apartado primero de la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, como operaciones de leasing o de arrendamiento financiero "Aquellos contratos que tengan por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles, adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario, a cambio de una contraprestación consistente en el abono periódico de las cuotas a que se refiere el número 2 de esta Disposición". Se añade asimismo en el citado apartado que "Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones agrícolas, pesqueras, industriales, comerciales, artesanales, de servicios o profesionales. El contrato de arrendamiento financiero incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario". Y, en el supuesto de que el usuario no llegase a adquirir la propiedad del bien, el arrendador podría cederlo a un nuevo usuario, sin que lo anteriormente señalado pudiera estimarse vulnerado por la circunstancia de no haber adquirido el bien de acuerdo con las especificaciones de dicho nuevo usuario.

..//..



**DOMINGO CARBAJO VASCO**  
Inspector de Hacienda del Estado

### RESUMEN

La crisis económica, con su efecto directo sobre las empresas, ha producido un fuerte aumento de los concursos empresariales, tendencia que está revertiendo por efectos de la reciente recuperación, aunque tanto la incertidumbre como la persistencia de la misma, no hacen sino acrecentar el interés por la situación de muchas empresas y sus posibilidades de supervivencia.

Desde el punto de vista jurídico, este hecho se ha producido bajo la égida de una nueva Ley Concursal que, configurada en momentos de expansión económica, ha tenido que ser modificada en diferentes ocasiones para adaptarse a las nuevas circunstancias económicas y evitar la liquidación de las empresas. A pesar de las modificaciones legislativas efectuadas en la Ley Concursal, sin embargo, las críticas contra la misma se han acrecentado y existen diferentes propuestas de una reforma sustancial.

En estas condiciones, la normativa fiscal, que partía de una visión diferente de las relaciones entre la Hacienda Pública y el acreedor concursado, se ha enfrentado a retos novedosos y a los problemas derivados de una perdida de privilegios por parte de la Administración tributaria que ha reaccionado de diferentes maneras ante tal hecho. A la postre, mediante la Ley 7/2012, la Administración Tributaria ha ido recuperando algunos de sus privilegios y alterando la redacción de las normas para adaptarla a su interpretación, no sin relevantes problemas doctrinales y jurisprudenciales. Sin embargo, las modificaciones continuadas en la legislación concursal y los cambios en el entorno económico siguen incidiendo en el Derecho Tributario que reacciona de manera desordenada e incluso contradictoria ante tales transformaciones.

El objetivo de este documento es reflejar tales hechos y, sin poder abarcar todos los aspectos tributarios, que el concurso de acreedores genera, exponer algunas cuestiones significativas del concurso de acreedores en la normativa y los procedimientos tributarios.

### SUMARIO

1. CONSIDERACIONES GENERALES
  2. LA HACIENDA PÚBLICA Y EL DERECHO CONCURSAL. CUESTIONES PREVIAS
  3. LA INCIDENCIA DEL CONCURSO DE ACREDITORES EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS
  4. MÁS ACERCA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ANTE EL CONCURSO DE ACREDITORES
  5. EL ADMINISTRADOR CONCURSAL. FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DESDE LA PERSPECTIVA TRIBUTARIA
  6. CUESTIONES GENERALES SOBRE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA
  7. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL
  8. LA RESPONSABILIDAD DE LOS AUXILIARES DELEGADOS DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL.
  9. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA DE LOS MEDIADORES CONCURSALES.
  10. EL INFORME DEL ADMINISTRADOR CONCURSAL
  11. EL CONTROL DEL FRAUDE EN LA FASE RECAUDATORIA Y LA ADMINISTRACIÓN CONCURSAL, 2014/...
  12. INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA Y CONCURSO DE ACREDITORES
  13. EFECTOS DEL CONCURSO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS
  14. LA CONCURRENCIA DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y CONCURSALES
  15. LOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS Y SU CLASIFICACIÓN DENTRO DE LOS PROCESOS CONCURSALES
  16. LA NATURALEZA DE ALGUNOS CRÉDITOS TRIBUTARIOS COMO CRÉDITOS CONCURSALES
  17. LAS MODIFICACIONES EN EL TRLIS DERIVADAS DEL REAL DECRETO-LEY 4/2014
  18. IMPACTO TRIBUTARIO EN LOS CONCURSOS DE ACREDITORES DE LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2014
  19. INSOLVENCIA INTERNACIONAL Y CUESTIONES TRIBUTARIAS. UN ASUNTO EMERGENTE
- BIBLIOGRAFÍA



**SANTIAGO LANASPA SANJUÁN**  
 Personal investigador en formación  
 Universidad de Navarra

## SUMARIO

1. CONSIDERACIONES GENERALES
  - 1.1. Acercamiento al objeto de estudio de la residencia fiscal como concepto tributario Complejo
  - 1.2. Momentos esenciales de incardinación de la residencia fiscal en el ordenamiento tributario español
2. CRITERIOS DE LA RESIDENCIA HABITUAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL IRPF
  - 2.1. La permanencia
  - 2.2. El centro de intereses económicos
  - 2.3. La presunción familiar
3. LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN EL MCOCDE
  - 3.1. Requisitos subjetivos de aplicación del MCOCDE
  - 3.2. Reglas dirimentes de las situaciones de residencia fiscal concurrente
    - 3.2.1. La vivienda permanente a disposición
    - 3.2.2. El centro de intereses vitales
    - 3.2.3. La morada
    - 3.2.4. La nacionalidad
    - 3.2.5. El procedimiento amistoso

Bibliografía

## CONTENIDO

### 1. CONSIDERACIONES GENERALES

1.1. Acercamiento al objeto de estudio de la residencia fiscal como concepto tributario complejo Desde una perspectiva teórica puede afirmarse que la residencia fiscal es un concepto tributario complejo. Por ello, ante cualquier intento de tratar de trazar las líneas que delimitan su contenido general resulta necesario acudir a un examen funcional de la misma. Este modo de análisis facilita la comprensión de las múltiples tareas desempeñadas por el señalado concepto e identificables en los ámbitos internacional, estatal, autonómico y foral.

En una relación inicial de las funciones ejercidas por la residencia fiscal en la imposición directa, podría sostenerse que esta: 1) constituye el criterio general de sujeción a las normas tributarias en los impuestos personales; 2) resulta el criterio de delimitación de la modalidad de obligación de contribuir al impuesto; 3) coincide con el criterio de determinación del lugar formal de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria; 4) actúa como criterio de atribución a las CC. AA. del rendimiento, de cierta capacidad normativa y de otras competencias en los impuestos cedidos de naturaleza personal; 5) establece el criterio de distribución del poder tributario entre el Estado y Navarra y de armonización del sistema tributario de Navarra con la estructura del sistema estatal; 6) interviene como norma antiabuso y criterio de resolución de conflictos en el ámbito de aplicación del MCOCDE; 7) es utilizada como criterio comparativo para determinar la existencia de discriminación por razón de la nacionalidad; y, 8) opera como criterio para la aplicación de determinadas deducciones y bonificaciones.

En este estudio se profundiza en dos de los anteriores grupos de funciones esenciales enumeradas. Con respecto al primero de ellos, que comprendería la residencia como criterio de sujeción a los impuestos personales, su presentación se realiza en el apartado 2 de este trabajo bajo dos líneas rectoras fundamentales: 1) el cuestionamiento crítico de la idoneidad de los elementos de conexión utilizados por el legislador español frente a las características que idealmente debieran presentar aquellos; y, 2) el consenso doctrinal existente sobre el hecho de que, en última instancia, nos hallamos ante un problema probatorio acerca de la objetivación de la voluntad de las personas físicas de residir en territorio español.

En lo que se refiere al segundo grupo de funciones a considerar, las relativas a la residencia fiscal como norma antiabuso y criterio de resolución de conflictos en el ámbito de aplicación del MCOCDE, es desarrollado en el punto tercero del presente estudio. Nuevamente, deben avanzarse también, con carácter previo, las dos premisas que subyacen en su exposición: 1) el cumplimiento de los requisitos fijados en el ámbito subjetivo de aplicación del MCOCDE y que da acceso, a priori, a la aplicación de los beneficios del convenio, en ningún caso conlleva la redefinición del concepto doméstico de residencia fiscal establecido por la normativa interna de cada Estado; y, 2) la residencia fiscal actúa en esta ocasión como regla dirimente y no como un elemento de conexión general.

..//..

**LUIS MIGUEL MULEIRO PARADA**Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Vigo**SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN
  2. LA CARGA DE LA PRUEBA
  3. LOS MEDIOS Y LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA
  4. LOS PRONUNCIAMIENTOS DE LOS TRIBUNALES
  5. OTRAS CUESTIONES PENDIENTES: AUSENCIAS ESPORÁDICAS Y EFECTOS DE LA PRUEBA DE LA RESIDENCIA EN PARAÍSOS FISCALES
    - 5.1. La delimitación objetiva de las ausencias esporádicas
    - 5.2. La prueba de la residencia en paraísos fiscales y sus efectos
  6. CONCLUSIONES
- Bibliografía

**CONTENIDO****1. INTRODUCCIÓN**

La permanencia en nuestro territorio, el centro de intereses económicos y la residencia de familiares son los criterios que el legislador ampara en nuestro país como esenciales en la posible consideración de la residencia. Como ha expresado García Carretero, "la residencia es una cuestión fáctica que debe ser analizada caso por caso y que, por este motivo, engendra esencialmente problemas en materia probatoria".

El Prof. Cayón Galiardo destacó que la prueba es un instituto jurídico que debe revestir un perfil unitario en las ramas del Derecho, ostentando una dimensión constitucional conectada con el derecho a la tutela judicial efectiva y que, en el ámbito tributario, alcanza especialidades entre las que se impone a la Administración la exigencia de probar los elementos de hecho que justifican sus pretensiones, aunque confiriéndole facultades que permiten a la Administración exigir al contribuyente la aportación de pruebas, estableciendo presunciones y atribuyéndole facultades excepcionales para obtenerlas.

Nuestra regulación de la residencia en el IRPF acude a datos objetivos o fácticos cuyo análisis requiere eventualmente un juicio de valor de cierta complejidad como puede ser determinar el centro de intereses económicos, al estar basado en un concepto jurídico indeterminado. Aunque la Ley no hace una previsión expresa, la jurisprudencia y doctrina administrativa han puntualizado que entre los dos primeros criterios de residencia establecidos (vinculación física y vinculación económica) no hay prelación alguna en su aplicación (no son criterios excluyentes, ni subsidiarios, aunque existen diferencias en cuanto a la carga de la prueba), siendo el tercer criterio (la vinculación de la familia con el territorio) de aplicación subsidiaria. Por este motivo, la acreditación de la residencia fiscal en otro Estado no es tomada en consideración si se cumple cualquiera de los criterios principales, mientras que en ausencia de acreditación en el extranjero también entra en juego la presunción *iuris tantum*. En consecuencia a estos criterios se une la posible o necesaria prueba de la residencia en otro país como condicionante en la aplicación de los anteriores. Las ausencias esporádicas y la residencia del cónyuge e hijos menores en nuestro país, invierten la carga de la prueba aunque en diferentes sentidos. Así que resulta adecuado analizar detenidamente de este particular.

..//..

# CONFLICTOS DE RESIDENCIA EN LA TRIBUTACIÓN DE LOS TRABAJADORES EXPATRIADOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Instituto de Estudios Fiscales, N°. 6, 2019



**Santiago Álvarez García**  
**Profesor titular de hacienda pública y sistema fiscal español**  
**Universidad de Oviedo**

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
  2. RENTAS OBTENIDAS POR LOS TRABAJADORES EN EL EXTRANJERO EXENTAS DE TRIBUTACIÓN EN EL IRPF
    - 2.1. La exención de los rendimientos derivados de trabajos efectivamente realizados en el extranjero
    - 2.2. El régimen de dietas exentas como consecuencia del destino del trabajador en el extranjero
    - 2.3. Ámbito subjetivo de aplicación de las exenciones: los contribuyentes del IRPF desplazados en el extranjero
  - 3.3. ASPECTOS CONFLICTIVOS EN LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL: DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA DEL CONTRIBUYENTE
    - 3.1. Problemas de compatibilidad en relación con la residencia fiscal en España
    - 3.2. Conflictos de doble residencia a nivel internacional
  4. CONCLUSIONES
- Bibliografía

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

A lo largo de las dos últimas décadas se han ido incorporado en nuestro sistema tributario distintas medidas destinadas a incentivar la internacionalización y la competitividad de las empresas españolas.

Una parte de las mismas se promovieron para beneficiar la movilidad internacional de los trabajadores. Así, por un lado, se ha favorecido la atracción de trabajadores cualificados, por medio de un régimen especial de tributación para las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de un desplazamiento a territorio español.

Por otro lado, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), se establecen dos incentivos fiscales para los trabajadores desplazados al extranjero. El primero es la exención de tributación de los rendimientos del trabajo personal percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, regulada en el artículo 7, letra p) de la LIRPF. El segundo supuesto, incompatible con el anterior, es el conocido como "régimen de excesos", en la consideración como dieta exceptuada de gravamen de los excesos de retribución recibidos por los empleados de empresas con destino en el extranjero, recogido en el artículo 9.A.3.b) del RIRPF.

Entre los requisitos para la aplicación de los beneficios fiscales para los trabajadores desplazados al extranjero, también llamados trabajadores expatriados, nos encontramos en primer término con la exigencia de que mantengan la consideración de contribuyentes en el IRPF, a pesar de realizar sus trabajos o estar destinados en el extranjero.

En el primero de los casos, la exención regulada en el artículo 7.p de la LIRPF, este requisito es fácil de cumplir cuando nos encontramos con desplazamientos de corta duración, pero plantea mayores problemas cuando la estancia se prolonga más de 183 días en el año natural. En el segundo de los supuestos, el régimen de excesos del artículo 9.A.3.b) del RIRPF, es necesario que el centro de trabajo normal y habitual del trabajador se sitúe en el extranjero, lo que le obligará a residir más de nueve meses fuera de territorio español.

En este contexto, el objetivo de este trabajo consiste en analizar los conflictos que se plantean en la determinación de la residencia fiscal en la aplicación de este régimen tributario de los trabajadores desplazados.

El contenido del mismo es el siguiente. En el apartado segundo expondremos brevemente el contenido de estas exenciones y los requisitos básicos para su aplicación. Teniendo en cuenta el objeto del trabajo, nos centraremos en los requisitos de carácter subjetivo para beneficiarse de las mismas.

A continuación, en el apartado tercero, abordaremos los conflictos de residencia que plantean estos requisitos subjetivos. A nivel interno consideraremos la compatibilidad de la condición de trabajador desplazado al extranjero con los requisitos exigidos para mantener la residencia fiscal en España. En especial, analizaremos los criterios para el cómputo de las ausencias esporádicas y la exigencia de presentar un certificado de residencia fiscal en otro país, en relación con el criterio de permanencia en España, y en la aplicación de los demás criterios contenidos en el artículo 9 de la LIRPF para determinar la residencia en territorio español. A nivel internacional trataremos los problemas que se producen cuando un trabajador sea considerado residente también en el país al que se ha desplazado y los procedimientos para resolver los conflictos de doble residencia establecidos en los Convenios de Doble Imposición. Finalmente el trabajo se cierra con un breve apartado de conclusiones.

..//..



Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 6, 2019

**CARLOS BILBAO CONTRERAS**  
Universidad de Burgos

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. CONSIDERACIONES TRIBUTARIAS SOBRE EL COMERCIO ELECTRÓNICO
2. NEGOCIOS JURÍDICOS REALIZADOS ENTRE PERSONAS FÍSICAS MEDIANTE PLATAFORMAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO
3. DELIMITACIÓN TERRITORIAL DEL CONTRIBUYENTE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS
  - 3.1. La residencia habitual del contribuyente en territorio español
  - 3.2. Residencia en el territorio de la Comunidad autónoma o de una Ciudad con Estatuto de Autonomía
  - 3.3. Contribuyentes con residencia habitual fuera del territorio español
  - 3.4. Personas físicas no contribuyentes con residencia en territorio español
  - 3.5. Tratamiento tributario
4. LA CONFIGURACIÓN DEL ASPECTO ESPACIAL DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS. TRATAMIENTO TRIBUTARIO
  - 4.1. Puntos de conexión
  - 4.2. La "habitualidad" y el "importe" de las transacciones comerciales realizadas a través de plataformas de comercio electrónico
5. CONCLUSIONES

Bibliografía

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN. CONSIDERACIONES TRIBUTARIAS SOBRE EL COMERCIO ELECTRÓNICO

El domicilio del contribuyente informa sobre la residencia fiscal y, en consecuencia, del sistema tributario aplicable. Todo ello permite a la Administración tributaria relacionarse con el contribuyente, a través de la correspondiente oficina de adscripción. De la misma manera, el domicilio fiscal permite identificar el lugar para la práctica de notificaciones, vinculante a efectos de procedimientos administrativos y del control tributario. También, la normativa tributaria establece la obligación al contribuyente de comunicar a la Administración el domicilio fiscal, así como las variaciones que se puedan producir en el mismo.

Sin embargo, la aplicación de los tributos se encuentra obstaculizada por la dificultad de identificar a las partes intervinientes en las transacciones de escaso valor económico, salvo en aquellas operaciones en las que interviene un registro público. Esta circunstancia se agrava por la diversidad de negocios jurídicos que pueden realizar las personas de distintos territorios fiscales a través de plataformas de comercio electrónico. Dado que, en la mayoría de los casos, estas plataformas se limitan a poner en contacto a ambas partes y la transacción se realiza fuera del ámbito online. Todo ello impide constatar la existencia o inexistencia de habitualidad en las operaciones realizadas a través de plataformas de comercio electrónico, que pudiera dar lugar al devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española señala una serie de desafíos de carácter que afectan a la gestión y administración tributaria. En particular, este documento analiza los problemas que plantea el comercio electrónico para la imposición directa.

En concreto se refieren a la identificación del sujeto, al control de la renta o transacción, la jurisdicción fiscal competente, o la calificación de las rentas. La aplicación de los impuestos directos descansa sobre la distinción entre "residentes" y "no residentes". Este criterio se delimita a través de la "residencia fiscal" y la noción de "establecimiento permanente" como línea divisoria entre la fiscalidad de los estados. Si bien, un sitio "web site" no es en sí mismo un establecimiento permanente a efectos tributarios, en cambio, un servidor que ofrece cobertura a las plataformas de comercio electrónico puede tener tal consideración.

..//..

# EL DIFÍCIL CAMINO HACIA UNA TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL JUSTA DE LA ECONOMÍA DIGITAL: EL NUEVO NEXO BASADO EN UNA PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA Y OTRAS ALTERNATIVAS PARA AFRONTAR LOS RETOS DE LA E-COMONY EN LA FISCALIDAD DIRECTA DEL SIGLO XXI



Instituto de Estudios Fiscales, N°. 6, 2019

**SORAYA RODRÍGUEZ LOSADA**

Profesora Contratada Doctora Interina de Derecho Financiero y Tributario  
Universidade de Vigo

## SUMARIO

1. LA ECONOMÍA DIGITAL: NOTAS CARACTERÍSTICAS
  2. LA INCIDENCIA DEL PROYECTO DE LA OCDE SOBRE LA EROSIÓN DE BASES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS EN LA ECONOMÍA DIGITAL
    - 2.1. Oportunidades para la erosión de bases y el traslado de beneficios en el contexto de la economía digital
    - 2.2. La obsolescencia del concepto de establecimiento permanente: breve alusión a las propuestas contenidas en la Acción 7 del Plan BEPS
    - 2.3. Un nuevo nexo basado en el concepto de presencia económica significativa
    - 2.4. Breve alusión a otras opciones recogidas en el Informe Final de la Acción 1: retención en la fuente respecto de transacciones digitales y el denominado gravamen de ecualización
- Bibliografía

## CONTENIDO

### 1. LA ECONOMÍA DIGITAL: NOTAS CARACTERÍSTICAS

La irrupción de las tecnologías de la información y comunicación (TIC) ha ocasionado un importante impacto en todos los ámbitos de la actividad humana. Las empresas han cambiado sus cadenas de oferta y demanda, así como su propia organización interna para acceder a los beneficios que ofrecen las TIC. En particular, un mejor aprovechamiento de los recursos, a un coste inferior, lo que acaba conduciendo a la obtención de mayores beneficios. Igualmente, las administraciones han redefinido el modo en el que prestan servicios o la manera de interactuar con los ciudadanos y las compañías, lo que ha supuesto una reducción en la duración de los procedimientos administrativos. Pero los cambios no solo han tenido lugar en estos ámbitos; a través de la utilización de las nuevas tecnologías, los ciudadanos han modificado sus hábitos de consumo y gasto. Por lo tanto, el empleo de las TIC en todos los sectores de la economía ha supuesto un aumento de la productividad, la ampliación del alcance de mercado y una reducción de los gastos de funcionamiento.

La evolución de los mercados ha originado la creación de nuevos términos para referirse a las nuevas realidades que han ido apareciendo, tales como economía del conocimiento (knowledge economy), economía de la innovación (innovation economy), economía en red (network economy), economía digital (digital economy) o e-economy (Cohen, De Long & Zysman, 2000). La expresión «economía digital» fue popularizada por Tapscott (1994) y, unos años después, se realizó una de las primeras aproximaciones legales a su significado a través del informe del Departamento de Comercio de los EE.UU. The Emerging Digital Economy (1998). En este informe, la economía digital fue definida como un espacio inteligente integrado por la información, el acceso a la información y su procesamiento, y las capacidades de comunicación. Por otra parte, el Gobierno Australiano (2009) definió la economía digital como una red global de actividades económicas y sociales disponible gracias a las tecnologías de la información y comunicación, tales como Internet, redes móviles y redes de sensores.

Por su lado, la OCDE (2011) señaló que el comercio electrónico es "la compra o venta de bienes o servicios realizada a través de redes informáticas por métodos específicamente diseñados para recibir o colocar pedidos". Ciento es que, a través de esta definición, no se realiza una adecuada aproximación al concepto de bienes y servicios digitales. Posteriormente, la OCDE (2012) indicó que "la economía digital está compuesta por los mercados basados en el uso de las tecnologías digitales, que facilitan el comercio de bienes y servicios a través del comercio electrónico". Como puede apreciarse, se distingue entre dos conceptos, economía digital y comercio electrónico, presentándolos como realidades distintas –aunque con frecuencia, erróneamente, tratadas como sinónimos–, sin perjuicio de que el comercio electrónico es, sin duda, el principal impulsor de la economía digital.

El Grupo de Expertos de Alto Nivel en Fiscalidad de la Economía Digital de la Comisión Europea (2014) puso de manifiesto las dificultades para definir la economía digital, especialmente por las características propias de un mercado tecnológico en constante cambio. Así, en lugar de ofrecer una definición que, a todas luces, se volvería obsoleta en un corto período de tiempo, el Grupo de Expertos decidió establecer las características básicas de la economía digital.

La primera de ellas es la movilidad de los intangibles, usuarios y funciones de mercado. La digitalización ha supuesto un aumento en la movilidad de los activos intangibles, posibilitando la reducción de los costes de las actividades principales de las compañías. Como consecuencia de ello, surgen dificultades a la hora de delimitar la jurisdicción en la se desarrolla la actividad económica y tiene lugar una creación de valor. La segunda característica son los efectos en red derivados de la participación e interacción de los usuarios. La digitalización reduce el coste marginal de los productos, lo que redundaría en una disminución de los precios de bienes y servicios; y paralelamente, se produce un aumento de la competencia en cuanto a la calidad y utilidad de los bienes y servicios ofertados. La tercera y última característica es la importancia de los datos. Las TIC reducen el coste de recogida, almacenamiento y análisis de la información proporcionada por los consumidores finales –en ocasiones, datos de naturaleza personal–; el conocimiento de las necesidades de los compradores lleva asociado un aumento de la competitividad de las empresas, al poder ofrecer productos adaptados a las exigencias de los consumidores a un coste más reducido.

..//..

## A VUELTAS CON LOS BENEFICIOS TRIBUTARIOS CONCEDIDOS POR NORMATIVA AUTONÓMICA

### EL CASO PARTICULAR DEL MANTENIMIENTO DEL DOMICILIO SOCIAL EN EL TERRITORIO DE UNA CC.AA PARA SU DISFRUTE



Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 6, 2019

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

#### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS, UN PROBLEMA CONSTANTE Y RECURRENTE: EL CASO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES, EL TJUE Y LOS BENEFICIOS FISCALES CONCEDIDOS POR NORMATIVA AUTONÓMICA
2. LAS DONACIONES DE DINERO INTER-VIVOS A FAVOR DE DESCENDIENTES PARA ADQUIRIR UNA EMPRESA O NEGOCIO EN LA CC.AA. DE CATALUÑA
3. ¿VULNERACIÓN, UNA VEZ MÁS, DE LA LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALES Y LA LIBERTAD DE ESTABLECIMIENTO?
  - 3.1. Desde la perspectiva jurisprudencial: el precedente del asunto Geurts (C-464/05)
  - 3.2. Desde la perspectiva de las ayudas de Estado
  - 3.3. Desde la perspectiva de la competencia fiscal entre las CC.AA.

Bibliografía

#### CONTENIDO

##### 1. INTRODUCCIÓN. LA RESIDENCIA FISCAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS, UN PROBLEMA CONSTANTE Y RECURRENTE: EL CASO DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES, EL TJUE Y LOS BENEFICIOS FISCALES CONCEDIDOS POR NORMATIVA AUTONÓMICA

Si existe un tema recurrente en estos últimos años en España en materia de tributación ese es el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, ISyD). El gravamen sucesorio trae consigo, además de una clara impopularidad por parte de la masa social, diversos focos de conflicto, como entre otros: la regulación dispar de los beneficios fiscales autonómicos aplicables a los contribuyentes cuya consecuencia directa es que estos soporten una mayor o menor carga fiscal en función de la Comunidad Autónoma donde residan; y la posible vulneración de libertades comunitarias reconocidas por el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE); principalmente, la libre circulación de capitales, aunque en otras ocasiones también se ha puesto en entredicho la libertad de establecimiento.

Cuestión esta última que, como sabemos, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) se pronunció mediante la conocida Sentencia de 3 de septiembre de 2014 en la que, grosso modo, el TJUE apreció una restricción a los movimientos de capitales, tras recordar reiterada doctrina asentada por el propio Tribunal en la que la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales. Además, precisó que este asunto los artículos 32 y 48 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias prevén expresamente la posibilidad de que las Comunidades Autónomas (en adelante, CC.AA.) establezcan cierto número de reducciones fiscales que sólo se aplican en caso de conexión exclusiva con el territorio de esas CC.AA.

Si bien, como sabemos, el TJUE no entró a valorar el sistema de reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. Este asunto nos conduce, ineludiblemente, a reflexionar sobre el amplio abanico competencial del que disponen las CC.AA. en este Impuesto que trae consigo la articulación de dispares beneficios fiscales para la atracción de capitales a la CC.AA. correspondiente y, es más, si en el caso concreto esgrimido supra el TJUE apreció la vulneración de la libre circulación de capitales, existen otros preceptos contenidos en disposiciones autonómicas que no difieren en exceso de aquel que enjuició el Tribunal, como tal es el caso que se analiza en este estudio, aunque en nuestro caso nos centraremos en la modalidad de Donaciones.

En concreto, se analiza el artículo 47 de la Ley 19/2010, de 7 de junio, de regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Cataluña para llegar a concretar si se trata de un caso de vulneración o no de libertades comunitarias; tanto de capitales como de establecimiento.

Así, realizaremos una exposición del asunto a luz de la normativa en cuestión y analizaremos la posible vulneración de las libertades comunitarias desde una triple perspectiva: primero, desde el punto de vista del precedente jurisprudencial del Asunto Geurts; segundo, desde la perspectiva de las Ayudas de Estado; y tercero, desde la perspectiva de la competencia fiscal entre las CC.AA., para finalizar exponiendo una serie de notas conclusivas.

..//..

# RESIDENCIA FISCAL, DOMICILIO DEL PERMISO DE CIRCULACIÓN Y PARAISOS FISCALES PARA VEHÍCULOS EN EL IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

Instituto de Estudios Fiscales, N°. 6, 2019



**ANDRÉS GARCÍA MARTÍNEZ**

Profesor Titular, acreditado a Catedrático, de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Autónoma de Madrid

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. LA AUTONOMÍA TRIBUTARIA DE LOS MUNICIPIOS EN EL IVTM
3. LA RELEVANCIA DEL DOMICILIO DECLARADO EN EL PERMISO DE CIRCULACIÓN

Bibliografía

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

Este texto desarrolla la ponencia que impartí en la Jornada sobre residencia fiscal celebrada en Alcalá de Henares, en la que abordé, fundamentalmente, el tema de la aplicación del punto de conexión “domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo” en el ámbito del Impuesto Municipal sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante, IVTM). La cuestión no me era ajena, pues ya había tenido ocasión de tratar sobre la misma en trabajos anteriores, más amplios, sobre el mencionado Impuesto, si bien, la perspectiva de una inminente reforma de la financiación de las Haciendas Locales, hacía interesante volver a la reflexión sobre los problemas que la aplicación del punto de conexión plantea en el IVTM, destacadamente, sobre el problema de la existencia de los llamados “paraísos fiscales” para vehículos y, sobre el problema de la doble imposición generada por la descoordinación administrativa en la aplicación del punto de conexión en aquellos casos de transferencias de vehículos o cambios del domicilio real del titular del vehículo sin el necesario reflejo en el registro general de vehículos de la Dirección General de Tráfico, esto es, en aquellos casos de discordancia entre la residencia habitual o domicilio real del titular del vehículo y el domicilio registral del permiso de circulación del vehículo.

Para abordar estas cuestiones partiremos, en primer lugar, de un examen del ámbito de autonomía tributaria del que gozan los municipios en el IVTM y cuya utilización por algunos municipios para reducir la carga fiscal que representa el Impuesto puede generar esos “incentivos” a la domiciliación de las grandes flotas de vehículos, constituyéndose en auténticos “paraísos fiscales para vehículos”, con la competencia fiscal dañina que ello representa para el resto de municipios. En este sentido, dedicaremos especial atención a las posibilidades de elección de la domiciliación del vehículo por parte de su titular, precisamente, por el carácter meramente formal que puede tener el domicilio registral como punto de conexión del IVTM, aportando, al respecto, soluciones que pongan fin a este problema tanto desde la óptica de una correcta interpretación del actual punto de conexión como, en su caso, desde las propuestas de reforma del mismo.

Finalizaremos nuestro trabajo con el examen del otro gran problema que plantea la aplicación del actual punto de conexión en el IVTM, la doble imposición generada al contribuyente en algunos casos por la descoordinación que puede producirse entre residencia o domicilio real del titular del tributo y domicilio registral del mismo.

..//..

# APUNTES EN RELACIÓN A LA APLICACIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN TRIBUTARIA EN EL IBI: LOS DERECHOS SUSCEPTIBLES DE PRESCRIBIR Y EL DIES A QUO EN EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN



Tributos locales, Nº. 138, 2019

**MARTA GONZÁLEZ APARICIO**  
 Personal Investigador en Formación  
 Área de Derecho Financiero y Tributario  
 Universidad de León

## RESUMEN

Las particularidades del IBI dan lugar a dificultades en la aplicación de la prescripción tributaria a esta figura impositiva. Entre otras, estas dificultades se aprecian en relación a los derechos susceptibles de prescribir para la Administración, y, muy en particular, en lo relativo al pretendido derecho a determinar nuevos valores, y también respecto a la fijación del dies a quo en el cómputo del plazo de prescripción.

Tanto la jurisprudencia como el legislador han abordado estas cuestiones, ofreciendo soluciones, que, sin embargo, tampoco están exentas de problemas en su aplicación.

## SUMARIO

- I. Consideraciones iniciales.
- II. La pretendida imprescriptibilidad del derecho a determinar nuevos valores.
- III. El dies a quo en el cómputo de los plazos de prescripción.
- IV. Reflexiones finales.
- V. Bibliografía.

## CONTENIDO

### I. CONSIDERACIONES INICIALES

El Impuesto sobre los Bienes Inmuebles (en adelante, IBI), como tributo local, presenta diversas peculiaridades derivadas, en primer término, de una regulación particular que se puede calificar como "doble". Ello es así porque el régimen legal de este Impuesto se encuentra tanto 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 (en adelante, TRLHL), como en el 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). Y precisamente de la existencia de dos textos normativos a los que se debe acudir para acotar todos los elementos del tributo se deriva el primer carácter peculiar que presenta esta figura impositiva: su gestión compartida entre la Administración estatal y municipal. Sin embargo, como reiteradamente ha señalado tanto la doctrina como la jurisprudencia, esa gestión es compartida pero diferen ciada, dividiéndose en gestión catastral y gestión tributaria. Así lo ha señalado el Tribunal Supremo (en adelante, TS), entre otras, en sentencias de 20 de febrero de 2007 30 de abril de 2008 y 10 de septiembre de 2009. Esta última señala "la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles se ha desdoblado en dos órdenes claramente diferenciados: el de gestión catastral (que en líneas generales comprende valoración del suelo y construcciones, elaboración de Ponencias de Valores, asignación y notificación individual de los valores catastrales) cuyas materias competenciales se atribuyen a la Administración del Estado; y el de gestión tributaria (fundamentalmente, liquidación del Impuesto, con cesión y denegación de exenciones, emisión de documentos cobratorios y recaudación del tributo) que corresponde a los Ayuntamientos, y concorde con esa doble vía gestora, se abre un doble cauce impugnatorio autónomo e impermeable entre sí".

Las particularidades en la configuración del IBI originan problemas en distintos ámbitos, siendo uno de ellos el relativo a la aplicación de la prescripción, como instrumento previsto en el ordenamiento fiscal para la extinción de las obligaciones tributarias. En relación a la prescripción, la sentencia del TS de 26 de julio de 1983, señala que es "un instituto jurídico que surge por el simple paso del tiempo (art. 67) sin necesidad de que lo invoque o excepcione el sujeto pasivo, cuyo objetivo o meta final es la seguridad jurídica que impide actuar cuando haya transcurrido el plazo de cinco años". Este fragmento, si bien referido a la prescripción en la Ley General Tributaria de 1963, pone de manifiesto los dos elementos fundamentales para que actúe el mecanismo de la prescripción: el paso del tiempo y la inactividad de las partes. Del mismo modo también se derivan otros caracteres ligados a este instituto jurídico: su operatividad, de oficio, y su fundamento, la seguridad jurídica. Así lo indica también ESEVERRI MARTINEZ cuando señala "La prescripción es una institución creada por el Derecho en garantía de la seguridad jurídica -cer teza del derecho- para evitar que las relaciones jurídicas se prolonguen en el tiempo de manera ilimitada ocasionando situaciones de incertidumbre en quienes pueden verse afectados por los efectos de aquellas. De este modo, el ordenamiento jurídico ha querido que los derechos se sometan a los efectos del tiempo, pudiendo adquirirse y extinguirse por el transcurso de éste, es decir, por prescripción". Actualmente la prescripción tributaria se regula en los artículos 66 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. General Tributaria (en adelante, LGT), en sede de extinción de las obligaciones tributarias.

...//...



**ROSA FRAILE FERNÁNDEZ**  
Universidad Rey Juan Carlos

### RESUMEN

Este breve artículo pretende analizar la exención del IAE prevista para las personas jurídicas cuyo importe neto de la cifra de negocios no alcance el millón de euros. Se observará cuál es el método de cálculo de la cifra de negocios, a qué fecha ha de estarse para verificar si la cifra responde a los requisitos de la exención y se criticará el empleo de una cifra tan poco definitoria de la capacidad económica. Estudiaremos, también, la operativa de la exención cuando nos hallemos ante un grupo de empresas, revisando la jurisprudencia y doctrina a este respecto.

### SUMARIO

- I. Las exenciones del IAE.
- II. El importe neto de la cifra de negocios.
- III. El grupo de sociedades.
- IV. El Tribunal Supremo y la exención por volumen de negocio al grupo de sociedades.
- V. Conclusiones.
- VI. Bibliografía.

### CONTENIDO

#### 1. LAS EXENCIOS DEL IAE

El impuesto sobre actividades económicas, siendo uno de los tres impuestos obligatorios de todo ente local, ha visto relegada su recaudación a las últimas posiciones. Esto es debido al enorme volumen de sujetos exentos de pago del impuesto. El hecho imponible del tributo, tal y como queda definido en la norma, genera la sensación de gravamen generalista.

La definición del IAE como un tributo de naturaleza real "cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto", desprende, como decimos, la idea de carga global.

La expresión, "el mero ejercicio" parece que supondrá la carga tributaria para personas físicas, jurídicas, residentes, no residentes, cualquiera que sea la actividad que realicen, siempre que esta se produzca en territorio nacional. Así hay quien considera que la gran cantidad de exenciones que fueron introducidas en la antigua Ley de Haciendas Locales por la reforma operada a través de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, supuso la desnaturalización de este impuesto.

Se dice del IAE que es el único tributo en que el 90% de los sujetos pasivos se hallan liberados de su pago. Con la entrada en vigor del actual TRLHL se mantuvo el esquema de exenciones, lo que ha supuesto numerosas críticas doctrinales, tanto por la posible falta de justificación de algunas de ellas, como por lo confuso de sus disposiciones. Es el artículo 82 TRLHL el que regula las exenciones comenzando por el Estado, las Comunidades Autónomas, etcétera.

A continuación, quedan exentos quienes comienzan el ejercicio de una actividad económica durante los dos primeros años de ejercicio de esta. Como veremos más adelante, esta es una exención prácticamente necesaria debido al método de cálculo del impuesto, basado en la cifra neta de negocio alcanzada tiempo atrás al momento de devengo. La letra c del mismo precepto es a la que dedicaremos este texto, al menos, a buena parte de esta letra c.

En este punto, la norma prevé la exención de "los siguientes sujetos pasivos", pasando a enumerarlos. La primera exención y que a más número de sujetos pasivos aprovecha es para las personas físicas que realicen actividades económicas. Estas se verán exentas de tributación con independencia de cuál sea su volumen de negocio. Esta es una de las exenciones más criticadas, por entender que puede afectar al principio de igualdad tributaria. De hecho, el comité de expertos para la reforma de la financiación local apunta en su Informe la idea de suprimir tal exención. Curiosamente, la Administración viene interpretando que esta exención para personas físicas no incluye a las personas físicas no residentes. Se basa esta afirmación, como es habitual, en la interpretación restrictiva que han de recibir todas las exenciones en el punto de su aplicación. Conforme a nuestra opinión, la propia expresión "personas físicas" debe incluir necesariamente a las que residen en nuestro país y a aquellas que no son residentes en España.

Algunos autores, con buen criterio, han considerado que el TJUE, no toleraría esta distinción entre ciudadanos europeos. Lo cierto es que de la literalidad de la norma no parece apreciarse distinción alguna. La exención a las personas físicas debiera cubrir a toda persona física, pues ninguna apreciación realiza en este punto la norma. La controversia se funda en el tercer párrafo, el cual, tras dedicarse el segundo a la exención en función del volumen de negocio para las personas jurídicas, indica "En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros".

..//..



**FÁTIMA PABLOS MATEOS**  
Profesora de Derecho Tributario  
Universidad de Extremadura

### RESUMEN

### SUMARIO

- I. Introducción.
- II. La familia numerosa en el régimen jurídico del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- III. Reflexiones sobre la bonificación en favor de familias numerosas.
- IV. Reflexiones finales.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

El tratamiento fiscal de las familias numerosas en el IBI se concreta en la aplicación de una bonificación de hasta el 90% sobre la cuota tributaria. La mencionada bonificación se encuentra regulada en el artículo 74.4 del Real Decreto Legislativo 2/2005, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL). Se da una bonificación de carácter potestativo que, por tanto, se aplicará o no, discrecionalmente, por cada municipio.

Este beneficio fiscal al que pueden acceder las familias numerosas debe de ser analizado atendiendo a diversos criterios. El primero de ellos debe dar respuesta a si el ejercicio de autonomía que supone el establecimiento de una bonificación potestativa encuentra acomodo en la legalidad vigente.

El segundo de los criterios debe atender a aspectos de carácter económico, en la medida que la aplicación de un beneficio fiscal va inexorablemente unida a una menna en la recaudación.

Por ello, con mayor motivo si cabe, pues estamos en el ámbito local, debe responderse a la pregunta siguiente: ¿cómo afecta el gasto fiscal por aplicación de esta bonificación en la suficiencia financiera? Y finalmente, debe atenderse a la eficacia y eficiencia del empleo del incentivo fiscal, lo que nos lleva a cuestionarnos: ¿qué objetivos se plantean conseguir con la aplicación de la bonificación? y, especialmente, ¿se cumplen los objetivos planteados?

El motivo que justifica el interés en esta materia tiene su antecedente en las reflexiones en torno al empleo de incentivos fiscales en el IBI, que constan en el Informe de la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local, de 26 de julio de 2017. En el referido Informe quedan patentes dos posiciones bien diferenciadas.

En relación a la primera de ellas, el Informe menciona que "el IBI se caracteriza por ser un impuesto real, objetivo y de producto y que, por su propia naturaleza, al tratarse de un único elemento patrimonial y no acumularse con otros activos patrimoniales para medir la efectiva capacidad económica del contribuyente, no admite técnicamente elementos de personalización de la carga tributaria sin complicar excesivamente la gestión, liquidación y control del tributo".

Mientras que una segunda corriente indica que "parte de la necesidad de acometer una revisión integral de los beneficios fiscales en los impuestos locales, bajo la premisa de concesión de los verdaderamente esenciales en atención al grado de cumplimiento del artículo 2.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prevé la utilización de los tributos "como instrumentos de la política económica general", con los que "atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución".

Realizada esta revisión, esta parte de la Comisión considera que debe abogarse por un mantenimiento de los beneficios fiscales en este impuesto, como instrumentos de modulación de la capacidad económica y de realización de los principios de justicia tributaria e igualdad contenidos en el artículo 31 de la CE".

Todas estas reflexiones justifican el interés por el análisis de la bonificación que mayor aplicación tiene en el ámbito local, tratando con ello arrojar luz a las posibles dudas sobre su continuidad atendiendo a su justificación, incidencia en la recaudación o el cumplimiento de objetivos.

..//..



Tributos locales, N.º 139, 2019

ESTEFANÍA ALVAREZ MENÉNDEZ  
Universidad de Oviedo

### RESUMEN

La ausencia de gravamen efectivo sobre viviendas vacías en el ámbito de las Haciendas Locales hace necesario reflexionar sobre la posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan tributos propios en la materia, así como formular propuestas de reforma del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a la luz de la experiencia de los Territorios Históricos del País Vasco.

### SUMARIO

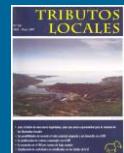
- I. El recargo sobre viviendas vacías: reflexión sobre su naturaleza.
- II. Alternativas a la pasividad legislativa: un estudio de la viabilidad de los tributos autonómicos sobre la vivienda vacía.
- III. La experiencia de los Históricos ante la inaplicabilidad del recargo sobre viviendas vacías: claves para la lefonna del artículo 72. TRLRHL
- IV. Bibliografía.

### CONTENIDO

#### 1. EL RECARGO SOBRE VIVIENDAS VACÍAS. REFLEXIÓN SOBRE SU NATURALEZA

El artículo 72,4 TRLHL dispone en sus párrafos tercero y cuarto que "tratándose de inmuebles de uso residencial que se encuentren desocupados con carácter permanente, por cumplir las condiciones que se determinen reglamentariamente, los ayuntamientos podrán exigir un recargo de hasta el 50% de la cuota líquida del recargo. Dicho recargo, que se exigirá a los sujetos pasivos de este tributo y al que resultarán aplicable, en lo no previsto en este párrafo, sus disposiciones reguladoras, se devengará el 31 de diciembre y se liquidará anualmente por los ayuntamientos, una vez constatada la desocupación del inmueble, juntamente con el acto administrativo por el que ésta se declare.

..//..



JOAN PAGÈS I GALTÉS

Catedrática de Derecho Financiero de la URV (Tarragona - Reus)  
Secretario de Ayuntamiento (en excedencia)**RESUMEN**

El presente trabajo versa sobre el estudio de una exención en el IBI muy singular, cual es la relativa a los bienes inmuebles cuya cuota líquida se considera de baja cuantía. Tras hacer una repaso a la naturaleza, objeto y elementos del Impuesto, concretamos las características de los beneficios fiscales que le resultan aplicables, para acto seguido profundizar en la exención que nos ocupa.

**SUMARIO**

- I. Introducción
- II. Configuración legal del IBI.
- III. Beneficios fiscales en el IBI.
- IV. Evolución histórica de la exención.
- V. Naturaleza de la exención.
- VI. Aspectos estructurales de la exención.
- VII. Conclusiones.

**CONTENIDO****I. INTRODUCCIÓN**

Como explica FERREIRO, la finalidad esencial de todo tributo es la de recaudar ingresos para que los entes públicos puedan destinarlos a la consecución de las tareas que les encomienda la colectividad. Esta es, por descontado, la finalidad de los tributos denominados fiscales, es decir, aquellos establecidos precisamente para recaudar, pero también se da en los tributos llamados extrafiscales, es decir, aquellos establecidos para conseguir finalidades diferentes a las recaudadoras, caso destacado de la preservación del medio ambiente. Decimos esto porque incluso en estos tributos la finalidad recaudatoria no desaparece, pues la finalidad extrafiscal se consigue por vía de la recaudación del tributo. Así, por citar un ejemplo clásico, los tributos que gravan el consumo del agua, tienen como finalidad evitar el uso abusivo, y esta finalidad se consigue grabando en mayor medida los consumos considerados suntuarios frente los consumos considerados ordinarios.

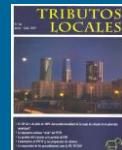
Partiendo entonces de la base que la finalidad esencial de todo tributo es la de captar ingresos públicos, tenemos que ser conscientes que la tarea recaudatoria siempre supone un coste para los entes públicos. En efecto, si el ente público titular de un tributo tiene que recaudar un tributo, inevitablemente tendrá unos costes de gestión, la cual cosa plantea el problema de qué sucede cuando el coste de la gestión es superior a la recaudación.

No hace falta decir que este problema en la práctica se suele plantear sólo en determinados hechos imponibles fácticos del tributo, pues si el coste de gestión fuese superior al de la recaudación del tributo en su conjunto, sería señal que éste no sería útil para la consecución de los ingresos públicos y, por lo tanto, salvo que hubiesen otros ponderables, lo más viable sería reformar o derogar el tributo.

Centrándonos, de esta manera, en la posibilidad de que un tributo, pese a ser en su conjunto económicamente rentable, presente algunos supuestos del hecho imponible que determinen una cuota cuya recaudación no sea rentable en términos de costebeneficio, tenemos que el legislador puede optar por tres vías: a) Asumir estas hipótesis, la cual cosa implica que en determinados casos el cobro del tributo será deficitario, ya que el coste de la recaudación será superior a la cuota tributaria b) Establecer que en estos casos se cobre un recargo con tal de que se cubra tal déficit. c) Establecer una exención con tal de que en estos casos no se cobre el tributo y así se evite el déficit.

Las tres vías son técnicamente viables y, por lo tanto, es una decisión esencialmente motivada por cuestiones de política fiscal.

..//..



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

### RESUMEN

La protección del medio ambiente es una prioridad en la Unión Europea y debería ser uno de los objetivos de nuestra política fiscal. España no ha desarrollado plenamente su potencial en este campo. La tributación del transporte debe ser utilizada para lograr este objetivo. El Impuesto sobre los Vehículos de Tracción Mecánica no puede considerarse un impuesto ambiental hoy en día. Ya es hora de que el legislador reforme la regulación para tener en cuenta las emisiones de CO<sub>2</sub> y de otros gases contaminantes. Además, este trabajo analiza la naturaleza y fundamento del impuesto y ofrece soluciones a ciertas cuestiones controvertidas

### SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Naturaleza y fundamento del Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
- III. La determinación del sujeto pasivo.
- IV. Período impositivo, altas, bajas y el prorratoe por trimestres.
- V. La determinación del Ayuntamiento competente.
- VI. El cálculo de la cuota y la importancia que el factor ambiental debe tener en su determinación.
- VII. ¿Deben fusionarse los actuales Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica?
- VIII. Conclusiones

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un impuesto local que aparece regulado en los artículos 92 a 99 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante TRLRHL).

Según el primer artículo señalado, se trata de "un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría", siendo sujetos pasivos "las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo nombre conste el vehículo en el permiso de circulación".

De su régimen jurídico deseamos destacar asimismo que la cuota se exige según un cuadro de tarifas donde se tienen en cuenta factores variados. Así, para los turismos y tractores, lo relevante es el número de caballos fiscales; para los autobuses, el número de plazas; para los camiones, remolques y semirremolques, su carga útil y para los ciclomotores, los centímetros cúbicos.

Por otro lado, entre otras bonificaciones, se establece la posibilidad de que las Ordenanzas fiscales prevean una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de la clase de carburante que consume el vehículo y una bonificación de hasta el 75 por ciento en función de las características de los motores de los vehículos, en ambos casos según su incidencia en el medio ambiente. En cuanto al periodo impositivo, este coincide con el año natural, salvo en la primera adquisición de los vehículos, en cuyo caso el periodo impositivo comenzará el día en que se produzca dicha adquisición.

El devengo es el primer día del periodo impositivo y el importe de la cuota del impuesto se prorrataará por trimestres naturales en los casos de primera adquisición o baja definitiva del vehículo, así como en los supuestos de baja temporal por su sustracción o robo y ello desde el momento en que se produzca dicha baja temporal en el Registro público correspondiente.

Por último, la gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.

Pues bien, hemos considerado conveniente recoger esos aspectos específicos de la regulación del impuesto y no otros porque consideramos que los mismos suscitan no poca controversia, de ahí que reclamen nuestra atención. De hecho, defendemos que es necesaria una reforma que dé respuesta a los problemas que la doctrina ha detectado y que han dado lugar a una numerosa jurisprudencia, no siempre en el mismo sentido, lo que prueba los problemas de interpretación de la normativa y la repercusión que esta falta de claridad tiene sobre la vida diaria de los ciudadanos, muchos de ellos propietarios de un vehículo. Por otro lado, la preocupación por el medio ambiente es cada día mayor, lo que no debe sorprender dada la incidencia que este tiene sobre nuestra salud y la sostenibilidad del planeta.

...//...



Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 181, 2019

**IRENE ROVIRA FERRER**  
**Profesora de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universitat Oberta de Catalunya**

### RESUMEN

La posibilidad de presentar consultas tributarias escritas ante la Administración tributaria es una de las actuaciones que forman parte de su deber de información más relevante y completa, tanto por su amplio objeto como por los efectos vinculantes que pueden desprenderse para la Administración de su contestación. Sin embargo, la precisión de estos efectos y las consecuencias que de los mismos se desprenden no ha estado exenta de debate, el cual, lejos de cerrarse, sigue siendo objeto de discusión. De hecho, partiendo de los últimos pronunciamientos al respecto, el presente trabajo pretende estudiar la relación que mantienen las consultas tributarias vinculantes y el TEAC, analizándola, como es necesario, desde una doble perspectiva: por un lado, valorando el papel de las consultas tributarias en los pronunciamientos del mencionado Tribunal y, por el otro, estudiando el impacto y las consecuencias en sus efectos de la doctrina vinculante del mismo.

### SUMARIO

- 1 - Introducción
- 2 - Los efectos vinculantes de las consultas tributarias escritas
- 3 - Las consultas tributarias vinculantes en las resoluciones del TEAC
- 4 - La doctrina vinculante del TEAC y su eficacia temporal
- 5 - Consecuencias de los cambios en la doctrina vinculante del TEAC respecto a la obligación de seguimiento de las consultas tributarias
- 6 - Conclusiones
- 7 - Bibliografía

### CONTENIDO

#### I. Introducción

De conformidad con el art. 85.2.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria (LGT), las consultas tributarias escritas constituyen una de las actuaciones por las que se materializan los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria (a través de los cuales debe orientar y coadyuvar a los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones<sup>1</sup>).

1 De hecho, el art 34.1.a) de la LGT (RCL 2003, 2945) señala la información y asistencia como parte de los derechos de los obligados tributarios, si bien la falta de determinación de su contenido exacto, la ausencia de tener prestar obligatoriamente todas las actuaciones por las que se podrían materializar y la imposibilidad de su exigencia en tanto que tales ponen, cuanto menos, en duda su configuración como auténticos derechos subjetivos. Al respecto, véase un análisis completo de estos derechos y deberes en ROVIRA FERRER, I.:Los deberes de información y asistencia en la sociedad de la información . Barcelona: Bosch , 2010, ISBN 9788476989593 .

Por lo que respecta a su regulación, viene establecida en los arts. 88 y 89 de la LGT y 65 a 68 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RCL 2007, 1658) , la cual las configura como el instrumento de información más relevante y completo que actualmente se encuentra a disposición de los obligados tributarios<sup>2</sup>.

2 Entre la extensa bibliografía que se ha encargado de analizar su régimen jurídico, véase, entre otros, Z ornoza Pérez , Juan José. «Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)», Revista Española de Derecho Financiero [Madrid: Civitas], num. 47-48 (1985); Adame Martínez, Francisco. «Régimen jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado», Documentos - Instituto de Estudios Fiscales [Madrid: Instituto de Estudios Fiscales], núm. 21, 2001; Fernández Pavés , María José. «La nueva regulación aplicable a las consultas con contestación vinculante», Revista de Información Fiscal [Valladolid: Lex Nova], núm. 24, 1997; MartínFernández, Francisco Javier. «Luces y sombras del régimen jurídico de las consultas tributarias». Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia [Madrid: Wolters Kluwer], año. 16, núm. 2, 2000; Calvo Vélez, Juan. «El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?», Quincena Fiscal [Cizur Menor: Aranzadi], núm. 3-4, 2006; o Villaverde Gómez, M aría Begoña. Las consultas a la administración tributaria. Madrid: Marcial Pons, 2002, ISBN 84-7248-970-1.

En concreto, su importancia deriva esencialmente de dos de sus características fundamentales: por un lado, su amplio ámbito objeto (ya que a través de las mismas se pueden formular preguntas a la Administración sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que corresponde a un determinado supuesto<sup>3</sup>) y por los efectos vinculantes que, como se verá, puede generar su contestación para la Administración.

..//..



**SALVADOR RAMÍREZ GÓMEZ**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Huelva**

### RESUMEN

El objeto del presente artículo es el análisis de la tributación de los deportistas en la esfera internacional. Para ello, se realiza, en primer lugar, un estudio detallado y crítico de la normativa convencional española y del Modelo de Convenio de la OCDE, y, a continuación, el examen de la normativa interna. Todo ello acompañado de un análisis de la evolución de la doctrina jurisprudencial y administrativa existente. Con este fin son objeto de especial atención las modificaciones introducidas en los Comentarios al MCOCDE en la versión de 2014, que han venido a tratar de orientar con mayor precisión sobre el alcance del artículo 17 del citado Modelo, así como, los distintos regímenes especiales que en nuestro ordenamiento interno inciden en la tributación de las distintas rentas obtenidas por los deportistas.

### SUMARIO

- 1 - Introducción
- 2 - La residencia fiscal de los deportistas en el ámbito convencional y en la normativa interna
- 3 - La tributación de las rentas de los deportistas en el ámbito de los CDI
  - 3.1 - El gravamen en el Estado de la fuente de las rentas obtenidas por artistas y deportistas (art. 17.1 MCOCDE)
    - 3.1.1 - El ámbito subjetivo de aplicación
    - 3.1.2 - El ámbito objetivo de aplicación
  - 3.2 - La interposición de sociedades (art. 17.2 MCOCDE)
  - 3.3 - Exención en la fuente en actuaciones financiadas con fondos públicos
- 4 - La tributación de las rentas de los deportistas en el ordenamiento interno
  - 4.1 - Tributación de las rentas obtenidas en el extranjero por deportistas residentes en el territorio español
    - 4.1.1 - La tributación en el país de la residencia
    - 4.1.2 - La calificación de las rentas obtenidas por el deportista
    - 4.1.3 - El régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen
    - 4.1.4 - La aplicación del régimen de operaciones vinculadas y el régimen de imputación de rentas por la cesión de los derechos de imagen
    - 4.1.5 - La transparencia fiscal internacional de las rentas derivadas de los derechos de imagen de los deportistas
    - 4.1.6 - La exclusión de los deportistas profesionales del régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español
  - 4.2 - Tributación de las rentas obtenidas en España por deportistas residentes en el extranjero
    - 4.2.1 - Rentas obtenidas en territorio español
    - 4.2.2 - Reglas de cuantificación del impuesto
    - 4.2.3 - El régimen opcional para deportistas residentes de otros estados miembros de la Unión Europea, Islandia o Noruega (art. 46 LIRNR)
    - 4.2.4 - La retención a cuenta y la obligación de liquidar el impuesto
- 5 - Bibliografía

### CONTENIDO

#### I . Introducción

Las actividades desarrolladas por los deportistas, a diferencia de otros profesionales, se caracterizan por una frecuente movilidad geográfica así como por la variada naturaleza de las rentas que las mismas pueden generar: rendimientos derivados de sus actuaciones o actividades como deportista (del trabajo o de actividad económica), rendimientos derivados de la explotación de su imagen, por la promoción o publicidad de eventos deportivos, etc., rendimientos éstos que, en muchos casos, por su propia naturaleza, son fáciles de deslocalizar; de aquí que las rentas obtenidas por estos contribuyentes planteen, a menudo, cuestiones relacionadas con la tributación internacional de los mismos, hasta el punto de que, junto con los rendimientos obtenidos por los artistas, son objeto de un tratamiento singularizado en los convenios de doble imposición internacional, así como en la normativa interna, con el objetivo de que tales rendimientos puedan ser sometidos a tributación en el país donde se desarrolle la actividad del artista o deportista.

Un trabajo dedicado al análisis de la fiscalidad de los deportistas en el ámbito internacional debe comenzar abordando las cuestiones relacionadas con la residencia fiscal, pues, esta constituye el primer elemento que determina la aplicación de un determinado CDI así como el correspondiente régimen tributario interno, de aquí que se dedique a la misma el primer epígrafe del presente estudio.

..../..



**MARÍA TERESA MATA SIERRA**  
Universidad de León

### RESUMEN

La dación en pago, o el pago en especie como medio de pago de las deudas tributarias necesita una revisión que permita a la Administración tributaria facilitar al contribuyente al máximo el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esto nos obliga a proponer la ampliación de su ámbito de aplicación a otros tributos, así como la posible ampliación del objeto de pago, lo que podría dotar de mayor utilidad a esta figura. En definitiva, proponemos abrir el espectro de esta facultad solutoria que el actual ordenamiento concede al deudor con carácter absolutamente extraordinario, pronunciándonos acerca de algunas cuestiones que, a fecha de hoy, el legislador debe aclarar para propiciar el uso de la figura y la clarificación de su régimen jurídico.

### SUMARIO

- 1 - Consideraciones previas
- 2 - La regulación de la dación en pago para las deudas tributarias en el ordenamiento estatal
- 3 - La utilización de la dación en pago para las deudas tributarias en el ordenamiento autonómico
- 4 - La utilización de la dación en pago para las deudas tributarias en el ámbito local
- 5 - Recapitulación y propuestas de lege ferenda

### CONTENIDO

#### I . Consideraciones previas

El artículo 59 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT) en relación a la extinción de la deuda tributaria señala en su apartado primero que "las deudas tributarias podrán extinguirse por pago, prescripción, compensación o condonación, por los medios previstos en la normativa aduanera y por los demás medios previstos en las leyes"

La misma Ley, en la Sección segunda del Capítulo IV del Título II y, en concreto, en los artículos 60 a 65, se ocupa de regular los diferentes aspectos del pago (forma, momento, plazo, imputación, consignación y aplazamiento y fraccionamiento); no obstante, el pago, como forma normal de extinción del crédito tributario, no encuentra una definición expresa en esta norma que sí ofrece la doctrina. A este tenor, J.J. FERREIRO LAPATZA afirma que «el pago de la "deuda tributaria" ha de ser definido, así, como la realización del programa diseñado por el legislador al establecer y regular cada una de estas obligaciones; como la realización de la prestación (la entrega de una cantidad de dinero) que constituye el objeto de la obligación»

Entre las formas de pago que se admiten, el artículo 60 mencionado señala fundamentalmente tres: en efectivo, mediante efectos timbrados y en especie, habiendo sido denominada la última de ellas como "una forma de pago de tercer grado" afirmación que solo resulta admisible si se refiere a su singularidad, a su extraordinariedad, frente al pago en efectivo que se considera la forma principal o habitual.

Es importante señalar que el pago en especie como forma de pago de la deuda tributaria se recoge por vez primera en la LGT de 2003 ya que en la anterior versión de esta norma, la Ley General Tributaria de 1963, no se contemplaba, aunque estaba reconocido en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio del Patrimonio Histórico Español (en adelante, LPHE), que establecía que los tributos pueden pagarse mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, en los términos y condiciones previstos reglamentariamente. Así regulado, el pago en especie se convertía claramente en una forma de pago excepcional o extraordinaria respecto del conjunto del sistema tributario.

El propio TEAC, en su Resolución de 28 de mayo de 1999 afirma que "la Ley General Tributaria, al regular el pago de las deudas tributarias (artículos 59 y siguientes), establece como principio general el pago en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados (artículo 59 y artículo 23.1 y 2 del Reglamento General de Recaudación). En la propia Ley General Tributaria se prevén como otros medios de extinción de las deudas tributarias la prescripción (artículos 61 y siguientes), la compensación (artículo 68) y la condonación (artículo 69). En consecuencia, desde el punto de vista tributario es evidente que cualquier otra forma de pago es excepcional y requiere una norma especial, particularmente para el pago en especie (artículo 29.3 del Reglamento General de Recaudación)", afirmación que en aquel momento mismo, ya se rebate por la doctrina. A este tenor, se afirma que "la "dato pro soluto" es un medio de extinción tan especial "o tan ordinario, según como quiera mirarse" como los demás sistemas de extinción de la obligación previstos por la LGT (prescripción, compensación, condonación). El hecho de que no se prevea en la LGT, sólo lo convierte en excepcional si el ámbito de lo genérico lo situamos en la totalidad del sistema tributario. En el marco del IRPF o en el de los otros tributos en los que está admitida la dación en pago de bienes culturales (Impuesto sobre el Patrimonio, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre Sociedades), esta forma de extinción es tan normal y ordinaria como puede serlo la prescripción, la compensación o la condonación. No perdamos de vista que la generalidad o especialidad son conceptos relativos que dependen del nivel de la escala donde se sitúe el género y la especie. Esto quiere decir que la dación en pago es un mecanismo excepcional de extinción de deudas desde el punto de vista del conjunto del sistema tributario y, por tanto, no se podrá extender su aplicación a otros tributos distintos de aquellos para los que está expresamente previsto.

...//..



ALFONSO SANZ CLAVIJO  
Universidad de Cádiz

### RESUMEN

En el año 1998, tras veinte años de aplicación del sistema de anualización a los rendimientos irregulares en el IRPF, se instauró el vigente sistema de reducción, que, desde ese mismo momento, ha sido objeto de modificaciones (introducción de límites cuantitativos a la base de la reducción, variación del porcentaje de reducción, tratamiento de la periodicidad o recurrencia como posible causa obstativa de este beneficio fiscal, etc.) para tratar de resolver ciertos problemas aplicativos que traen origen, fundamentalmente, de una misma circunstancia: el sistema de reducción trata de solucionar la cuestión de la irregularidad de los rendimientos sin considerar los parámetros determinantes de la misma (acumulación de rentas y sobreimposición sobre éstas). Transcurridos otros veinte años y no resultando discutible la subsistencia de problemas en la aplicación del sistema de reducción, entendemos conveniente analizar el mismo para, tras ese estudio, proponer una reforma que creemos necesaria y técnicamente más ajustada a los parámetros que marcan la irregularidad; reforma, con cierto aire pretérito, en virtud de la cual los rendimientos irregulares, para su liquidación, van a desmembrarse en dos partes: una que se integraría y tributaría con el resto de rentas anuales, según la escala progresiva del impuesto, y otra, por la restante cuantía, que sería gravada al tipo resultante de promediar los tipos medios de gravamen correspondientes a los períodos impositivos durante los que se genera el rendimiento irregular.

### SUMARIO

- 1 - Una cuestión previa: aproximación al concepto de renta irregular y a la problemática de su imposición en el IRPF
- 2 - Fundamento y finalidad de los beneficios fiscales a las rentas irregulares en el IRPF
- 3 - El sistema de anualización de las rentas irregulares de la LIRPF/1978 (RCL 1978, 1936)
  - 3.1 - Las categorías de rendimientos irregulares en la LIRPF/1978 (RCL 1978, 1936)
  - 3.2 - El mecanismo de corrección de la progresividad en la LIRPF/1978 (RCL 1978, 1936): El sistema de anualización
  - 3.3 - Las modificaciones del sistema de anualización de las rentas irregulares
- 4 - El sistema de reducción de las rentas irregulares de la LIRPF/1998 (RCL 1998, 2866)
  - 4.1 - Las categorías de rendimientos irregulares en la LIRPF/1998 (RCL 1998, 2866)
  - 4.2 - El mecanismo de corrección de la progresividad en la LIRPF/1998 (RCL 1998, 2866): La reducción del 30%
  - 4.3 - Las modificaciones del sistema de reducción de las rentas irregulares
- 5 - A modo de conclusión: ¿debe reformarse el mecanismo de corrección de la progresividad sobre las rentas irregulares contemplado en la LIRPF?
- 6 - Bibliografía

### CONTENIDO

#### I . Una cuestión previa: aproximación al concepto de renta irregular y a la problemática de su imposición en el IRPF

La imposición en el IRPF de las rentas irregulares es una cuestión que preocupa a la doctrina tributaria patria desde décadas atrás, hasta el punto que, antes instaurarse nuestro sistema fiscal como hoy lo conocemos, GOTA LOSADA ya dedicó a las mismas un capítulo completo de su " Tratado del Impuesto sobre la Renta ", trabajo que constituye el primer análisis compendioso de esta materia en España.

Pese a tan pretérita preocupación por la imposición sobre las rentas irregulares, resulta curioso que, aun en la actualidad, un primer problema que se plantea en el estudio de la misma es el de la concreción del concepto de renta irregular. Pero más allá de cuál sea hoy su concreta materialización, lo que en este momento interesa es delimitar este concepto de renta irregular por aproximación, destacando una serie de circunstancias cuya concurrencia en relación con una determinada renta que se perciba confiere a la misma el carácter irregular y la hace, por tanto, merecedora de un tratamiento tributario diverso.

Una primera circunstancia inherente a las rentas irregulares es la discrepancia o decalaje entre su periodo de generación (noción netamente económica) y el periodo de imputación de la misma (noción puramente fiscal) con la consecuente imposición sobre ésta; o más específicamente, que el periodo de generación de la renta supere el periodo (anual) de imputación tributaria de la misma y, en consecuencia, al integrarse ésta con las rentas regulares o anuales se produzca una acumulación de rentas en el periodo impositivo de que se trate por el sistema de fragmentación temporal del devengo en el IRPF.

Mas no basta con que se produzca una acumulación de rentas en el periodo impositivo para estar ante una renta irregular merecedora de distinta imposición, para ello es necesario además la concurrencia de una segunda circunstancia cual es que tal acumulación de rentas determine una sobreimposición provocada, fundamentalmente, por la progresividad del IRPF.

..//..



**MARÍA TERESA SOLER ROCH**  
 Catedrática emérita de Derecho Financiero y Tributario  
 Universidad de Alicante

#### CONTENIDO

"Los retos tributarios del siglo XXI", un título sin duda ambicioso en relación con el tiempo de esta conferencia, por lo que a riesgo de rebajar las expectativas, he optado por centrar el contenido de mi intervención en cuatro escenarios y ejemplos concretos de retos o desafíos que, aunque probablemente generados en el siglo pasado, se manifiestan ya con especial intensidad en estos últimos años y continuarán siendo objeto de debate en los próximos.

Debo advertir que mi elección de estos supuestos no es casual o arbitraria, dado que todos ellos tienen un denominador común al que yo denomino "la deriva del Derecho Tributario", un fenómeno de calado caracterizado por una preocupante degradación de los conceptos y principios que deben informar este sector del ordenamiento en el marco del Estado de Derecho. Si se me permite un juego de palabras a partir de las conocidas siglas BEPS (base erosion and profit shifting), diría que la situación actual se puede resumir en las siglas CEPS (concepts erosion and principles shifting), en la medida en que se está produciendo una erosión conceptual con la proliferación de "no conceptos" o conceptos jurídicos indeterminados, orillando o desvirtuando conceptos bien definidos y asentados en la certeza del Derecho, así como una subordinación de principios fundamentales, desplazados por nuevos principios? que han venido para quedarse y dominar el escenario de la actuación legislativa y de la relación entre la Administración y los ciudadanos.

No quisiera que se interpretara este juego de palabras y la expresión CEPS, por lo demás un guiño sin mayores pretensiones, como una limitación del problema al ámbito de la Fiscalidad Internacional o al Derecho de la Unión Europea, ni menos como un intento de "culpabilizar" a la OCDE o a las autoridades de la Unión. La deriva del Derecho Tributario se manifiesta también a nivel interno de cada Estado y en nuestro caso en el ordenamiento tributario español, como se analiza en la Declaración de Granada que suscribimos y publicamos un grupo de catedráticos de Derecho Financiero y Tributario hace ahora un año. Por otra parte, teniendo en cuenta que España es un Estado miembro de la comunidad internacional y de la Unión Europea, no cabe en mi opinión hablar de comportamientos estancos, ya que todos los niveles integran nuestro Derecho Tributario y por lo demás, creo que la deriva CEPS puede considerarse un fenómeno global.

La deriva del Derecho Tributario como problema no aboca necesariamente a una visión negativa si se plantea como una oportunidad para el debate; en esta perspectiva reside precisamente el reto, en el desafío intelectual que supone la construcción de un Derecho Tributario que limite los efectos negativos de esa deriva dando al mismo tiempo una respuesta adecuada a la realidad económica y social del siglo XXI.

1. El primero de estos escenarios se refiere a la deriva de la relación jurídico-tributaria y el ejemplo escogido es la obligación de comunicación previa de los mecanismos de planificación fiscal agresiva.

La dinámica de la evolución de esta relación responde, en mi opinión, a un movimiento pendular alimentado por la tensión dialéctica entre el poder tributario y los derechos de los obligados que no pueden ni deben ser distintos a los de los ciudadanos en un Estado de Derecho. En el terreno dogmático, un ejemplo de este movimiento pendular estaría representado por la concepción inicial de la relación tributaria como "relación de poder" caracterizada por la posición de la Administración como potentior persona, que posteriormente basculó hacia un concepto basado en la tesis de la "identidad estructural" de la obligación tributaria con la obligación civil centrada en el vínculo acreedor-deudor y una posición de las partes en pie de igualdad. En el terreno legislativo y judicial, el movimiento pendular se ha manifestado en un sentido, por el progresivo auge y consolidación de los derechos y garantías de los contribuyentes que se han ido reconociendo a nivel normativo, así como decantando en la interpretación jurisprudencial, especialmente en relación con principios y derechos fundamentales reconocidos al máximo nivel (Constitución española, Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea o Convención Europea de Derechos Humanos).

Este reconocimiento no ha evitado, sin embargo, el movimiento en el otro sentido hacia el robustecimiento del poder de la Administración Tributaria, legitimado esta vez por la lucha contra el fraude y de modo singular estos últimos años contra la denominada "planificación fiscal agresiva", todo ello acompañado en el terreno normativo por la proliferación de normas anti-abuso (generales y especiales) y potenciando la cooperación administrativa, singularmente el intercambio automático de información entre las Administraciones Tributarias. Esta situación proporciona un buen ejemplo de "escenario CEPS", representado en este caso por la erosión del concepto de abuso de Derecho bajo la forma de "planificación fiscal agresiva" y también, por un desplazamiento del principio de seguridad jurídica que suele conllevar el contenido de las normas anti-abuso, en especial las generales; a este respecto, el FMI en un reciente documento ha advertido sobre la inseguridad derivada de la noción de artificiosidad de las transacciones en las normas anti-abuso.

En medio de este movimiento e impulsada en este caso mediante instrumentos de soft law, surgió hace apenas una década la idea de la "relación cooperativa" destinada a restaurar la confianza entre las partes de la relación tributaria; en esencia, se trata de establecer un clima de buena fe o fair play sobre una base de acuerdo voluntario que pueda garantizar un quid pro quo en beneficio de ambas partes (por ejemplo: obtención de información y prevención de riesgos fiscales). En el caso de España, este modelo se formalizó en el Código de Buenas Prácticas de la Agencia Tributaria (2011), instrumentado mediante acuerdos bilaterales con las grandes empresas y que, entre otras posibilidades, ofrece la opción de revelar previamente las estrategias de planificación fiscal.

Como es sabido, poco más tarde vino el Plan de Acción de la OCDE sobre BEPS y su Acción 12 en cuyo Informe (2015) se recomienda que los Estados establezcan la obligatoriedad de revelar previamente los mecanismos de planificación fiscal. Sólo tres años más tarde, en la Unión Europea se aprobó la Directiva 2018/822 de 25 de mayo, más conocida como DAC 6 o "de intermediarios", que modifica la Directiva 2011/2016 de Cooperación Administrativa introduciendo una obligación de comunicación previa de los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva que recae sobre los intermediarios y, en su defecto, sobre los contribuyentes. Esta Directiva deberá ser objeto de transposición en la legislación de los Estados miembros que, en el caso de España, implicará probablemente una nueva modificación de la Ley General Tributaria o la aprobación de una norma específica de rango legal y en su caso, la modificación o aprobación de la normativa reglamentaria procedente.

...//...



Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 183, 2019

**AURORA RIBES RIBES**  
**Catedrática de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Alicante**

### RESUMEN

Desde 2012 el Fondo de Liquidez Autonómico (FLA) ha constituido una importante fuente de financiación para las CCAA, ante la imposibilidad de acceder a los mercados financieros. Sin embargo, su carácter discrecional, la condicionalidad financiera y fiscal impuesta, así como la férrea supervisión y control por parte del Estado -que incide negativamente sobre la autonomía financiera de los entes subcentrales- aconsejan el abandono paulatino de esta figura y la conveniencia de que las CCAA vayan retornando de nuevo a la disciplina de los mercados. A través del presente trabajo se efectúa una aproximación al origen, caracterización y funcionamiento del FLA, prestando especial atención al recurso de las autonomías al mismo, en un contexto de crisis económica, marcado empero por las exigencias derivadas de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. La experiencia acumulada en el período 2012-2019 nos permite valorar los resultados alcanzados por este mecanismo de apoyo a la liquidez, al tiempo que formular una serie de reflexiones finales, que contribuyan al debate sobre las distintas cuestiones que todavía plantea esta temática.

### SUMARIO

- 1 - Contextualización: origen del fondo de liquidez autonómico y principios que lo informan
  - 1.1 - Consideraciones preliminares
  - 1.2 - La reforma del artículo 135 CE y su desarrollo a través de la LOEPSF (RCL 2012, 607)
  - 1.3 - Previsión de medidas extraordinarias de apoyo a la liquidez (Disposición adicional primera de la LOEPSF)
- 2 - Análisis del contenido y funcionamiento del fondo de liquidez autonómico
  - 2.1 - Su primigenia regulación mediante el Real Decreto ley 21/2012 (RCL 2012, 977): pautas de funcionamiento durante el período 2012-2014
  - 2.2 - Configuración actual del FLA como Compartimento del Fondo de Financiación a CCAA (Real Decreto ley 17/2014 (RCL 2014, 1742))
    - 2.2.1 - Ámbito subjetivo (artículo 20)
    - 2.2.2 - Ámbito objetivo (artículo 21)
    - 2.2.3 - Adhesión al FLA (artículo 22)
    - 2.2.4 - Concertación de operaciones de crédito (artículo 23)
    - 2.2.5 - Condiciones financieras (artículo 24)
    - 2.2.6 - Condiciones fiscales (artículo 25)
    - 2.2.7 - Seguimiento de los planes de ajuste (artículo 26)
    - 2.2.8 - Actuaciones de control (artículo 27)
- 3 - Valoración crítica y reflexiones para el debate
  - 3.1 - Algunos datos sobre el recurso al FLA por parte de las Comunidades Autónomas, con especial referencia a Cataluña
  - 3.2 - Reflexiones finales
- 4 - Bibliografía

### CONTENIDO

I . Contextualización: origen del fondo de liquidez autonómico y principios que lo informan

1 . Consideraciones preliminares

La aprobación en 1978 de la Constitución española (CE) supuso un hito histórico y, a los efectos que nos interesan, marcó un punto de inflexión en un doble sentido: primero, porque definió al Estado español como un Estado social (art. 1.1); y, segundo, porque el Estado español pasó de ser un sistema fuertemente centralizado (sistema de unión) a ser un sistema mixto, con importantes dosis de sistema de separación, plasmado en la articulación de 17 Comunidades Autónomas (CCAA), con un cierto grado de autonomía política. Ello se tradujo en la descentralización de algunas competencias que, hasta entonces, habían pertenecido en exclusiva al Gobierno central.

Este reconocimiento de autonomía política (que nos acerca a un Estado federal) tuvo también su reflejo, como no podía ser de otro modo, en el plazo fiscal, en el bien entendido de que, si a partir de entonces no era el Gobierno central sino los autonómicos los que habían de cubrir las necesidades públicas de sus ciudadanos, lógico era que fueran las CCAA las que contaran con los recursos suficientes para sufragar estos gastos. Así las cosas, desde ese momento el Estado español se estructura territorialmente en tres niveles de Hacienda: Hacienda estatal, Haciendas autonómicas y Haciendas locales.

..//..

Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 183, 2019



**Mª TERESA MATA SIERRA**  
Universidad de León

### RESUMEN

Analizamos en este trabajo la problemática de fondo que subyace en la consideración de que las prestaciones de maternidad y paternidad resulten exentas del IRPF, solución que el ordenamiento tributario da tras la controversia jurisprudencial zanjada por el pronunciamiento del Tribunal Supremo de 2018, que el legislador asume con excesiva generosidad sin reflexionar acerca de cuestiones que tocan de plano a la justicia del sistema tributario.

### SUMARIO

- 1 - Consideraciones previas
- 2 - La regulación de la exención
- 3 - El iter del problema en cuestión
- 4 - Crítica al fallo del tribunal supremo y a sus consecuencias

### CONTENIDO

#### I . Consideraciones previas

La problemática de fondo que subyace en este estudio doctrinal es dilucidar si resulta correcto el criterio del Tribunal Supremo a partir del cual realiza una interpretación extensiva del artículo 7h) de la LGT que ha motivado la final consideración de las prestaciones de maternidad y paternidad como rentas exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, (en adelante, IRPF), lo que supone que no se sujetan a tributación alguna y, por ello, que no integran la base imponible de este impuesto.

En esta línea, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2018 , dictada en recurso de casación 4483/2017, lo que hace es confirmar la posición que en su momento ya había adoptado el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de que las prestaciones públicas por maternidad percibidas del INSS están exentas del IRPF, por entender que pueden incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero letra h del artículo 7 de la Ley del IRPF, que dispone que "igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad".

Claro está que este criterio jurisprudencial podría fácilmente motivarse en la clara vocación de protección de la maternidad propia por parte de los poderes públicos, que encuentra su engarce en el arraigado mandato constitucional de protección de la institución familiar que encontramos en el artículo 39.1 de la Constitución española (en adelante, CE) que se incluye en el Título I, dentro del Capítulo tercero dedicado a los fines de la política social y económica que deben informar la actuación del legislador. Ello ha dado lugar a que la familia, y más en concreto por lo que aquí nos interesa especialmente, la maternidad, pase a ocupar un lugar clave en el IRPF siendo objeto de un trato preferencial que se evidencia en las deducciones fiscales que desde hace unos años se aplican en este impuesto.

No obstante, lo que vamos a tratar de dilucidar en estas páginas es si el artículo constitucional citado sería razón suficiente para avalar el criterio evacuado por el Tribunal Supremo y sobre el que ya adelantamos que no existe unanimidad en la doctrina jurisprudencial; y no puede haberla si se parte de que el artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre General Tributaria (en adelante, LGT) regula la no extensión de la analogía en los casos de las exenciones fiscales, más en este caso en particular donde se equipara el tratamiento de prestaciones no contributivas limitadas en su cuantía y laborales contributivas sin límite.

A pesar de ello, el legislador se ha hecho eco de este criterio jurisprudencial vertiéndolo en la nueva regulación del artículo 7h) dada por el artículo 1 Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre , que adopta determinadas medidas en materia tributaria y catastral sin pararse a reflexionar sobre algunas cuestiones que queremos evidenciar y que tocan de plano a la justicia del sistema tributario.

Los antecedentes del actual artículo 7 h) de la LIRPF los encontramos en la Ley 40/1998, de 9 de diciembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que estableció en su artículo 7 h) la exención de "las prestaciones familiares por hijo a cargo reguladas en el Capítulo IX del Título II del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social , aprobado por Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio " Nos interesa destacar que se trata de una exención que afecta a prestaciones familiares de carácter no contributivo.

Con efectos de 1 de enero de 2004 se introduce una modificación de este precepto por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre , de medidas fiscales, administrativas y del orden social, que añade a las prestaciones familiares no contributivas mencionadas "... las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto múltiple, adopción e hijos a cargo, así como las pensiones y los haberes pasivos de orfandad percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situación de orfandad"; asimismo, se cierra la nueva redacción del precepto con el párrafo "También estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidasde las comunidades autónomas o entidades locales".

Con ello se produce una ampliación de las prestaciones exentas del IRPF que mantiene el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo , por el que se aprobó el Texto Refundido del IRPF.

..//..



**SANTIAGO LAGO PEÑAS**  
**Catedrático de Economía Aplicada**  
**Director de GEN**  
**Universidad de Vigo**

### RESUMEN

La autonomía tributaria es parte esencial del proceso de descentralización. Sin ella se diluye la responsabilidad política y se producen severas ineficiencias en el proceso de elección del nivel del gasto público y de la correspondiente carga tributaria. Las estimaciones de la OCDE sobre el grado de descentralización tributaria efectiva sitúan a España a la cabeza de la Unión Europea, aunque por detrás de Canadá, Suiza, EE.UU. y Australia. Sin embargo, quedan cuestiones y retos pendientes, que deberían abordarse en la futura revisión del sistema de financiación autonómica: la posibilidad de un tramo autonómico en algunos impuestos indirectos, la modificación del sistema de retenciones en el IRPF y de los pagos a cuenta a las comunidades autónomas, el establecimiento de un suelo en los impuestos sobre la riqueza, la implementación de nuevas figuras en la tributación ambiental o la participación de las regiones en la gestión de los tributos

### SUMARIO

La tributación autonómica en la adualidad  
 La descentralización española en perspectiva comparada  
 Los retos pendientes (y algunas soluciones)  
 Referencias

### CONTENIDO

La transición a la democracia en España trajo consigo un intenso y rápido proceso de descentralización. Como suele ocurrir, también el español ha sido un proceso comparativamente más veloz por el lado del gasto público que por el del ingreso público: para el Gobierno central resulta habitualmente más fácil la cesión de competencias de gasto que el poder tributario. Por su parte, los gobiernos subcentrales tienen incentivos a expandir su influencia y concentrar sus demandas en nuevas responsabilidades de gasto más que en la capacidad tributaria, porque una financiación basada en transferencias implica un menor coste político que si grava sobre impuestos propios o cedidos.

Existen al menos tres motivos por los que es importante garantizar la autonomía tributaria de los gobiernos subcentrales. El primero es que, sin autonomía tributaria, la autonomía política es incompleta: los ejecutivos regionales no van a poder determinar el nivel de gasto y su volumen presupuestario. Y el concepto de suficiencia financiera del sistema queda indeterminado. Porque esta solo puede identificarse de forma endógena, mediante la interacción entre gobiernos y votantes. Exactamente de la misma manera que hacemos a escala nacional. Es el proceso democrático de elección del nivel de gasto y de la correspondiente carga tributaria en el seno de cada jurisdicción lo que debe determinar el grado de suficiencia. Para que pueda funcionar esta solución, para poder establecer el nivel de recursos globalmente óptimo, es necesario introducir un alto grado de flexibilidad financiera en el sistema, proporcionando los instrumentos tributarios adecuados para que cada autonomía pueda casar sus preferencias de gasto con sus ingresos públicos. En este sentido, las discusiones sobre autonomía y suficiencia convergen. La solución integral pasa por combinar la disponibilidad de instrumentos tributarios propios y de alta capacidad recaudatoria para las autonomías con la aplicación de una restricción presupuestaria dura por parte del Gobierno central. Es perentorio transmitir un mensaje claro de que no habrá rescates explícitos o implícitos, o incrementos indoloros de recursos.

La segunda razón es que, sin autonomía tributaria, se diluye la responsabilidad política y la rendición de cuentas (accountability) ante los ciudadanos. Es fundamental que estos sean conscientes del coste de los bienes y servicios públicos demandados para que las decisiones colectivas sobre el menú de gasto y sobre la propia elección de los gobiernos sean informadas y racionales.

Finalmente, sabemos que un gran desequilibrio fiscal vertical entre los porcentajes de gasto e impuestos descentralizados acaba dañando la estabilidad fiscal y generando déficits públicos más elevados (Lago-Peñas, Martínez-Vázquez y Sacchi, 2019).

El objetivo de este artículo es triple. Primero, analizar la situación actual de la descentralización tributaria en el escalón regional en España; segundo, situarla en el contexto internacional; y tercero, identificar retos pendientes y posibles soluciones a adoptar en la inminente revisión del sistema de financiación autonómica.

#### **La tributación autonómica en la adualidad**

Como es bien sabido, en España coexisten dos modelos de federalismo fiscal. El de las comunidades autónomas de régimen foral (País Vasco y Navarra; alrededor del 6% de la población española) y el que rige para las quince restantes. En el primer caso, el modelo es de inspiración confederal, el Gobierno central carece de poder tributario significativo, que está en manos de los gobiernos subcentrales. La falta de autonomía fiscal nunca ha sido un problema. Al contrario, el régimen común es de inspiración federal. Las comunidades autónomas se financian en parte con tributos y, en parte, con transferencias de la Administración central. Es en estas donde se ha concentrado la discusión sobre la responsabilidad fiscal desde que el Estado de las autonomías comenzó su andadura y donde ponemos el foco en el presente artículo.

..//..

## EL ANCLAJE CONSTITUCIONAL DE LA TOMA DE DECISIONES FISCALES EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL Y SUPRANACIONAL:

### LAS CORTES GENERALES ANTE LAS RESERVAS EN EL CONVENIO MULTILATERAL BEPS Y LA CLÁUSULA PASARELA PARA EL ABANDONO DE LA UNANIMIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA

Revista técnica tributaria, Nº. 124, 2019



**MARÍA AMPARO GRAU RUIZ**  
**Catedrática de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad Complutense de Madrid**  
**Directora de la Revista Técnica Tributaria**

#### CONTENIDO

En la actual coyuntura internacional, cabe especialmente resaltar la valiosa y acertada previsión constitucional que en 1978 se hiciera, en los artículos 93 y 94, de unos engarces bien estructurados y suficientemente sólidos para permitir el acomodo del extraordinario -y hasta cierto punto entonces impensable- desarrollo ulterior del Derecho internacional tributario –tal como lo vivimos en la actualidad-.

En estos tiempos, ya no se trata de afrontar únicamente -como en el pasado- un incremento cuantitativo sostenido del número de instrumentos normativos, impulsado por un volumen creciente de relaciones comerciales internacionales. Recientemente es fácil observar cómo se introducen, o mejor dicho, se intentan introducir, cambios de orden cualitativo en la forma de crear y modificar las normas vigentes en el plano internacional. Ahora bien, todos ellos habrán siempre de respetar las garantías que prevé nuestra Carta Magna, teniendo presente que, de conformidad con su artículo 96.1, las disposiciones de los tratados internacionales sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.

Baste aludir al profundo impacto generalizado en el sistema tradicional de convenios bilaterales para evitar la doble imposición internacional que tiene el Convenio multilateral propuesto por la OCDE para luchar contra la erosión de bases y el traslado de beneficios. De entrada, esta iniciativa podría llevar a dudar de si se resquebrajan los fundamentos clásicos del poder tributario; pero afortunadamente contempla un juego de reservas que aporta la flexibilidad necesaria, de manera que el principio básico del consentimiento a otorgar en la imposición no se resiente. La doctrina entiende, sin ambages, que este Convenio respeta la soberanía tributaria de los Estados. Además, las reservas, a la hora de la ratificación, bien pueden no coincidir con las presentadas en el momento de la firma.

Sabido es que la prestación del consentimiento del Estado para obligarse por medio de tratados o convenios requerirá la previa autorización de las Cortes Generales, cuando estos impliquen obligaciones financieras para la Hacienda Pública y supongan modificación o derogación de alguna ley o exijan medidas legislativas para su ejecución, conforme a lo dispuesto en las letras d) y e) del artículo 94.1 de la Constitución.

De este modo, interesa señalar que el Pleno del Congreso de los Diputados, en su sesión de 21 de febrero de 2019, concedió la autorización al referido Convenio Multilateral hecho en París el 24 de noviembre de 2016, así como a las Declaraciones y Reservas que España deseaba formular. Sin embargo, con fecha 27 de febrero de 2019 tuvo entrada en el Senado, y habiéndose fijado el plazo para la presentación de las propuestas a las que se refiere el artículo 144 del Reglamento de esta Cámara el día 11 de marzo, éstas no llegarán a conocerse, por haberse convocado las elecciones generales el pasado día 5 de marzo.

Al tiempo que la comunidad internacional tiene puesta su mirada en el futuro de la fiscalidad y su contribución a los Objetivos de Desarrollo Sostenible, se plantean nuevas dinámicas en la Unión Europea para facilitar su liderazgo.

En esta línea es probable que pronto encontremos una muestra más de la consistencia constitucional, en particular, con motivo de la transición gradual hacia un proceso decisivo más eficiente y democrático en materia de política fiscal de la Unión Europea. La Comisión Europea ha propuesto pasar de la exigencia de la unanimidad en la votación a la mayoría cualificada. En palabras del Comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduanas, Pierre Moscovici: "La regla de la unanimidad en materia fiscal parece cada vez más políticamente anacrónica, jurídicamente problemática y económicamente contraproducente".

Ciertamente de la agilidad en las decisiones fiscales depende en muchas ocasiones su eficacia, pero ¿es el cambio al procedimiento legislativo ordinario la forma de "alcanzar compromisos más rápidos, eficaces y democráticos en materia fiscal"? Cabe preguntarse qué soberanía existe cuando un solo Estado miembro puede bloquear iniciativas que otros veintisiete quieren aprobar. Históricamente el ejercicio del voto ha frenado avances sin discusión y a menudo ha conducido a un mínimo común denominador o complicado la aplicación normativa. A veces el apoyo a propuestas fiscales se ha usado como mera moneda de cambio para avanzar en otras propuestas legislativas totalmente ajenas a este campo. Además, como las decisiones adoptadas por unanimidad se pueden solamente revertir o cambiar por unanimidad, los Estados con frecuencia limitan sus ambiciones al respecto.

La Comisión argumenta que permitir aportaciones del Parlamento Europeo, más allá de su actual papel consultivo, supone "una mejor representación de las opiniones de los ciudadanos y una mayor rendición de cuentas". Añade que "el objetivo es permitirles [a los Estados miembros] ejercer su soberanía, ya mancomunada, de forma más eficiente para poder hacer frente a los retos comunes con mayor rapidez". En los últimos años, el Parlamento Europeo ha influido de forma muy activa en la fiscalidad europea, impulsando políticamente la agenda por una tributación más justa, a través de comités ad hoc. Es hora de reconocer que, más allá de los intereses nacionales, este Parlamento puede reflejar las necesidades de la Unión en su conjunto.

..//..

## LA PROTECCIÓN DE DELATORES COMO NUEVA MEDIDA EUROPEA PARA PROMOVER EL CUMPLIMIENTO DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SALVAGUARDAR INTERESES FINANCIEROS

Revista técnica tributaria, Nº. 125, 2019



**MARÍA AMPARO GRAU RUIZ**  
**Catedrática de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad Complutense de Madrid**  
**Directora de la Revista Técnica Tributaria**

### CONTENIDO

Nuevamente los asuntos fiscales han sido el principal detonante de próximos cambios con gran trascendencia en muchas normas aplicables a escala comunitaria. Esta vez, no sólo ciñendo su impacto a nuestro campo de especialización, sino con alcance extramuros. En lo tocante a lo tributario, el Parlamento Europeo -quizás para obviar la exigencia de unanimidad en la toma de decisiones- ha querido añadir expresamente: «la presente Directiva no armoniza disposiciones en materia de impuestos, ya sean fundamentales o de procedimiento». Veamos cuál es su contenido.

Hasta la fecha, Eslovaquia, Francia, Hungría, Irlanda, Italia, Lituania, Malta, Países Bajos, Reino Unido y Suecia, son los Estados miembros que otorgan un nivel más completo de protección a quienes informan de incumplimientos normativos. Otros ofrecen esta protección sólo de manera limitada, para determinados tipos de comportamientos corruptos, en sectores específicos, o únicamente a los funcionarios públicos. En el marco de la Unión Europea en su conjunto, este mecanismo se ha desarrollado fundamentalmente en relación con los servicios financieros.

En estas circunstancias, con la iniciativa para la protección de los informantes, la Comisión europea parece querer completar otras anteriores destinadas a mejorar la transparencia y el intercambio de información y la creación de un entorno del impuesto sobre sociedades más justo. Aunque la propia

Comisión inicialmente dudaba de la necesidad de adoptar normas europeas en esta materia con carácter más extenso e intenso, finalmente presentó su propuesta en el documento COM(2018)0218. Sobre la misma, el pasado mes de abril, han alcanzado un acuerdo provisional el Parlamento Europeo y el Consejo, en el marco del procedimiento legislativo ordinario 2018/0106(COD).

Se pretende potenciar la utilización de la denuncia en áreas muy diversas, como medida al servicio de la democracia y el bienestar social, pues se estima que la falta de protección de los delatores afecta al funcionamiento de las políticas europeas y tiene efectos en otros países. Delatar permite descubrir y prevenir las infracciones de la ley que lesionan el interés público. El Tribunal de Cuentas de la Unión Europea en su dictamen destaca que ésta es una oportunidad para mejorar la gestión de las políticas europeas desde abajo hacia arriba (bottom up), gracias a la acción de los ciudadanos y personas que trabajan para una organización pública o privada, complementándose así la ejecución descendente (top-down) -por ejemplo, en los casos de incumplimiento de los Estados miembros según el artículo 258 TFUE-.

En definitiva, esta Directiva define unas normas mínimas comunes que garantizan un elevado nivel de protección a las personas que denuncian infracciones y que llegan más lejos que las vigentes en Estados Unidos. Habrá un período de transposición de dos años, a partir de la aprobación, y los Estados miembros podrán ampliar la protección en su Derecho nacional también a otros ámbitos no previstos por la Directiva. Los motivos con los que se justifica la aplicación de estas normas mínimas comunes en determinados ámbitos, incluido el fiscal, son los siguientes: que «sea necesario reforzar la aplicación de las leyes», que «la escasez de denuncias procedentes de informantes sea un factor clave que repercute en la ejecución de las leyes», y que «la infracción del Derecho de la Unión pueda provocar graves perjuicios al interés público». Se encaja aquí el caso de la protección de los intereses financieros de la Unión Europea.

En un entorno de cumplimiento voluntario, en el que se fía mucho al buen comportamiento fiscal, arbitrando herramientas propias de responsabilidad social empresarial, como códigos de conducta y modelos de compliance (baste aludir a la reciente UNE 19602), es lógico que se sigan los pasos típicos dados en otras áreas para avanzar en el proceso de mejora continua que dicha responsabilidad demanda. Y ahí entran en juego el establecimiento de los canales de denuncia y, necesariamente, la protección del denunciante. De nada sirve crear infraestructuras que luego no se utilicen en la práctica por temor a represalias. O forzar a seguir canales internos (en organizaciones públicas y privadas con más de cincuenta empleados), cuando no son lo suficientemente seguros. En este punto crítico, la propuesta inicial de la Comisión se ha visto ampliada.

Cabe dirigirse a la entidad afectada o directamente a las autoridades nacionales competentes, así como a las instituciones europeas. Estas habrán de mantener a los informantes al tanto del tratamiento del informe. Incluso puede el delator revelar la información públicamente a los medios de comunicación y gozar de protección en casos en que no se responda adecuadamente a su denuncia, o haya un peligro inminente para el interés público o riesgo de represalias (que se prohíben expresamente, fijando mecanismos para impedir que los informantes sean suspendidos, degradados o intimidados). También se protege a sus colegas, parientes e intermediarios. Durante los procesos, se les dará apoyo jurídico, financiero y psicológico.

El Parlamento Europeo ha insistido en que «la presente Directiva ofrece protección contra las represalias para aquellos que denuncian situaciones fraudulentas o de evasión fiscal [evasive and/or abusive arrangements] que de otro modo no serían detectadas, con vistas a reforzar la capacidad de las autoridades competentes para proteger el buen funcionamiento del mercado interior y eliminar las distorsiones y los obstáculos al comercio que afecten a la competitividad de las empresas en el mercado interior, relacionados directamente con las normas sobre la libre circulación y también pertinentes para la aplicación de las normas sobre ayudas otorgadas por los Estados».

El perfil europeo de esta medida se acentúa más, si cabe, en lo que nos atañe, cuando se prevé que las autoridades competentes de los Estados miembros, como parte de su obligación de tramitar las denuncias relativas a infracciones, deben aprovechar plenamente los mecanismos existentes de cooperación administrativa en el marco de la fiscalidad. Además, pueden cooperar también cuando se produzcan infracciones con una dimensión transfronteriza en ámbitos en los que no existan mecanismos de cooperación de este tipo. En cualquier caso, las comunicaciones sobre el resultado final de las investigaciones no deben afectar a las normas nacionales que prevén restricciones a la publicación de decisiones en el entorno del impuesto de sociedades.

Una última cuestión a tener bien presente es que esta Directiva no va a afectar a la protección de la confidencialidad de las comunicaciones entre abogado y cliente (prerrogativa de secreto profesional en la relación cliente-abogado) que establezcan la legislación nacional y, en su caso, el Derecho de la Unión, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

## REFORMAS TRIBUTARIAS: ¿CUÁNDO, CÓMO Y EN QUÉ SENTIDO?

Revista técnica tributaria, Nº. 126, 2019



**MARÍA AMPARO GRAU RUIZ**  
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid  
Directora de la Revista Técnica Tributaria

**CONTENIDO**

Ante el anuncio de una próxima recesión económica, que se espera sea un tanto distinta a la relativamente superada en tiempos recientes, el hecho de no poder llevar a cabo una óptima adaptación preventiva del sistema tributario -dadas las actuales circunstancias políticas-, produce cierto desasosiego.

La inquietante incertidumbre en la que nos encontramos, desde una perspectiva fiscal, sobre la necesidad de poner en marcha determinadas reformas, cuando se requieren por instancias internacionales al constatarse que el ritmo de las reformas fiscales se ha frenado en las principales economías, lleva a cuestionarse si acaso existe algún mal endémico en el ordenamiento español a la hora de afrontarlas oportunamente; sobre todo, cuando se hace un seguimiento a largo plazo de cuándo y cómo éstas se realizan. Puede que esta idea resulte un tanto exagerada, pero quizás la hipérbole ayude a crear conciencia de la situación actual en España y a reaccionar mejor en el futuro con respecto a males como la infra- o la sobre-regulación (sin que esta última pueda justificarse sin más por la multiplicidad de centros de producción normativa en un marco de descentralización fiscal).

Quizás algunas causas de la sentida devaluación de la normativa tributaria vigente estriben bien en la inflación derivada del activismo exorbitante en etapas precedentes; o bien, en la presente inactividad en un extremo opuesto. Desde luego, es fácilmente perceptible que ni la adopción frenética de numerosas normas, ni la escasez normativa suelen ser la solución adecuada a los problemas de índole tributaria. Normas, las justas. Sin embargo, con demasiada frecuencia suele pasarse por alto la plasticidad propia de la norma.

Visto lo sucedido en relación con la forma de introducir las modificaciones y la inestabilidad con ello generada -hasta cierto punto semejante a la atmosférica en sus nefastas consecuencias-; en lo que se refiere al fondo, no mejora el panorama.

En efecto, preocupa percibirse de cierta progresiva limitación del margen de libertad de los actores en el mundo fiscal, que, en ocasiones, puede quedar reducido a un puro automatismo. Este parece ser fruto de la expansión generalizada de una desconfianza creciente, no sólo hacia el obligado tributario, cuando se procura facilitar la tarea de la Administración (a través del instituto de la responsabilidad, por ejemplo); sino también, por extraño que suene, entre el Legislativo y el Ejecutivo (en los tiempos que corren, en los que el unipersonalismo hace incluso dudar de la vigencia el principio de consentimiento a los impuestos: el clásico «no taxation without representation»). En ambos planos, en cierto modo, da la penosa impresión de que han ido abandonándose los esfuerzos por lograr una justa composición de intereses en favor de la imposición.

Así, la inclinación sutil en la apuesta por mecanismos que prácticamente funcionen por sí solos, o la ejecución mecánica de actos sin llegar a ser consciente del alcance de los mismos, a largo plazo, incrementan la susceptibilidad de automatización del campo tributario, e incluso del uso de la inteligencia artificial, desplazándose progresivamente a los operadores humanos.

Ahora bien, cuando deliberadamente los contribuyentes son conducidos a un entorno en el que la autonomía de la voluntad en la toma de decisiones tributarias se minimiza cada vez más, limitándose sus opciones, no cabe permanecer impasibles.

Una fiscalidad que ha ido imponiendo cortapisas para asegurar la recaudación con base en el anterior modelo anti-crisis puede que no sea ya más conveniente para afrontar colectivamente la desaceleración económica. No está de más recordar que la confianza es un elemento básico para el buen funcionamiento de las instituciones, incluidos los gobiernos, los mercados, las empresas y la sociedad en general. Restaurarla discriminando positivamente a los ciudadanos socialmente responsables es una buena propuesta. La moral tributaria, tan en boga, no afecta sólo a pagar o no pagar tributos, sino también a la forma en que estos se pagan, inevitablemente ligada a cómo se exigen.



JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO  
Universidad de Castilla-La Mancha

SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA  
Universidad de Oviedo

### RESUMEN

En este artículo analizamos las principales medidas tributarias aprobadas por las comunidades autónomas en el año 2018. El resultado del estudio permite constatar que existe un diferencial importante en la carga tributaria que soportan los contribuyentes entre los distintos territorios, hasta el punto de incentivar el traslado de la residencia fiscal entre regiones, principalmente para las personas con rentas y patrimonios medio-altos y altos. La conclusión es que la política tributaria se ha convertido en un elemento relevante en la configuración de la competitividad de las economías regionales y en la atracción tanto de inversiones directas como de la localización de personas físicas y empresas. Madrid y el País Vasco se consolidan como los territorios más competitivos en términos fiscales. Esta dinámica nos permite hacer una serie de consideraciones finales sobre las líneas reformadoras de la fiscalidad autonómica.

### SUMARIO

1. Introducción
2. Principales modificaciones normativas aprobadas en las CC.AA. de régimen común
  - 2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
  - 2.2. Impuesto sobre el Patrimonio
  - 2.3. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
  - 2.4. Impuesto sobre Trausmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
  - 2.5. Imposición propia
3. Principales modificaciones aprobadas en las CC.AA. de régimen foral
4. La política tributaria y la competitividad regional

### BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

#### 1. Introducción

El desarrollo del Estado de las Autonomías ha provocado un cambio radical en la configuración del sector público de nuestro país. Las comunidades autónomas (en adelante CC.AA.) han pasado a gestionar algo más de un tercio del gasto público total, con importantes competencias en la provisión de algunos de los servicios públicos básicos del Estado del bienestar, como educación o sanidad.

En la vertiente de los ingresos públicos, también se ha producido una descentralización sustancial del sistema tributario, tanto en términos recaudatorios como de competencias legislativas. En este último ámbito, hasta el año 1996, solamente los territorios forales tenían una capacidad normativa sustantiva en materia tributaria, en virtud de los sistemas de Concierto, en el caso del País Vasco, y Convenio Económico en el de Navarra. Por su parte, la autonomía normativa de las CC.AA. de régimen común se limitaba al establecimiento de sus propios impuestos y a la posibilidad de aprobar recargos sobre algunos impuestos estatales. Las reformas realizadas a partir del año 1996 en su sistema de financiación han servido tanto para incrementar su participación en los grandes impuestos estatales, como para que adquirieran importantes competencias legislativas en relación con los tributos cedidos y compartidos con el Estado. A pesar de estos cambios, las diferencias entre ambos sistemas, fundamentalmente en lo que se refiere a la fiscalidad directa, siguen siendo importantes, como podemos apreciar en el cuadro 1.

El ejercicio de estas competencias por parte de las distintas CC.AA., además de suponer una complejidad creciente en la aplicación del sistema tributario, provoca diferencias notables en la carga fiscal que soportan los contribuyentes en función del territorio en que residen. En los dos apartados siguientes vamos a analizar las principales modificaciones que se han producido en el año 2018, en las comunidades de régimen común y foral, valorando en el último epígrafe del artículo sus efectos sobre la competitividad de las regiones y alguna línea de reforma de la fiscalidad autonómica con el fin evitar diferenciales fiscales excesivos que distorsionen la asignación de recursos entre CC.AA. en España.

..//..

## PROTOCOLO QUE MODIFICA EL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019



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

### RESUMEN

Se publica el Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013, que modifican el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmado en Madrid el 22 de febrero de 1990.

### CONTENIDO

En el BOE de 23 de octubre de 2019 se publica el Protocolo y su Memorando de entendimiento, que modifica el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmado en Madrid el 22 de febrero de 1990.

A grandes líneas, entre sus principales consecuencias cabe advertir una regulación renovada del tratamiento de las entidades transparentes así como de la cláusula de limitación de beneficios, la reducción o supresión de la tributación en fuente de dividendos, la supresión de la tributación en fuente de intereses y cánones (estas dos últimas novedades suponen un claro efecto desincentivador ante la creación de estructuras de triangulación societaria), la supresión de la tributación de las ganancias patrimoniales sustanciales, además de la inclusión de una cláusula de arbitraje en el procedimiento amistoso, un nuevo precepto sobre intercambio de información adaptado al estándar OCDE, acompañado de una cláusula sobre asistencia en recaudación, junto con la adopción de un compromiso en virtud del cual ambos Estados deberán iniciar conversaciones para establecer un convenio sobre doble imposición con Puerto Rico.

Cabe observar que se trata de un texto que fue suscrito a principios del año 2013 y que, por ello, no contiene ninguna adherencia proveniente del Instrumento multilateral BEPS (con independencia de que los EEUU no se sumen materialmente al mismo), cuyo proceso de ratificación y aprobación se ha demorado anormalmente, debido a circunstancias muy singulares de la mecánica parlamentaria norteamericana.

Su entrada en vigor coincide con el día 27 de noviembre de 2019 y sus efectos se producen:

- «(a) en relación con los impuestos retenidos en la fuente, sobre las cantidades pagadas o debidas desde la fecha, inclusive, de entrada en vigor del Protocolo;
- (b) en relación con los impuestos calculados por referencia a un ejercicio fiscal, para los ejercicios fiscales que comiencen desde la fecha, inclusive, en la que el Protocolo entre en vigor; y
- (c) en todos los restantes casos, desde la fecha, inclusive, en la que el Protocolo entre en vigor.»

Se concede un tratamiento singular a la efectividad de las disposiciones de los apartados 5 y 6 del artículo 26 (apertura de fase de arbitraje dentro del Procedimiento amistoso) del Convenio, modificado por este Protocolo, de suerte que «no surtirán efecto respecto de los casos que a la fecha de entrada en vigor de este Protocolo ya se hayan presentado a la consideración de las autoridades competentes de los Estados contratantes. En relación con los casos que se presenten a la consideración de las autoridades competentes de los Estados contratantes a partir de la fecha en la que este Protocolo entre en vigor, las disposiciones de los apartados 5 y 6 del artículo 26 del Convenio, modificado por este Protocolo, surtirán efectos en la fecha en que las autoridades competentes acuerden por escrito un procedimiento de aplicación conforme al subapartado (g) del apartado 6 del artículo 26. En relación con los casos que se presenten a la consideración de las autoridades competentes de los Estados contratantes tras la entrada en vigor de este Protocolo, pero antes de que dichas disposiciones surtan efecto, la fecha de inicio será aquella en la que las autoridades competentes hayan acordado por escrito el procedimiento de aplicación.»

Se observan a continuación las principales singularidades del texto bilateral a consecuencia de las enmiendas y añadidos procurados por el nuevo Protocolo:

—Ámbito general (artículos 1. 5 y 1. 6)

Junto con una cláusula que contempla una aplicación interpretativa preferente del tratado bilateral respecto de las normas contenidas en el GATT (Acuerdo General sobre Comercio de Servicios), el nuevo Protocolo retoca la norma contenida en el artículo 1.6, de inspiración propia del Modelo de convenio de EEUU, aunque el Modelo de la OCDE incorpore ya una disposición de similar alcance en su versión 2017 (artículo 1.2, referido a partnerships y entes «transparentes») de suerte que, además de a las personas residentes, a efectos de la aplicación del tratado, un elemento de renta, beneficio o ganancia percibido «a través de una entidad considerada transparente a efectos fiscales de acuerdo con la normativa de cualquiera de los Estados», que esté establecida en cualquiera de dichos Estados o en un Estado que tenga en vigor un acuerdo que contenga disposiciones para el intercambio de información en materia tributaria con el Estado del que procede la renta, beneficio o ganancia, se considerará percibido por un residente, en la medida en que ese elemento se trate como renta, beneficio o ganancia de un residente a los efectos de la legislación fiscal de ese Estado.

El Memorando de entendimiento anejo al Protocolo se encarga de precisar que, para poder obtener los beneficios del Convenio respecto de un elemento de renta, dicha persona debe satisfacer todos los requisitos aplicables que se especifican en el Convenio, incluidos los restantes requisitos aplicables del artículo 1, los relativos a la residencia, como se define en el artículo 4 (Residencia), al beneficiario efectivo y al artículo 17 (Limitación de beneficios), y la entidad fiscalmente transparente a través de la que se pagó el elemento de renta debe estar constituida u organizada en cualquiera de los Estados contratantes o en un Estado que haya concluido un acuerdo que contenga disposiciones para el intercambio de información en materia tributaria con el Estado contratante del que proceda la renta, beneficio o ganancia.

..//..



**ANA LUQUE CORTELLA**  
**Profesora Contratada Doctora**  
**Facultad de Derecho de la Universidad de Sevilla**

### RESUMEN

Tras el pronunciamiento del Tribunal Supremo en el que declaraba la exención en el IRPF de las prestaciones por maternidad abonadas por la Seguridad Social, se hacía imprescindible una rápida intervención del legislador para evitar discriminaciones injustificadas respecto de las que perciben otros colectivos que no se encontraban amparados por la sentencia, pese a compartir su misma naturaleza y causa. Sin embargo, la regulación de la exención, que se ha llevado a cabo mediante una cuestionable técnica normativa, el decreto-ley, incurre en graves incongruencias al subsanar solo parcialmente las desigualdades y tener un carácter eminentemente regresivo que casa mal, con la configuración constitucional del deber de contribuir, dado que el resultado final excluye a las rentas más bajas, con desprecio del principio de capacidad económica. Ello lleva a plantearse si la medida adoptada resulta adecuada o eficaz para alcanzar los objetivos pretendidos (protección a la familia, fomento de la natalidad y conciliación laboral y familiar), teniendo en cuenta, además, las tensiones que provoca la técnica de la exención sobre los principios de generalidad, igualdad y capacidad económica y sobre la eficacia del sistema tributario en su conjunto.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL FUNDAMENTO DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN LAS PRESTACIONES POR MATERNIDAD Y PATERNIDAD
- III. EL ORIGEN DE LA CONTROVERSIAS SOBRE EL TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PRESTACIONES POR MATERNIDAD EN EL IRPF
  - 3.1. El debate jurídico provocado por los distintos pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia
  - 3.2. La interpretación extensiva del Tribunal Supremo sobre los efectos de la exención del artículo 7. h) LIRPF
- IV. CONSECUENCIAS PRÁCTICAS DEL CAMBIO DE CRITERIO
- V. OBJECCIONES AL NUEVO TRATAMIENTO FISCAL DE LAS PRESTACIONES POR MATERNIDAD Y POR PATERNIDAD. EL CARÁCTER REGRESIVO DE LA EXENCIÓN Y SU ESTABLECIMIENTO POR DECRETO-LEY
  - 5.1. El impacto negativo de la exención sobre la progresividad del IRPF
  - 5.2. Análisis de la concurrencia de los requisitos formales y materiales para el uso de la legislación de urgencia en el Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre
- VI. CONCLUSIONES
- VII. BIBLIOGRAFIA

### CONTENIDO

El Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, establecía la exención —con efectos desde el 30 de diciembre de 2018 y para los ejercicios anteriores no prescritos— de las prestaciones por maternidad y paternidad percibidas del Instituto General de la Seguridad Social; las de los empleados públicos encuadrados en un régimen de Seguridad Social que no dé derecho a percibir la prestación de la Seguridad Social pero que igualmente cobran sus retribuciones durante los permisos por parto, adopción o guarda y paternidad (2) ; y las de los profesionales no integrados en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos que reciben estas prestaciones de las mutualidades de previsión social que actúen como alternativas al régimen especial de la Seguridad Social mencionado.

La nueva regulación venía motivada por un pronunciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que, en la Sentencia 1462/2018, de 3 de octubre, dirimía en casación una cuestión que había sido fuente de constantes conflictos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes: la interpretación que debía darse al artículo 7. h) 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 (LIRPF). Pero, claro está, la sentencia, que declaraba la procedencia de la exención en el IRPF para las prestaciones por maternidad satisfechas por la Seguridad Social, circunscribía sus efectos de manera exclusiva a éstas —que eran las que se debatían en el recurso—, lo que hacía necesaria la intervención del legislador para evitar discriminaciones injustificadas respecto de otras prestaciones que no se encontraban amparadas por ella pese a compartir la misma naturaleza, regulación y causa (3) .

El Decreto-ley no solo acogía la tesis del Supremo, sino que, como se acaba de señalar, ampliaba el número de beneficiarios. Sin embargo, lo que nos interesa resaltar es que la nueva normativa puede resultar discriminatoria desde el punto de vista de la justicia tributaria, ya que no tiene en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes y deja fuera a los sujetos con un nivel salarial más bajo. Ello produce un claro impacto negativo sobre la progresividad y resta eficacia al IRPF como instrumento clave para la redistribución de las rentas y el reparto de las cargas fiscales conforme a los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad.

...//...



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019

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

### RESUMEN

En este estudio vamos a analizar el procedimiento de regularización catastral y sus implicaciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Analizaremos los componentes de la deuda tributaria que puede surgir como consecuencia de dicha regularización y, en particular, si es posible o no liquidar intereses de demora.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES Y LOS PROCEDIMIENTOS CATASTRALES
- III. EL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN CATASTRAL
- IV. LIQUIDACIONES DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES DERIVADAS DEL PROCEDIMIENTO DE REGULARIZACIÓN CATASTRAL

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

En este artículo vamos a estudiar el procedimiento de regularización catastral previsto en la Ley del Catastro Inmobiliario y sus implicaciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI).

Analizaremos los componentes de la deuda tributaria que surge como consecuencia de dicha regularización y, en particular, si es posible liquidar intereses de demora.

El procedimiento de regularización catastral se ha desarrollado a partir del año 2013 y tiene como finalidad incorporar al Catastro Inmobiliario los bienes inmuebles urbanos y rústicos con construcción, así como las alteraciones que afecten a dichos bienes.

El procedimiento se inicia de oficio y se comunica a los interesados para que puedan presentar sus alegaciones.

La Ley prevé expresamente que la regularización que, en su caso, se practique, está sujeta a una tasa de 60 € para cada inmueble. A cambio se excluye la posible sanción que hubiera podido exigirse por el incumplimiento de la obligación de declarar el alta o modificación catastral.

Surge la duda de si es posible o no exigir los intereses de demora asociados a la cuota o cuotas del IBI que surjan como consecuencia de dicha regularización.

Pues bien, para ello en primer lugar vamos a repasar la utilización que hace el IBI del valor catastral y los procedimientos existentes para incorporar los bienes inmuebles al Catastro Inmobiliario y su valoración, así como las alteraciones de las características de dichos inmuebles.

A continuación, nos centraremos en el procedimiento de regularización catastral como herramienta ágil para poner al día el Catastro Inmobiliario y regularizar las cuotas del IBI desde que produzca efectos la resolución de dicho procedimiento, lógicamente, siempre dentro del período de prescripción.

Y finalizaremos analizando la procedencia de exigir intereses de demora sobre las cuotas liquidadas.

..//..

## LA NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE ACUERDO CON LO DISPUESTO EN LOS MODELOS DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA OCDE

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019



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

### RESUMEN

El concepto de Establecimiento Permanente siempre ha sido objeto de debate y análisis. En este artículo procedemos al estudio del mismo tras las últimas modificaciones realizadas en el MCOCDE 2017. Uno de los retos a los que se enfrentan las organizaciones internacionales es a la definición del Concepto de Establecimiento Permanente Digital, para equilibrar la tributación de los beneficios empresariales atendiendo a las nuevas formas de operar en el mercado digital.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE
  - 2.1. El concepto de «Establecimiento Permanente» de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del MCOCDE
  - 2.2. El concepto de «Establecimiento Permanente» de acuerdo con lo dispuesto en la normativa española
- III. TIPOLOGÍA DE ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES
  - 3.1. Las construcciones como «Establecimientos Permanentes»
  - 3.2. Agente dependiente
- IV. EL ANÁLISIS DEL CONCEPTO DE «LUGAR FIJO DE NEGOCIOS» Y DEL «AGENTE DEPENDIENTE» REALIZADA POR LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA
- V. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DIGITAL
- VI. CONCLUSIONES
- VII. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Cuando se habla de «Establecimiento Permanente», en adelante EP, en el contexto de la tributación internacional, se hace referencia a la manifestación de actividad empresarial de una mercantil en un ámbito territorial que no le es propio. Esto es, la noción EP hace referencia a la presencia de una empresa en una jurisdicción distinta de aquella en la que es residente, realizando una actividad económica que puede someterse a gravamen por el Estado de la fuente.

En el campo de la tributación internacional, el EP ha sido objeto de estudio y debate debido a la importancia del mismo para poder someter a gravamen determinadas rentas empresariales que se obtengan como consecuencia de la realización de una actividad económica en un Estado diferente al de residencia. El Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE, en adelante MCOCDE, ha ido perfilando en su artículo 5 y en los comentarios que se van actualizando sobre el mismo, qué debe entenderse por establecimiento permanente.

Cabe anunciar lo que en las líneas posteriores será objeto de desarrollo: el concepto de establecimiento permanente presenta un alto grado de indeterminación y no existe una única modalidad del mismo, sino infinitas. La OCDE a través de las actualizaciones de los comentarios al MCOCDE trata de adaptarse a las nuevas modalidades empresariales para delimitar con mayor precisión el concepto de EP, incluyendo, además, algunas de las propuestas contenidas en las Acciones del Plan BEPS. La doctrina y jurisprudencia también adoptan un papel muy importante a la hora de delimitar el concepto de EP en el campo de la tributación internacional.

En este artículo, procederemos a estudiar el concepto de EP tras los comentarios al MCOCDE 2017, adentrándonos en las figuras específicas que pueden adoptar los mismos, incluyendo la figura del «Establecimiento Permanente Digital» que, que ha sido objeto de amplio estudio en la Acción 1 del Plan BEPS.

..//..



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019

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

### RESUMEN

Estudio y propuestas de solución de cuestiones concretas, sobre las que se suscitan dudas, según la actual regulación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Específicamente se analiza el tratamiento de los no residentes de fuera de la UE o del EEE, la valoración y los medios de comprobación de valores, el alcance del parentesco por afinidad y el cálculo del ajuar doméstico.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. DUDAS SOBRE ALGUNAS CUESTIONES CONCRETAS DE LA NORMATIVA DEL ISD
- III. PROPUESTAS DE SOLUCIONES Y COMENTARIOS

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

A la vista del aplazamiento sine die, en el que sigue estancada la imprescindible reforma de la financiación autonómica y de los impuestos estatales cedidos a las Comunidades Autónomas, parece útil examinar algunas dudas derivadas de la actual regulación de uno de estos tributos, en concreto del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), que en algunos casos se vienen resolviendo por medio de sentencias o resoluciones y en otros no existe una solución clara y segura, por lo que se intentará aclarar, según la interpretación más acorde a Derecho.

No se trata de examinar los aspectos polémicos de política tributaria del ISD, tales como su mantenimiento dentro del sistema tributario español, que ya se abordó en esta misma sección de Carta Tributaria Revista de Opinión, al examinar las conclusiones de las comisiones de expertos, tanto para la reforma fiscal, como de la reforma de la financiación autonómica, ni como debiera estructurarse el mismo frente a su regulación actual, tampoco de si debe ser complementario de otros impuestos patrimoniales como el Impuesto sobre el Patrimonio, el Impuesto municipal sobre Bienes Inmuebles, etc., sino de centrar el foco del análisis en los problemas técnico-jurídicos actuales y las posibles soluciones de los mismos.

Algunos de dichos problemas devienen de la propia regulación de este impuesto, como es el caso de tener carácter individual, pero con una base colectiva como es la herencia que suele afectar a varias personas, por lo que en su aplicación debe partirse de la cuantificación de dicha herencia, el denominado «caudal relicto del causante».

Por otra parte, el que sea un tributo con un fuerte sustrato jurídico civil, basado en instituciones jurídicas privadas, fundamentalmente, la sucesión por causa de muerte y la donación, hace que sea imprescindible un cruce constante entre dicho Derecho civil y el Derecho tributario, fusión que a veces presenta contradicciones y distintas soluciones a los mismos extremos de la realidad, puesto que en la normativa del ISD se regula una especie de transmisiones gratuitas paralelas a las que se establecen en la normativa civil.

Esta dualidad de campos del Derecho se resuelve, como se ha dicho, en la normativa del ISD mediante una regulación paralela de la sucesión, que, más de una vez, puede llevar a no atisbar la salida de algunos callejones oscuros en la aplicación del tributo o de la práctica de la herencia, como puede ser, por ejemplo, el caso de una comprobación de valor de determinado bien, elevando su importe, que se hubiera adjudicado por acuerdo entre los sucesores a un heredero y que, sin embargo, el nuevo valor en el plano tributario afecta a todos, lo que, seguramente, al suponer tener que abonar un mayor importe por el ISD no será bien recibido por los que no hayan sido adjudicatarios del bien en cuestión, pudiendo, incluso, llevar al intento de que se revise en el ámbito civil las valoraciones y adjudicaciones del campo privado.

En cualquier caso, este análisis, tampoco debe llevar a pensar que este tributo esté plagado de errores técnicos que obliguen a los interesados a tener que efectuar continuas interpretaciones de incierta apreciación posterior por las Administraciones o por los Tribunales de Justicia, sino que, como en todos los aspectos del sistema tributario y más aún en los impuestos patrimoniales, cuyos aspectos jurídicos son más influyentes que en los tributos en general, es conveniente tener en cuenta otros elementos distintos de los meramente tributarios.

..//..

## MODIFICACIÓN DEL CONVENIO ENTRE EL REINO DE ESPAÑA Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019



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

### RESUMEN

La entrada en vigor del del Protocolo y su Memorando, hecho en Madrid el 14 de enero de 2013, por el que se modifica el Convenio (1990) suscrito por el Reino de España y los Estados de Norteamérica, da paso a un escenario tributario, muy favorable para las transacciones económicas entre ambos países, del que desaparecerán algunos de los desencuentros habidos hasta el presente entre la Administración tributaria española y contribuyentes, como los surgidos en torno a la tributación de los cánones y sus distintas vertientes. Hora era ya de que el procedimiento amistoso mejorase en su regulación y se consolidara la figura del arbitraje. Aun cuando el FACTA paliase en alguna medida lo anticuado del régimen de intercambio de información regulado en el Convenio de 1990, lo cierto es que la configuración de ese intercambio conforme a los estándares internacionales actuales resultaba imprescindible. En contraposición de las ventajas que trae consigo el Protocolo y Memorando hechos en Madrid, el 14 de enero de 2013, pueden surgir algunas desventajas del nuevo artículo 17 del Convenio/1990.

### CONTENIDO

«1. El Ministerio Fiscal, sin perjuicio de las funciones encomendadas a otros órganos, tiene por misión promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley, de oficio o a petición de los interesados, así como velar por la independencia de los Tribunales y procurar ante éstos la satisfacción del interés social.»

Artículo 124 (Título VI «Del Poder Judicial») de la Constitución Española

Tras un largo período de espera, y por las razones conocidas por todos los próximos a la materia tributaria, el 27 de noviembre de 2019 entrará en vigor el Protocolo y su Memorando de entendimiento, hechos en Madrid el 14 de enero de 2013 (en adelante, el PROTOCOLO), que modifican el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, y su Protocolo, firmado en Madrid el 22 de febrero de 1990 (en adelante, Convenio/1990). No está demás recordar de inmediato que las nuevas disposiciones no se aplicarán a todas las operaciones realizadas en el ejercicio de 2019, sino exclusivamente a las efectuadas una vez en vigor (27 de noviembre de 2019) el PROTOCOLO [y su Memorando de entendimiento (en adelante, el MEMORANDO)].

Conforme a lo previsto en el artículo XV.2 del PROTOCOLO, sus disposiciones surtirán efecto: (a) en relación con los impuestos retenidos en la fuente, sobre las cantidades pagadas o debidas desde la fecha, inclusive, de entrada en vigor del PROTOCOLO; (b) en relación con los impuestos calculados por referencia a un ejercicio fiscal, para los ejercicios fiscales que comiencen desde la fecha, inclusive, en la que el PROTOCOLO entre en vigor; y (c) en todos los restantes casos, desde la fecha, inclusive, en la que el PROTOCOLO entre en vigor.

En el propio artículo XV, apartado 3, se matiza el alcance de lo previsto en su apartado 2, al preceptuarse que:

— Las disposiciones de los apartados 5 y 6 del artículo 26 («Procedimiento amistoso») del Convenio/1990, modificado por el PROTOCOLO, no surtirán efecto respecto de los casos en que, a la fecha de entrada en vigor del PROTOCOLO ya se hayan presentado a la consideración de las autoridades competentes de los Estados contratantes.

— Tratándose de casos que se presenten a la consideración de las autoridades competentes de los Estados contratantes a partir de la fecha en la que el PROTOCOLO entre en vigor, las disposiciones de los apartados 5 y 6 del artículo 26 del Convenio, modificado por dicho PROTOCOLO, surtirán efectos en la fecha en que las autoridades competentes acuerden por escrito un procedimiento de aplicación conforme al subapartado (g) del apartado 6 del artículo 26.

— En los casos que se presenten a la consideración de las autoridades competentes de los Estados contratantes tras la entrada en vigor de este PROTOCOLO, pero antes de que dichas disposiciones surtan efecto, la fecha de inicio será aquella en la que las autoridades competentes hayan acordado por escrito el procedimiento de aplicación.

Generalmente se opina que la nueva normativa resulta muy favorable para las transacciones que se efectúen entre España y USA y ciertamente lo es como lo evidencia el hecho de que el PROTOCOLO trae consigo las siguientes consecuencias específicas: (i) reducción del gravamen en fuente/origen sobre dividendos (y no solo la reducción, también se prevé la exención en el supuesto de participaciones mayoritarias); (ii) exención para intereses y cánones, así como para las ganancias de capital con supresión del posible gravamen de las ganancias obtenidas en la venta de acciones de sociedades en las que la participación sea relevante.

Pero al tiempo de destacarse las ventajas que trae consigo dicha nueva normativa, debe tenerse presente que en algunos casos se pueden producir ciertos inconvenientes a los que más adelante se aludirá con ocasión de la referencia al nuevo artículo 17 («Limitación de beneficios») que el PROTOCOLO incorpora al Convenio/1990.

Por otra parte, el PROTOCOLO se ocupa de otros aspectos como: (i) introducción del concepto de fondos de pensiones; (ii) modificación de la definición de establecimiento permanente; (iii) aplicación de los beneficios del Convenio a las entidades transparentes; (iv) ampliación, con evidente mejora y conforme a las tendencias internacionales más recientes, de los términos reguladores del intercambio de información. En fin, el PROTOCOLO actualiza el procedimiento amistoso y regula novedosamente el arbitraje.

..//..

# DOCTRINA ADMINISTRATIVA

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

SOBRE LA DEDUCIBILIDAD DE LA PARTE DE LAS CUOTAS DEL IVA REPERCUTIDAS A LA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS, QUE CORRESPONDAN A UNA EMPRESA MIEMBRO DE LA COMUNIDAD



Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019

CONSULTA DGT V0749-19  
De 3 abril 2019

#### CONTENIDO

Cuestión planteada: Una sociedad que realiza una actividad que le permite la deducción del IVA soportado y es miembro de la comunidad de propietarios del edificio en el que están situadas sus oficinas, recibe del administrador de la comunidad detalle de las facturas de gastos con el porcentaje de cada comunero. Se pregunta por la deducibilidad de la parte de las cuotas del IVA repercutidas a la comunidad de propietarios, que correspondan a la empresa consultante miembro de la comunidad.

Análisis de la consulta: del IVA establece que los sujetos pasivos podrán deducir las cuotas del IVA soportadas en el territorio de aplicación por repercusión directa o correspondan a entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por otros sujetos pasivos, y siempre que estén afectas a su actividad, entre otros requisitos. Por tanto, en aplicación de lo dispuesto en el art. 92 de la citada Ley, los empresarios o profesionales, sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido, no podrán deducir las cuotas que no hayan soportado por repercusión directa. Las Comunidades de propietarios, por lo general, no son empresarios por lo que no podrán deducir las cuotas de IVA soportadas, aunque sean las destinatarias de las operaciones y soporten directamente las cuotas. En base a este criterio, los empresarios que participan o son miembros de una comunidad de propietarios no podrán tampoco deducir las cuotas soportadas, al no ser destinatarios directos de las operaciones. Por tanto, la sociedad sí podrá deducir la parte proporcional que le corresponda de las cuotas soportadas por la Comunidad, si en las facturas que documentan las operaciones cuya destinataria sea la comunidad de propietarios se consigna, en forma distinta y separada, la porción de base imponible y cuota repercutida a cada uno de los citados propietarios, y siempre que se cumplan los demás requisitos legales. Alternativamente y para evitar la ausencia de neutralidad y siguiendo los criterios del TJUE, sentencia de 21/04/2005, HE (asunto C-25/03), en los casos en los que la Comunidad de propietarios no tiene la condición de empresario a efectos del Impuesto, los miembros de la misma podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes y servicios efectuadas a través de la citada comunidad, siempre que estén en posesión de un duplicado de la factura expedida a nombre de aquella, aunque en la misma no consten el porcentaje de base imponible y cuota tributaria que le corresponda en función de su participación en la comunidad. Dicho porcentaje podrá acreditarse mediante otro tipo de documentos (escritura de división horizontal y obra nueva, estatutos de la comunidad, etc.). Esta última opción es excepcional y aplicable siempre que no dé lugar ni haya posibilidad alguna de fraude, evasión o abuso.

Preceptos consultados:

Ley 37/1992 (Ley IVA, arts. 92.Uno, 97, 164.Uno.3º)

RD 1619/2012 (RIVA, art. 14)

**CONSULTA DGT V0750-19**  
De 3 abril 2019**CONTENIDO**

Cuestión planteada: Una sociedad mercantil establecida en el territorio de aplicación del impuesto realiza trabajos de instalación y montaje de maquinaria en dicho territorio, a favor de una sociedad holandesa la cual ha fabricado dicha maquinaria. Se pregunta por el lugar de realización de dicha instalación y su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Análisis de la consulta: 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. A estos efectos, las sociedades mercantiles, tienen la condición de empresarios salvo prueba en contrario. De otra parte, toda operación sujeta al IVA que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes será considerada prestación de servicios. Por tanto, en el caso planteado, la instalación y montaje de maquinaria debe ser calificada como prestación de servicios que estará sujeta al impuesto cuando se entienda realizada en el territorio de aplicación del impuesto. Para determinar la localización de la operación, en primer lugar hay que determinar si nos encontramos ante servicios directamente vinculados a bienes inmuebles, para lo que habrá que estar a lo dispuesto en los artículos 47 de la Directiva 2006/112 y 70 de la Ley del impuesto, éste es objeto de precisión en el Reglamento de ejecución n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo del 2011, así como atendiendo a las "Notas Explicativas sobre las normas de la UE referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos de IVA que han entrado en vigor en 2017" publicado por la Comisión Europea en el mes de octubre del 2015. Así, si estamos ante elementos, equipos o máquinas instaladas de forma permanente en un edificio o una construcción que no puedan trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción, se considerará a efectos de IVA que estamos ante bienes inmuebles. En el caso planteado estamos ante una instalación de maquinaria para el embalaje, clasificación y control de productos dentro en los almacenes de logística de grandes empresas, por lo que parece que concurren los requisitos para que dicha maquinaria, una vez instalada, adquiera la naturaleza de bien inmueble y, por tanto, las operaciones necesarias para su instalación deben entenderse como servicios directamente relacionados con un bien inmueble, que si está situado en el TAI, estarán en consecuencia, sujetos al IVA. Por tanto, la consultante deberá repercutir sobre la entidad holandesa, para la que se prestan los servicios, la cuota correspondiente del impuesto.

Preceptos consultados:

Ley 37/1992 (Ley IVA, arts. 4, 5, 11, 69 y 70.Uno.1.º)

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

## ¿TRIBUTACIÓN DE LA DEVOLUCIÓN Y DE LOS INTERESES DE DEMORA?



Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019

CONSULTA DGT V0199-19  
De 30 enero 2019

## CONTENIDO

Cuestión Planteada: Una persona física era socio de una cooperativa de viviendas a la que había ido aportando cantidades periódicas para la adquisición de su respectiva vivienda. Al incumplir la cooperativa lo pactado, se demanda judicialmente a las entidades financieras, obteniendo sentencia favorable en 2018 por la que se condena a las entidades financieras a la devolución de las aportaciones más los intereses legales, sentencia que es recurrida por la parte condenada. Se pregunta por la tributación en el IRPF de la devolución y de los intereses de demora.

Análisis de la consulta:

La Ley del IRPF considera como ganancias y pérdidas patrimoniales a las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél y no tengan otra calificación. En cuanto a la devolución del principal aportado, si bien el abono por las entidades bancarias de los mismos importes que las entregas efectuadas en su momento a la cooperativa promotora, supone una alteración en el patrimonio del contribuyente, tal alteración no supondría ninguna variación patrimonial por coincidir con lo aportado. En cuanto a los intereses recibidos por sentencia, habrá que diferenciar si son remuneratorios o indemnizatorios. Los intereses remuneratorios, generalmente tributarán como rendimientos del capital mobiliario, al constituir la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Sin embargo, los indemnizatorios se califican como ganancia patrimonial, pues tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. En el caso consultado los intereses son indemnizatorios y tributarán como ganancia patrimonial, cuantificándose en el importe de los intereses percibidos, y sin que exista minoración por los honorarios de los abogados intervenientes en el procedimiento judicial. Su imputación se realizará en el período impositivo de adquisición de firmeza de la sentencia, integrándose en la base imponible del ahorro.

Preceptos consultados:

Ley 35/2006 (Ley IRPF, arts. 14, 25, 33, 34 y 49).

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

## EMPLEADA PÚBLICA: RETRIBUCIÓN PERCIBIDA DURANTE PERMISO POR PARTO

Revista Quincena Fiscal 19, noviembre 2019



**CONSULTA DGT V0199-19**  
De 25 enero 2019

**CONTENIDO**

Cuestión Planteada: Una madre, empleada pública, percibe rentas durante el permiso por parto. Se pregunta si la retribución percibida durante este permiso por parto está exenta del IRPF por el art. 7. h) de la Ley del Impuesto

Análisis de la consulta:

El Tribunal Supremo, en sentencia número 1462/2018 de 3 de octubre de 2018 (RJ 2018, 3869) en casación, ha establecido como doctrina legal que la prestación por maternidad satisfecha por la Seguridad Social (en adelante SS), está incluida en la exención del art. 7.h) del IRPF. Aunque dicha sentencia sólo se refiere y declara exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la SS, también deben considerarse exentas del IRPF, por tener su misma naturaleza, causa y régimen regulador, las prestaciones públicas por paternidad satisfechas igualmente por la SS. Sin embargo existen otros colectivos que perciben igualmente prestaciones o retribuciones vinculadas a la paternidad o maternidad, que no están exentos al no estar amparados por dicha sentencia ni por la regulación; dentro de tales colectivos están los empleados públicos encuadrados en un régimen de SS y los profesionales no integrados en el régimen especial de la SS de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, lo que genera diferencia de trato. Por dicho motivo se promulgó el Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, dando nueva redacción a dicho precepto y con efectos para períodos no prescritos. Por lo tanto, actualmente, las retribuciones percibidas por las empleadas públicas durante el disfrute de su permiso por parto están exentas de tributación conforme al artículo 7 h) del IRPF, con el límite señalado legalmente, tributando el exceso como rendimiento del trabajo.

Preceptos consultados:

Ley 35/2006 (Ley IRPF, art.7.h))

## LOS ACUSES O AVISOS DE RECIBO ELECTRÓNICOS EMITIDOS POR LA SOCIEDAD ESTATAL CORREOS Y TELÉGRAFOS, SA, SON VÁLIDOS PARA ACREDITAR LA NOTIFICACIÓN O LOS INTENTOS DE NOTIFICACIÓN



Gaceta Fiscal, noviembre 2019

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL 24 de septiembre de 2019

#### RESUMEN

Los acuses o avisos de recibo electrónicos, denominados también certificados de entrega o de imposibilidad de entrega, emitidos por la sociedad estatal Correos y Telégrafos, SA, son válidos para acreditar, respectivamente, la notificación o los intentos de notificación de los actos administrativos siempre que contengan los datos necesarios requeridos por la normativa reguladora.

#### CONTENIDO

##### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes: 1.- Dictada sanción de Tráfico a Don X por importe de 100,00 euros en el expediente nº ..., se intentó su notificación personal con el resultado de ausente los días 18 y 21 de diciembre de 2015, a las 14 horas y a las 10 horas, respectivamente, dejándose aviso en el buzón.

Tales intentos de notificación constan en el certificado de entrega emitido por el Servicio de Correos concerniente a acuse de recibo electrónico en el que se señala en esencia:

Correos CERTIFICA que, de acuerdo con la información existente en el Sistema de Información,

Su envío ..., admitido el 14/12/2015

Para: Don X

Dirección: ...

Ha resultado Devuelto a Origen por Sobrante (No retirado en oficina) el 30/12/2015 a las 07:49,

Por el empleado ...5. Teniendo la siguiente información asociada:

Gestión de entrega por la Unidad: ...

1º Intento de entrega el 18/12/2015 a las 14:00, por el empleado ...0 ha resultado 03 Ausente.

2º Intento de entrega el 21/12/2015 a las 10:00, por el empleado ...0 ha resultado 03 Ausente. Se dejó Aviso en buzón.

Y para que conste, se expide la presente certificación

Fdo.: Jx...

CS: 1...

Consta igualmente en el expediente copia del anuncio de la notificación de la sanción en el Tablón Edictal de Sanciones de Tráfico (TESTRA) de ... de ... de 2016, así como de los documentos acreditativos de la sanción.

2.- Como consecuencia de la falta de pago de la sanción en período voluntario, que había finalizado el 24 de marzo de 2016, la Administración tributaria dictó el 14 de mayo de 2016 providencia de apremio, notificada el 10 de junio siguiente, por importe de principal más recargo de apremio de 120,00 euros.

3.- El interesado interpuso contra la providencia de apremio la reclamación económico-administrativa nº 29/2933/2016 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEAR, en adelante), que dictó resolución estimatoria el 15 de diciembre de 2017 sobre la base de los argumentos siguientes:

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

La legalidad del acto impugnado, teniendo en cuenta que el artículo 167.3 c) de la LGT incluye entre los motivos de oposición a una providencia de apremio la falta de notificación de la liquidación.

..//..



Gaceta Fiscal, noviembre 2019

## CONSULTA DGT V2164-19

14 de agosto de 2019

### CONTENIDO

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La entidad consultante se constituyó en mayo de 2016 mediante aportaciones, entre las que no había ningún inmueble, de su único socio, la persona física PF1, y su objeto social es la compra y venta de toda clase de fincas rústicas y urbanas y su explotación en forma de arriendo o cualesquiera otras admitidas en derecho. Durante 2016 tuvo un resultado contable y una base imponible negativos, en 2017 el resultado contable fue positivo y la base imponible cero. Y en 2018 sería el primer ejercicio en que la consultante obtendría base imponible positiva, procedente tanto de la actividad de arrendamiento como de la compraventa de locales, primando estos últimos.

Para el desarrollo de dichas actividades, la entidad ha contado con una persona con contrato laboral y a jornada completa. En concreto en 2018, la persona que tenía contratada desde junio de 2017 causó baja en octubre de 2018 y en ese mismo mes se contrató a otra persona.

Por otra parte, PF1 además es el socio único de la entidad B, constituida en 2013, cuyo objeto social es la compra y venta, inversión y explotación de toda clase de inmuebles, y la tenencia de acciones y participaciones en sociedades de cualquier tipo. Esta entidad, desde su constitución, ha tenido una actividad consistente en el arrendamiento, estando su activo compuesto actualmente únicamente de locales, que han sido adquiridos todos ellos en septiembre de 2017.

Adicionalmente, PF1 participa desde 2006 en una comunidad de bienes, en la que ostenta una cuota de participación del 50%, cuya única actividad es la de arrendamiento de una vivienda. No cuenta con personal contratado, y los rendimientos son imputados a los comuneros como rendimientos del capital inmobiliario.

Ni la entidad B ni la comunidad de bienes han aportado inmueble alguno a la entidad consultante.

#### CUESTION PLANTEADA

Si la entidad consultante puede aplicar el tipo reducido del 15% del Impuesto sobre Sociedades.

#### CONTESTACION

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

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

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

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

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

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

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

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

Por tanto, para que una entidad pueda aplicar el tipo reducido del 15 por ciento, previsto en el artículo 29.1 de la LIS, se requiere que dicha entidad sea de nueva creación y desarrolle actividades económicas siempre que sean iniciadas por dicha entidad.

En el presente caso, la entidad se constituyó en mayo de 2016, por lo que se podrá considerar de nueva creación a estos efectos.

En relación con el desarrollo de una actividad económica, el artículo 5.1 de la LIS dispone que:

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

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

..//..



Gaceta Fiscal, noviembre 2019

**CONSULTA DGT V2273-19**  
29 de agosto de 2019

### RESUMEN

Las consultantes son acreedoras de una indemnización por responsabilidad civil derivada de delito doloso, si bien el deudor carece de dinero suficiente para abonar el importe total de la indemnización. En este contexto, las consultantes se están planteando que parte de la indemnización debida se satisfaga mediante la adjudicación a su favor de bienes muebles e inmuebles correspondientes al deudor de la indemnización.

### CONTENIDO

#### CUESTION PLANTEADA

Si en el caso de que las consultantes perciban del deudor, a cuenta de la indemnización que ha sido decretada en sentencia, el 50 por ciento de una finca, o cualquier otro bien mueble que corresponda a aquel, vienen obligadas a abonar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, o si sería aplicable la exención regulada en el número 4 del artículo 45.I.B) del texto refundido de la Ley del impuesto, teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 2 del referido texto legal.

#### CONTESTACION

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:

El artículo 2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) –en adelante, TRLITPAJD– dispone en su apartado 1 lo siguiente:

«Artículo 2.º

1. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado, prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a su validez y eficacia.

[...].».

Por su parte, el artículo 7 del TRLITPAJD, que regula el hecho imponible de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto, determina en su apartado 2.A) lo siguiente:

«Artículo 7.º

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos “inter vivos” de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

[...]

2. Se considerarán transmisiones patrimoniales a efectos de liquidación y pago del impuesto:

A) Las adjudicaciones en pago y para pago de deudas, así como las adjudicaciones expresas en pago de asunción de deudas. Los adjudicatarios para pago de deudas que acrediten haber transmitido al acreedor en solvencia de su crédito, dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos que les fueron adjudicados y los que justifiquen haberlos transmitido a un tercero para este objeto, dentro del mismo plazo, podrán exigir la devolución del impuesto satisfecho por tales adjudicaciones.

[...].».

Por último, el artículo 45 del TRLITPAJD, referente a los beneficios fiscales en el impuesto, dispone en el número 4 de su apartado I.B) lo siguiente:

«Artículo 45.

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

...//...



Gaceta Fiscal, noviembre 2019

**CONSULTA DGT V2216-19**  
19 de agosto de 2019**CONTENIDO****DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

En un matrimonio casado en régimen de sociedad de gananciales, uno de los cónyuges, titular de una vivienda adquirida con anterioridad al matrimonio, aporta dicha vivienda a la sociedad ganancial. El otro cónyuge, a su vez, aporta una cantidad en efectivo, destinando dicho importe a la amortización del préstamo con garantía hipotecaria del bien.

En caso de una posterior disolución del matrimonio, se devolverá el inmueble y el efectivo aportado a cada cónyuge, respectivamente.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Tributación de las aportaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

**CONTESTACIÓN**

Con carácter previo a analizar la tributación de los impuestos, habrá que considerar las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidas en las disposiciones reguladoras del régimen económico matrimonial correspondiente; a este respecto el artículo 1.346 del Código Civil al referirse cuáles son los bienes privativos de cada uno de los cónyuges incluye entre los mismos "los adquiridos a costa o en sustitución de bienes privativos."

Por su parte, el artículo 1.356 del Código Civil establece que: "Los bienes adquiridos por uno de los cónyuges, constante la sociedad, por precio aplazado, tendrán naturaleza ganancial si el primer desembolso tuviera tal carácter, aunque los plazos restantes se satisfagan con dinero privativo. Si el primer desembolso tuviera carácter privativo, el bien será de esta naturaleza".

Lo que procede complementar con lo dispuesto en el artículo 1.358 del mismo texto legal, donde se determina que "cuando conforme a este Código los bienes sean privativos o gananciales, con independencia de la procedencia del caudal con que la adquisición se realice, habrá de reembolsarse el valor satisfecho a costa, respectivamente, del caudal común o del propio mediante el reintegro de importe al tiempo de la liquidación."

La aportación de un bien privativo a la sociedad de gananciales, dado que la sociedad de gananciales no tiene personalidad jurídica ni consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), ni del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, dejando de ser de la titularidad exclusiva del aportante y quedando incluida la parte aportada en el régimen especial de comunidad en que consiste la sociedad de gananciales, no supone más que la transmisión de una parte de la propiedad de dicho bien, el 50% que recibe el cónyuge que no realiza la aportación, sin alcanzar al 50% que ya corresponde al cónyuge que la efectúa. En suma, la aportación a la sociedad de gananciales queda limitada al 50% del bien aportado que tuviera carácter privativo.

Dicho lo anterior, las aportaciones de bienes o derechos a la sociedad de gananciales pueden ser de dos clases: gratuitas, que son aquellas que no conllevan contraprestación alguna, y onerosas, que son las que dan lugar a cualquier tipo de contraprestación, tanto simultáneamente a la aportación, como mediante el nacimiento a favor del aportante de un derecho de crédito contra la sociedad de gananciales exigible en el momento de la disolución de dicha sociedad, o previo y posterior a la aportación mediante el pago de las cuotas del préstamo hipotecario con dinero ganancial. También es posible que una aportación de bienes o derechos a la sociedad conyugal participe de ambas naturalezas, en cuyo caso se aplicará a cada una de ellas la fiscalidad que le corresponda.

El tratamiento tributario de ambas transacciones es distinto, según que su naturaleza sea gratuita u onerosa. Así, la donación de bienes a la sociedad de gananciales es una operación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que la normativa estatal de dicho tributo recoja bonificación alguna para este tipo de donaciones.

Por lo que respecta a las transmisiones onerosas de bienes, dicha transmisión está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados según establece el artículo 7.1 del texto refundido del mencionado impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre). No obstante, el artículo 45.I.B) 3 del mismo texto legal establece que las aportaciones a la sociedad conyugal están exentas del impuesto.

En el escrito de la consulta manifiesta que uno de los consultantes va a aportar a la sociedad de gananciales un inmueble y la otra consultante un dinero que se destinará a amortizar el préstamo que pesa sobre la vivienda. Se trata de una aportación onerosa que estará sujeta y exenta del ITPAJD.

..//..



Gaceta Fiscal, noviembre 2019

**CONSULTA DGT V2260-19**  
20 de agosto de 2019**CONTENIDO****DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

El consultante desarrolla una actividad profesional de arquitecto y es titular de dos vehículos de turismo para uso particular y familiar. Recientemente ha adquirido un vehículo todoterreno tipo jeep para afectarlo a su actividad y utilizarlo en los desplazamientos a las obras y las visitas a clientes.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Porcentaje deducible de la cuota soportada por el Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición del citado vehículo.

**CONTESTACIÓN**

1.- El ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido por el sujeto pasivo se recoge en el Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

A estos efectos el artículo 93.Cuarto de la Ley del Impuesto dispone que:

"Cuarto. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.".

Por su parte, el artículo 94.Uno.1º del mismo texto legal establece que:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1º. Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Las prestaciones de servicios cuyo valor esté incluido en la base imponible de las importaciones de bienes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 83 de esta Ley.

c) Las operaciones exentas en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 22, 23, 24 y 25 de esta ley, así como las demás exportaciones definitivas de bienes fuera de la Comunidad que no se destinen a la realización de las operaciones a que se refiere el número 2º de este apartado.

Los servicios prestados por agencias de viaje que estén exentos del impuesto en virtud de lo establecido en el artículo 143 de esta Ley.".

En el presente supuesto, el consultante afirma su intención de afectar el vehículo a que se refiere la consulta a su actividad profesional. Esta es una cuestión de hecho que deberá acreditar por cualquiera de los medios admitidos en Derecho, cuya carga incumbe al mismo de acuerdo con lo señalado en esto en materia de prueba en la Sección 2º del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE del 18), en particular lo señalado en su artículo 105.1 según el cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

2.- Por otra parte, debe tenerse en cuenta, además de lo anterior, lo dispuesto en el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido que a continuación transcribimos:

"Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional.

Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros:

1º. Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos.

2º. Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas.

3º. Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

4º. Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional.

..//..



Gaceta Fiscal, noviembre 2019

**CONSULTA DGT V2113-19**  
12 de agosto de 2019

**CONTENIDO**

**DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

El padre de los consultantes falleció recientemente en España dejando herederos a los tres hijos por partes iguales. Uno de los consultantes reside en Dubái.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Tributación de la operación.

**CONTESTACIÓN**

La ley aplicable en España para la liquidación de herencias es la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) —en adelante, LISD—, cuyos artículos 6 y 7 disponen lo siguiente:

“Artículo 6.º Obligación personal.

1. A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado.

2. Para la determinación de la residencia habitual se estará a lo establecido en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

3. Los representantes y funcionarios del Estado español en el extranjero quedarán sujetos a este impuesto por obligación personal, atendiendo a idénticas circunstancias y condiciones que las establecidas para tales sujetos pasivos en las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”.

“Artículo 7.º Obligación real.

A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el impuesto, por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con Entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con Entidades extranjeras que operen en ella.”.

Por otra parte, la disposición adicional segunda de la LISD dispone lo siguiente en su apartado Uno.1:

“Disposición adicional segunda. 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), y regulación de la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado.

Uno. 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.

1. La liquidación del impuesto aplicable a la adquisición de bienes y derechos por cualquier título lucrativo en los supuestos que se indican a continuación se ajustará a las siguientes reglas:

a) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.

b) En el caso de la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio, si el causante hubiera sido residente en una Comunidad Autónoma, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

c) En el caso de la adquisición de bienes inmuebles situados en España por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «intervivos», los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.

..//..

**LA APARTACIÓN Y EL PACTO DE MEJORA, REGULADOS EN LOS ARTÍCULOS 209 A 227 DE LA LEY 2/2006, DE 14 DE JUNIO, DE DERECHO CIVIL DE GALICIA, SON PACTOS SUCESORIOS Y, COMO TALES, TÍTULOS SUCESORIOS A LOS EFECTOS DEL ISD**

Gaceta Fiscal, noviembre 2019



**CONSULTA DGT V2235-19  
20 de agosto de 2019**

**CONTENIDO**

**DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

El padre de la consultante pretende transmitirle mediante pacto de mejora con entrega de bienes varios inmuebles, en distintas fechas cada uno de ellos, e individualmente, mediante escrituras públicas distintas.

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Si cada una de las operaciones que se realicen por separado, en escrituras públicas distintas, tienen que acumularse, o si son totalmente autónomas e independientes a todos los efectos y se practica por cada una la liquidación que proceda y con aplicación de reducciones y bonificaciones por cada uno de los pactos de mejora.

**CONTESTACIÓN**

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro directivo informa lo siguiente:

Los pactos de mejora a que se refiere la consultante se encuentran regulados en el Capítulo III ("De los pactos sucesorios") del título XX ("De la sucesión por causa de muerte") de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho Civil de Galicia (BOE de 11 de agosto de 2006).

El concepto de los pactos de mejora se recoge en el artículo 214, que establece que "Son pactos de mejora aquellos por los cuales se conviene a favor de los descendientes la sucesión en bienes concretos". El artículo 215 completa al anterior señalando que "Los pactos sucesorios podrán suponer la entrega o no de presente de los bienes a quienes les afecten, determinando en el primer caso la adquisición de la propiedad por parte del mejorado.".

En cuanto a la naturaleza jurídica de dichos pactos, su mera ubicación sistemática sería suficiente para calificarlos como negocios jurídicos "mortis causa", ya que se encuentran situados en el título que regula la sucesión por causa de muerte. Pero es que, además, el artículo 209 de dicha Ley los califica expresamente como pactos sucesorios en los siguientes términos:

«Sin perjuicio de los que fueran admisibles conforme al derecho, de acuerdo con la presente ley son pactos sucesorios:

1º Los de mejora.

2º Los de apartación.».

En ambos casos y en cuanto a la tributación de la transmisión de bienes por una persona a su descendiente, el artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE de 19 de diciembre de 1987) -en adelante LISD- dispone que "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley.».

El hecho imponible del impuesto se fija en el artículo 3 de dicha Ley, cuyo apartado 1, letra a), determina lo siguiente:

«Artículo 3.º Hecho imponible.

Constituye el hecho imponible:

a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.

[...].».

Idéntica redacción contiene el artículo 10.1.a) del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE de 16 de noviembre de 1991) -en adelante RISD-.

El artículo 11 de esta última disposición, además, desarrolla el precepto legal, señalando en su letra b) lo siguiente:

«Artículo 11. Títulos sucesorios.

Entre otros, son títulos sucesorios a los efectos de este impuesto, además de la herencia y el legado, los siguientes:

[...]

b) Los contratos o pactos sucesorios.

..//..



Gaceta Fiscal, noviembre 2019

## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

16 de septiembre de 2019

### RESUMEN

Solo las uniones de hecho inscritas en el Registro de Uniones de Hecho son equiparables a la situación conyugal a efectos de poder obtener derechos y beneficios. El requisito de la inscripción es necesario para poder reconocer la reducción por parentesco en la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones prevista legalmente para los cónyuges. La falta de inscripción supone, la falta de unos de los requisitos establecido en el artículo 1 de la Ley 11/2001.

### CONTENIDO

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha de 17 de diciembre de 2015 fue presentado escrito ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria en el que se ponen de manifiesto los siguientes hechos:

D. Sx..., NIF ..., falleció el día 15 de abril de 2015 en ..., República Eslovaca resultando única heredera de todos sus bienes y derechos, Doña Jx.... Añade que D. Sx... presentó siempre, hasta su fallecimiento, declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como residente en la Comunidad Autónoma de Madrid. Los bienes y derechos del caudal relicto se encontraban sitos en la Comunidad Autónoma de Madrid. Con ocasión de esta herencia, consta presentada en la Oficina Gestora la documentación que en dicho escrito se señala, entre otros documentos, las declaraciones a efectos del Impuesto sobre Sucesiones (autoliquidación nº ...) por importe de 3.325,36 euros, y declaración complementaria del modelo 650, con la autoliquidación nº ... ingresando un importe adicional de 672.627,26 euros el día 11/12/2015.

En dicho escrito se solicita devolución de los ingresos efectuados en esta última autoliquidación con fecha 17/12/2015 alegando que la relación entre el causante y la causahabiente era la de "pareja de hecho" y, por tanto, conforme a lo previsto en la normativa de la Comunidad de Madrid en la que se equiparan las uniones de hecho a los cónyuges, proceden las reducciones, coeficientes multiplicadores y bonificaciones del grupo II de tributación. En dicho escrito se aportan determinada pruebas e indicios que a juicio de la interesada ponen de manifiesto la existencia de convivencia de hecho.

SEGUNDO.- Con fecha de 3 de marzo de 2017 se dicta resolución por la Oficina Nacional de Gestión Tributaria por la que se deniega la solicitud de rectificación de la autoliquidación por considerar que no habiéndose cumplido el requisito de inscripción en el Registro de Uniones de Hecho, la relación entre causante y causahabiente no constituye una "unión de hecho" de las definidas en la Ley 11/2011, de Uniones de Hecho de la Comunidad de Madrid, no resultando equiparable a los cónyuges y no pudiendo aplicarse la bonificación del 99% en la cuota del impuesto, prevista en el Decreto Legislativo 1/2010, por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado.

TERCERO.- Contra la indicada resolución fue interpuesta reclamación económico-administrativa en la que el interesado reitera que la relación entre el causante y la causahabiente era la de "pareja de hecho" y, por tanto, conforme a lo previsto en la normativa de la Comunidad de Madrid en la que se equiparan las uniones de hecho a los cónyuges, proceden las reducciones, coeficientes multiplicadores y bonificaciones del grupo II de tributación.

#### 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:

Adecuación a Derecho del acto impugnado.

TERCERO.-

CUARTO.-Solicita la reclamante la aplicación de la reducción correspondiente por haber formado el causante y la hoy reclamante una unión de hecho equiparable a una relación conyugal, invocando a tales efectos el artículo 3.seis de la Ley 10/2009 de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid.

..//..

## APLICACIÓN DE LAS REGLAS CONTENIDAS EN LA DISPOSICIÓN ADICIONAL SEGUNDA DE LA LEY 29/1987. INFRACCIÓN DE LA NORMATIVA COMUNITARIA A RESIDENTES EN TERCEROS PAÍSES. CAMBIO DE CRITERIO



Gaceta Fiscal, noviembre 2019

### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL 16 de septiembre de 2019

#### RESUMEN

De acuerdo con la doctrina jurisprudencial que se expone en la ponencia que interpreta que la norma española es contraria a la normativa europea, y habida cuenta de la jerarquía de fuentes establecida en el art 7 de la LGT, se produce el efecto que nuestro Tribunal Constitucional denomina de "desplazamiento de la norma" de derecho interno, según el cual resulta inaplicable la norma afectada aunque no sea derogada expresamente, inaplicación que debe extenderse asimismo a los órganos de la Administración. En consecuencia, la Disposición Adicional 2ª de la Ley 29/1987 es aplicable asimismo en el supuesto de residentes en terceros países.

Cambio de criterio

Se reitera criterio de RG: 1661-2016, de 16 de septiembre de 2019

#### CONTENIDO

##### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 7 de julio de 2014 la hoy recurrente, residente fiscal en Suiza, presentó ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones de No Residentes (modelo 652) como consecuencia del fallecimiento el 16 de enero de 2014 de su madre Dª Cx.... A tal efecto, la interesada declaró una base imponible de 635.970,64 euros y cuota tributaria a ingresar de 146.472,86 euros.

SEGUNDO.-Con fecha 27 de julio de 2015 la interesada presentó ante la Oficina Nacional escrito de rectificación de la autoliquidación presentada al haber aplicado la normativa estatal del Impuesto que otorgaba un trato discriminatorio a los no residentes, tal y como había reconocido la Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

TERCERO.-Con fecha 11 de marzo de 2016 la Oficina Nacional de Gestión Tributaria dictó acuerdo denegando la rectificación, al ser la heredera y sujeto pasivo del impuesto residente fiscal en Suiza, país no miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo. Dicho acuerdo fue notificado a la interesada el día 21 de marzo de 2016.

CUARTO.-Con fecha 13 de abril de 2016 se promovió la presente reclamación económico- administrativa contra la desestimación de la solicitud de rectificación de autoliquidación. En el momento procedimental oportuno la interesada presentó escrito en el que reiteró las alegaciones vertidas ante la Oficina Nacional de Gestión Tributaria relativas al trato discriminatorio que la normativa española en materia de sucesiones otorgaba a los no residentes fiscales como había puesto de manifiesto la referida Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014.

##### 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:

Adecuación a derecho del acto impugnado.

TERCERO.- Dispone el artículo 6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre que "A los contribuyentes que tengan su residencia habitual en España se les exigirá el Impuesto por obligación personal, con independencia de dónde se encuentren situados los bienes o derechos que integren el incremento de patrimonio gravado", añadiendo el artículo 7 que "A los contribuyentes no incluidos en el artículo inmediato anterior se les exigirá el Impuesto por obligación real, por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras españolas o se haya celebrado en España con entidades extranjeras que operen en ella".

..//..

Gaceta Fiscal, noviembre 2019



## TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

22 de mayo de 2019

### RESUMEN

La simple utilización con carácter privativo de una embarcación por parte de la persona física apoderada y titular de una sociedad que es la propietaria de aquella, no conlleva por sí sola y automáticamente la existencia de una cesión de uso que implique realización de una actividad económica por la entidad, y que permita configurar un establecimiento permanente en territorio español a través del cual se materializa, debiendo demostrarse suficientemente tal actividad mediante la acreditación de los elementos que normalmente configuran cualquiera, tales como existencia de un contrato, de ánimo de lucro, estructura bastante para el desarrollo de la misma, etc.

Reitera criterio de RG 00-05446-2016 (22-05-2019).

### CONTENIDO

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En fecha 18 de septiembre de 2013, el órgano administrativo de referencia notifica comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, relativas a los conceptos "Derechos a la importación" e "Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación" (en adelante, IVA), ejercicio 2011, de carácter parcial limitadas a la embarcación de nombre "M", bandera de la República de Panamá, número ..., titularidad de la reclamante, domiciliada en el mismo país.

Tras la sustanciación de los distintos trámites procedimentales, la Administración dicta el día 25 de octubre de 2013 sendas propuestas de liquidación por los conceptos antes señalados. Mediante acta en disconformidad número A02-... se regulariza el concepto IVA a la importación, en la cual se propone lo siguiente:

- Cuota Tributaria: 192.795,66 euros.
- Intereses de demora: 23.638,86 euros.
- Total deuda tributaria: 216.434,52 euros.

El motivo de la citada regularización, tal y como consta en el acuerdo de liquidación, es sintéticamente el siguiente:

"-El único activo conocido de la entidad X CORPORATION es la embarcación de recreo "M", situado de modo permanente en España desde el 26/07/2011, siendo su base el puerto de ..., según queda acreditado por las diferentes inscripciones registrales, permisos y certificados emitidos por autoridades panameñas.

- Constan en este expediente las facturas giradas a nombre de la sociedad X CORPORATION por el amarre del "M" en ... de ... y otros gastos incurridos, desde el 26/07/2011, quedando acreditado por la facturación realizada por la empresa INTERNATIONAL YZ SL que los diferentes contratos realizados en relación con el "M", compra, abanderamiento y matrícula, contrato de amarre en el puerto de ... de ..., operaciones de puesta a punto y acastillaje, contratación de tripulación, realización de operaciones de mantenimiento y reparación, etcétera, han sido realizados exclusivamente a nombre y por cuenta de la sociedad X CORPORATION.

-Se ha constatado que la embarcación ha sido utilizada por D. Jx..., apoderado de X CORPORATION. Ello implica que ha existido una cesión de uso de la embarcación por su propietario a un tercero, que en el presente caso ostenta la condición de apoderado de la sociedad.

Aunque dicha cesión no se ha formalizado por escrito ni se conoce su duración o carácter temporal o permanente, ni si se ha estipulado contraprestación alguna, la misma debe ser considerada como constitutiva de una actividad realizada en España por parte de X CORPORATION. Actividad que, por otra parte, es la única conocida de las, en su caso, realizadas por X CORPORATION, ya que aunque se constituyó en Panamá, como los propios representantes de la entidad han reconocido, la citada sociedad no realiza actividad alguna en dicho país.

-En consecuencia, cabe establecer que la cesión de uso a terceros de la embarcación "M", es una actividad de carácter económico realizada en España por medio de "establecimiento permanente". Esta actividad se realiza en el territorio peninsular español desde el puerto base de la embarcación, que es el puerto ... de ..., siendo este es el lugar fijo de negocios desde donde realiza la actividad.

Esta cesión a terceros es la fuente de ingresos presuntos con la que X CORPORATION atiende los gastos derivados del amarre en puerto, mantenimiento, reparaciones, etcétera incurridos por el "M" en España.

..//..

# IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO SOBRE LA INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO

Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019



## CONSULTA DGT V0757-19 De 3 abril 2019

### CONTENIDO

Cuestión planteada: Una persona física que presta servicios de albañilería, ha prestado tales servicios a una sociedad sin haber aplicado la regla de inversión del sujeto pasivo del IVA en dichas operaciones. Se pregunta si a dichas prestaciones de servicios les resulta de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo previsto en el art. 84.Uno.2.º, letra f) de la Ley 37/1992 y, en su caso, si es posible rectificar las facturas correspondientes.

Análisis de la consulta: La Ley del IVA considera como sujeto pasivo a los empresarios que realizan las operaciones sujetas a tributación, salvo que proceda aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo. A estos efectos resulta aplicable, entre otros, la inversión del sujeto pasivo en los casos de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. En este caso se requiere que el destinatario de las operaciones sujetas al IVA debe actuar como empresario, las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones, además las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización, y por último, tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados (concertados) entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. La DGT ya indicó en su consulta V2583-12 que los requisitos a tener en cuenta para aplicar dicha regla son los siguientes: que la obra en su conjunto haya sido calificada como de construcción o rehabilitación de edificaciones o como de urbanización de terrenos; que el contrato o subcontrato, total o parcial, que se deriva de la obra en su conjunto tenga la consideración de ejecución de obras y, finalmente, que el destinatario actúe en su condición de empresario o profesional. Si existieran varios contratistas principales, lo relevante a estos efectos es que la ejecución de obra llevada a cabo en su conjunto por todos ellos se realice en el marco de un proceso de urbanización de terrenos o de construcción o rehabilitación de edificaciones, sin que haya que atender a que cada una de las ejecuciones de obra llevadas a cabo por cada uno de los contratistas sean aisladamente consideradas como de urbanización, construcción o rehabilitación. Por tanto, si las operaciones realizadas se desarrollan cumpliendo dichos requisitos, procederá aplicar la inversión del sujeto pasivo. En caso de no haberla aplicado, el consultante deberá proceder a la rectificación de las cuotas repercutidas, para lo que podrá optar bien por iniciar ante la AEAT el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones de la LGT, o bien, regularizar la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación. En este caso, el sujeto pasivo estará obligado a reintegrar al destinatario de la operación el importe de las cuotas repercutidas en exceso.

Preceptos consultados:

Ley 37/1992 (Ley IVA, arts. 4, 5 y 84.Uno.2.º,f)



Diario LA LEY, nº 9514, de 8 de noviembre de 2019

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Resolución 21 Mayo 2019**RESUMEN**

Fija el Tribunal criterio indicando que tras la reforma legal operada en 2015, el artículo 150.7 de la LGT se aplica tanto al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han apreciado defectos formales y ordenado la retroacción de las actuaciones inspectoras como al supuesto de ejecución de resoluciones de los citados órganos que han estimado en parte la reclamación contra el acto que pone fin al procedimiento de inspección por razones sustantivas o de fondo, por ser de plena aplicación, a la nueva regulación la doctrina sentada por el Tribunal Supremo respecto de la redacción original del artículo 150.5 de la LGT.

**CONTENIDO**

El artículo 150.7 de la LGT se aplica tanto al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos, que por apreciar defectos formales ordenan la retroacción de las actuaciones inspectoras, como al supuesto de ejecución de resoluciones de los órganos económico-administrativos que han estimado en parte la reclamación contra el acto que pone fin al procedimiento de inspección por razones sustantivas o de fondo.

Sentado lo anterior el TEAC ofrece los criterios que deben seguirse para poder conocer si se ha cumplido o no el controvertido plazo cuando se trata de la ejecución de una resolución que estima en parte la reclamación económico-administrativa y anula la liquidación por razones de fondo cuando el acuerdo de ejecución se anula a su vez tras la interposición del correspondiente recurso contra la ejecución.

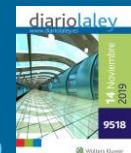
Así, si se diera el supuesto en que la estimación del recurso contra la ejecución obedece a la inadecuación del acuerdo de ejecución con los términos de la resolución a ejecutar, se deben sumar los plazos consumidos por el órgano inspector en los sucesivos actos de ejecución hasta la notificación de aquél que se ajusta plenamente a los términos de la resolución a ejecutar, es decir, los plazos transcurridos, respectivamente, desde la recepción del correspondiente expediente hasta la notificación al interesado del correspondiente acto de ejecución; y se entiende cumplido el plazo del artículo 150.7 de la LGT si la citada suma no excede de seis meses.

Pero si el caso es que ejecutada la resolución en sus propios términos, la estimación del recurso contra la ejecución obedece a la falta de conformidad a derecho de la nueva liquidación resultante de las actuaciones complementarias o de la nueva liquidación dictada en sustitución de la primera, practicadas por el órgano inspector, por estimación de pretensiones relativas a cuestiones "nuevas" en cuanto distintas a las resueltas en la reclamación inicial y que no pudieron plantearse en aquella, la reclamación económico-administrativa y la resolución del recurso contra la ejecución de la primera son dos resoluciones independientes, de manera que se entenderá cumplido el plazo del artículo 150.7 de la LGT siempre que no hayan transcurrido más de seis meses desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución que estimó en parte la reclamación económico-administrativa por razones de fondo hasta la notificación del anulado acuerdo de ejecución de esta última resolución, disponiendo el órgano competente para ejecutar de un nuevo plazo de seis meses para la ejecución de la resolución del recurso contra la ejecución.

Existe una tercera posibilidad, la de la estimación del recurso contra la ejecución tanto por inadecuación del acuerdo de ejecución con los términos de la resolución a ejecutar como a la falta de conformidad a derecho de la nueva liquidación resultante de las actuaciones complementarias o de la nueva liquidación dictada en sustitución de la primera practicadas, supuesto en el que el plazo del artículo 150.7 de la LGT se entiende cumplido siempre que no hayan transcurrido seis meses desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución que estimó en parte la reclamación económico-administrativa por razones de fondo hasta la notificación del anulado acuerdo de ejecución de esta última resolución, disponiendo el órgano competente para ejecutar de un nuevo plazo de seis meses para la ejecución de la resolución del recurso contra la ejecución.

## EL CAMBIO DE UNA ADMINISTRACIÓN DE LOTERÍAS A UNA SOCIEDAD UNIPERSONAL NO GENERA GANANCIA PATRIMONIAL EN EL IRPF DE SU TITULAR

Diario LA LEY, nº 9518, de 14 de noviembre de 2019



### TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 10 septiembre 2019

Rec. 2891/2017

#### RESUMEN

No habiéndose producido una transmisión, puesto que no ha existido un derecho a transmitir, no existe una ganancia o pérdida patrimonial gravable en el LIRPF como consecuencia de una alteración en la composición del patrimonio.

#### CONTENIDO

Fue la reorganización de la actividad de lotería del Estado lo que obligó a pasar de un régimen de derecho administrativo a otro mercantil y por lo que la reclamante optó por efectuar el cambio bajo la forma de sociedad unipersonal.

La clave para determinar si con esta transformación se genera una ganancia patrimonial, está en determinar cuándo se adquiera, hipotéticamente, el derecho a transmitir, y por quien, así como cuando se produjo, de haberse producido, la transmisión del derecho a la comercialización de los juegos y apuestas del Estado, a un tercero.

El TEAC entiende que el derecho a transmitir, del titular de un punto de venta, forma parte del derecho a comercializar los juegos y apuestas del Estado en régimen mercantil, y que tal derecho a transmitir no se configura ope legis, sino que depende de las condiciones que la entidad pública empresarial Loterías y Apuestas del Estado establezca.

Siendo así, el derecho a comercializar los juegos y apuestas del Estado, y con él el derecho a transmitirlo, nace con la firma del contrato mercantil entre el cedente y el cesionario, no antes.

Como ya dijera el TC, "es contrario al principio constitucional de capacidad económica gravar o hacer tributar en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial, sino inexistente o ficticia", y esto es precisamente lo sucedido en el caso.

Nunca ha llegado a existir el denominado derecho a transmitir la posición de comercializar los juegos y apuestas del Estado hasta que tal derecho se reconoce a los puntos de venta en virtud del contrato mercantil.

Así, y no habiéndose producido una transmisión, puesto que no ha existido un derecho a transmitir, no existe una ganancia o pérdida patrimonial gravable en el LIRPF como consecuencia de una alteración en la composición del patrimonio.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

**A LA HORA DE CALCULAR EL RENDIMIENTO DEL CAPITAL INMOBILIARIO, NO PUEDEN DEDUCIRSE EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y EL IIVTNU SATISFECHOS POR EL INMUEBLE ARRENDADO**



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019

### CONSULTA DGT V1917-19

De 22 de julio de 2019

Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

#### RESUMEN

Estos tributos son gastos inherentes a la adquisición del inmueble, por lo tanto constituyen un mayor valor de adquisición del inmueble.

#### CONTENIDO

Un matrimonio obtiene rendimientos por el juego. Uno de los cónyuges obtiene 15.000 euros de beneficio mientras que sólo consigue pérdidas por valor de 25.000 euros.

Partiendo de que los beneficios obtenidos en los juegos de suerte, envite y azar tributan como ganancias patrimoniales en cuanto suponen incorporaciones de dinero al patrimonio del contribuyente y que las pérdidas no podrán declararse en la cuantía que exceda de las ganancias, cabría preguntarse si estos cónyuges pueden en tributación conjunta compensar la variación en el patrimonio de ambos.

La DGT responde negativamente a esta cuestión. El cómputo de las pérdidas en el juego debe compensarse por cada cónyuge con las ganancias obtenidas en el juego por sí mismo y con el límite del importe de éstas siempre en el mismo período impositivo.

Normativa aplicada: art. 33 Ley 35/2006.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

**LAS PÉRDIDAS EN EL JUEGO DE UN CÓNYUGE NO PUEDEN COMPENSARSE CON LAS GANANCIAS OBTENIDAS POR EL OTRO EN TRIBUTACIÓN CONJUNTA**



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019

**CONSULTAS DGT V1924-19**

De 22 de julio de 2019

Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

### RESUMEN

Cada uno de los cónyuges podrá compensar sus pérdidas en el juego con las ganancias obtenidas por sí mismo en el mismo período impositivo.

### CONTENIDO

Un matrimonio obtiene rendimientos por el juego. Uno de los cónyuges obtiene 15.000 euros de beneficio mientras que sólo consigue pérdidas por valor de 25.000 euros.

Partiendo de que los beneficios obtenidos en los juegos de suerte, envite y azar tributan como ganancias patrimoniales en cuanto suponen incorporaciones de dinero al patrimonio del contribuyente y que las pérdidas no podrán declararse en la cuantía que excede de las ganancias, cabría preguntarse si estos cónyuges pueden en tributación conjunta compensar la variación en el patrimonio de ambos.

La DGT responde negativamente a esta cuestión. El cómputo de las pérdidas en el juego debe compensarse por cada cónyuge con las ganancias obtenidas en el juego por sí mismo y con el límite del importe de éstas siempre en el mismo período impositivo.

Normativa aplicada: art. 33 Ley 35/2006.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

**LOS CENTROS DEDICADOS A LA GUARDA DE NIÑOS NO TIENEN QUE PRESENTAR EL MODELO 233**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019



**CONSULTA DGT V1952-19**  
De 25 de julio de 2019  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**RESUMEN**

Sólo los centros de educación infantil, públicos o privados, están obligados a presentar el modelo pues son los únicos gastos que permiten aplicar la deducción por maternidad.

**CONTENIDO**

Una persona física que desarrolla una actividad económica de guarda de niños, con licencia de apertura del Ayuntamiento y los permisos de sanidad, pero no con los de la Administración Educativa, - al no tratarse de un centro de educación infantil-, no está obligada a cumplimentar el modelo 233, de declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados.

Es la normativa en materia de deducción por maternidad la que contiene la respuesta pues en ella, el concepto de "guardería" si bien se contempla desde un punto de vista amplio y acoge a los "centros de educación infantil, públicos o privados, que desarrollan el ciclo que abarca de los 0 a los 3 años", tengan la denominación que tengan (escuelas infantiles, colegios de educación infantil y primaria, etcétera), en todo caso, no se extiende a las personas físicas o jurídicas que puedan desarrollar labores de custodia de niños menores de tres años, con distintas finalidades ajenas a las estrictamente educativas.

Es el caso de establecimientos abiertos al público que acogen menores con distintos fines (locales de celebraciones de cumpleaños o fiestas infantiles, ludotecas, locales de mera custodia, campamentos infantiles, etcétera) o de gastos satisfechos a particulares en el domicilio familiar por custodia de menores (cuidados realizados por familiares retribuidos, gastos de custodia satisfechos a "canguros", empleados del hogar, etc.).

Normativa aplicada: art. 81 LIRPF y arts. 60 y 69 RIRPF.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

### LOS GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y CUSTODIA DE PARTICIPACIONES Y ACCIONES DE INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA PUEDEN DEDUCIRSE EN IRPF



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019

**CONSULTA DGT V2117-19**  
De 12 de agosto de 2018  
SG de Operaciones Financieras

#### RESUMEN

Cuando estos servicios se presten a través de cuentas globales delimitadas en la Ley del Mercado de Valores, y el folleto del fondo permita el cobro a partícipes de comisión de custodia, los citados gastos de administración y custodia (depósito) de dichas acciones o participaciones cargados al cliente por la entidad comercializadora, podrán ser deducidos en Renta de los rendimientos del capital mobiliario.

#### CONTENIDO

Una entidad de crédito que comercializa en España participaciones y acciones de instituciones de inversión colectiva nacionales y extranjeras, - prestando a sus clientes los servicios de custodia y administración por los que percibe una comisión en un porcentaje sobre el saldo promedio efectivo de las acciones o participaciones-, puede deducir en el IRPF los gastos de administración y custodia.

La LIRPF es clara al respecto cuando indica que para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros entre otros, los gastos de administración y depósito de valores negociables.

A su vez, la normativa propia de las instituciones de inversión colectiva dispone que las participaciones y acciones de las instituciones de inversión colectiva, tienen financieramente consideración de valores negociables.

Y además ya fue contestada en igual sentido la Consulta 0538-98, de 3 de abril de 1998, sobre delimitación de los gastos de administración y custodia, calificando la caracterización de estos servicios como una "administración estática y conservativa del patrimonio, con las notas propias de los contratos de depósito mercantil", y que como tal, tienen encaje en el concepto de gastos de administración y custodia (o depósito) de valores negociables, los gastos comisiones de naturaleza directa exigidos por las entidades por las funciones desarrolladas y conexas con las del depósito mercantil.

Por todo ello, en el caso, la entidad de crédito al asumir las obligaciones de remitir o poner a disposición del cliente la documentación informativa que, conforme a lo previsto en la normativa reguladora de las instituciones de inversión colectiva tenga derecho a recibir; incluir en los expedientes de fondos del cliente todas las acciones o participaciones resultantes de las operaciones que este realice, así como las que resulten de eventos corporativos propios de las instituciones; informar al cliente del cobro de intereses, dividendos y cualesquiera operaciones financieras que afecten a las instituciones de inversión colectiva custodiadas; comunicar al cliente las operaciones financieras y demás eventos corporativos publicados por las gestoras de las instituciones a efectos de adopción de decisión por mismo y en ausencia de instrucciones intervenir con la finalidad de salvaguardar los derechos económicos del cliente, realiza servicios de administración y depósito.

Cuando estos servicios se presten a través de cuentas globales conforme a su delimitación en la Ley del Mercado de Valores, y cuando el folleto del fondo permita el cobro a partícipes de comisión de custodia, los gastos de administración y custodia (depósito) de dichas acciones o participaciones cargados al cliente por la entidad comercializadora, son gastos fiscalmente deducibles del rendimiento del capital mobiliario.

Si el rendimiento del capital mobiliario negativo derivado de la deducción de los gastos de administración y depósito de valores negociables, resultara negativo, formará parte de la base imponible del ahorro, debiéndose efectuar su integración y compensación conforme a las reglas previstas en el artículo 49 de la LIRPF.

Normativa aplicada: arts. 26.1 y 49 (Ley 35/2006).

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## ¿ESTÁN EXENTOS DE IVA LOS SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN PARA LA CONTRATACIÓN DE TARJETAS DE CRÉDITO POR VÍA TELEFÓNICA?

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019



**CONSULTA DGT V2118-19**  
De 12 de agosto de 2019  
SG de Impuestos sobre el Consumo

**RESUMEN**

La mera recolección de información sobre un potencial cliente no es suficiente para alcanzar la exención si dicha recolección no va acompañada de cierta evaluación, análisis o filtrado, de modo que la información suministrada a la entidad financiera emisora tenga un cierto valor añadido y permita o facilite la contratación del producto.

**CONTENIDO**

Una mercantil que presta servicios de intermediación para la contratación de tarjetas de crédito por vía telefónica a través de bases de datos bien de terceros o de la entidad financiera con respecto a la que se intermedia, está exenta de IVA por ser los prestados servicios de mediación, aunque atendiendo a las siguientes matizaciones.

Los criterios para apreciar la existencia de mediación dentro del ámbito de la exención son que el prestador del servicio de negociación o, en este caso, de intermediación, sea un tercero, distinto del comprador y del vendedor en la operación principal y que las funciones que realiza vayan más allá del suministro de información y la recepción de solicitudes, y que se plasmen en la indicación de las ocasiones en las que se puede realizar la operación y, una vez existen dichas ocasiones, haciendo lo necesario para que ésta se efectúe. Además, el mediador debe ser un tercero completamente independiente de las partes, conocido por ambas y cuya actividad también es sabida y aceptada por dichas partes.

El TEAC viene negando la exención a servicios de mediación en los que la función del tercero es la de aproximar a las partes para la futura celebración de un contrato.

El TJUE también viene diferenciando entre suministro de información y mediación, y estableció una lista de actividades que podría realizar un mediador, destacando que la realización de alguna de ellas sería suficiente para considerar la mediación.

Existe intermediación cuando se realiza al menos alguno de los siguientes servicios: el mediador concluye un contrato como agente de la entidad; el mediador asesora y negocia los términos del contrato en nombre y por cuenta del cliente para la conclusión del contrato; o el mediador pone en contacto al cliente con la entidad para la formalización del contrato.

En el caso, la labor de mediación se desarrolla en tres fases, a saber, captación de clientes potenciales, análisis y estudio de su perfil para verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la entidad financiera para la contratación del producto y finalmente envío a la entidad financiera de las solicitudes que han superado la fase anterior, lo que a priori revela que se trata de un servicio de mediación financiera exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Si las bases de datos a partir de las cuales se efectúa el filtrado de potenciales clientes fuera facilitada por la propia entidad financiera respecto de la que se intermedia, a cambio de una contraprestación, esta prestación de servicios efectuada por la referida entidad financiera consistente en la puesta a disposición de bases de datos no tendrá naturaleza financiera a efectos de quedar amparada por la exención.

No obstante se puntualiza que aunque las bases de datos fueran cedidas por la propia entidad financiera a la entidad consultante ello no es impedimento para aplicar la exención del artículo 20.Uno.18º de la Ley a los servicios de intermediación financiera prestados por la consultante siempre y cuando se cumplan los demás requisitos para poder considerar el servicio prestado como de mediación y no como mero suministro de información o publicidad.

Normativa aplicada: art. 20.Uno.18º (Ley 37/1992).

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

**PAGAR UNA RETRIBUCIÓN AL PRESIDENTE DE UNA COMUNIDAD DE PROPIETARIOS PUEDE TENER INCIDENCIA EN EL IVA**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019



**CONSULTA DGT V2148-19**  
De 13 de agosto de 2019  
SG de Impuestos sobre el Consumo

**RESUMEN**

Si la actividad del presidente cumple los requisitos establecidos en la normativa del Impuesto, deberá repercutir el impuesto a la comunidad de propietarios.

**CONTENIDO**

La adopción por mayoría de los miembros de la Comunidad de Propietarios de satisfacer una retribución anual al presidente puede tener consecuencias en el IVA. Lo decisivo aquí no es la frecuencia o habitualidad de los servicios, sino la ordenación de medios de producción para intervenir en el mercado, aún cuando sea de manera ocasional.

Por ello, la percepción de remuneración por los servicios de presidente de la Comunidad de propietarios es una operación sujeta a IVA. El presidente deberá entonces repercutir el Impuesto a la Comunidad y cumplir con las obligaciones formales relativas a la presentación de declaraciones de comienzo, modificación y cese de las actividades; solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan; expedir y entregar factura de todas sus operaciones, así como llevar la contabilidad y los registros oportunos y presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas. Ello además de su obligación de presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante, y la declaración-resumen anual.

Normativa aplicada: arts. 4 y 5 LIVA.

## LEY GENERAL TRIBUTARIA

### LA SIMPLE COTITULARIDAD DE UN INMUEBLE NO GENERA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019



**CONSULTA DGT V2270-19**  
De 21 de agosto de 2019  
SG de Tributos

#### RESUMEN

Los condóminos de un inmueble no son responsables tributarios ante el embargo diligenciado a uno de los cotitulares.

#### CONTENIDO

Cuando un inmueble en régimen de pro indiviso resulta embargado solo en el porcentaje de titularidad de uno de los comuneros, presumiéndose que el resto de los cotitulares no han tenido ninguna participación ni en los hechos que ha motivado la exigencia de la deuda tributaria, los demás comuneros, - y su participación en el inmueble-, quedan exentos de responsabilidad.

En este sentido, los artículos 42 y 43 de la Ley General Tributaria no contemplan entre los supuestos de responsabilidad, la mera cotitularidad de bienes. De ahí que sólo podrá embargarse la cuota de participación del obligado al pago en el bien, si bien la Administración deberá notificar al resto de condóminos la realidad del embargo.

Normativa aplicada: arts. 160, 170.1 y 2 LGT; arts. 70.2 y 76.3 RGR.

## PROCEDIMIENTO

### ¿SE CONSIDERAN EMBARGADOS POR HACIENDA TAMBIÉN LOS DERECHOS QUE NACEN DE LAS ACCIONES EMBARGADAS?

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019



**CONSULTA DGT V1638-19**  
De 1 de julio de 2019  
SG de Tributos

#### RESUMEN

Los derechos de suscripción preferente tienen la consideración de valores distintos de las acciones de las que derivan y su embargo se deberá de efectuar de conformidad con lo dispuesto en los apartados 1 y siguientes del artículo 80 del RGR.

#### CONTENIDO

Cuando ya está trabado un embargo sobre unas acciones de una sociedad cotizada, de cara a una cercana ampliación de capital, los derechos de suscripción preferente tienen la consideración de valores distintos a las acciones de las que derivan y su embargo se rige por el artículo 80 del RGR.

Así, cuando la Administración conozca de la existencia de valores de titularidad del obligado al pago, dictará diligencia de embargo que identificará los valores conocidos por la Administración actuante, que comprenderá un número de valores que, a juicio del órgano de recaudación, cubra el importe total de la deuda.

En las sociedades anónimas, los derechos de suscripción preferente serán transmisibles en las mismas condiciones que las acciones de las que derivan, y por ello, la transmisibilidad de los derechos de suscripción preferente, debe hacerse en las mismas condiciones que las acciones de las que derivan; los derechos de suscripción son elementos patrimoniales diferentes de las acciones.

Esta naturaleza también se contempla en la Ley del Mercado de Valores en la que establece que los derechos de suscripción (valores que dan derecho a adquirir acciones) se encuadran en una categoría de valores negociables.

Siendo entonces valores negociables, si el embargo se refiere a valores representados mediante títulos o mediante anotaciones en cuenta que se hallen depositados, entregados o confiados a una oficina de una entidad de crédito, sociedad o agencia de valores, o cualesquiera otras entidades depositarias, el embargo se llevará a cabo mediante la presentación de la diligencia de embargo a la entidad y podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, a los demás bienes y derechos del obligado al pago existentes en dicha entidad de crédito, sociedad o agencia de valores, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo, sean o no conocidos por la Administración.

Si el embargo se refiere a valores representados mediante títulos que no estén depositados en entidades, la diligencia de embargo se debe notificar al titular, debiendo este comunicar cualquier circunstancia relativa a los títulos que pudieran afectar al embargo.

El órgano de recaudación puede o bien hacerse cargo de los títulos y ordenar su enajenación o bien si resulta más adecuado para la satisfacción de la deuda, puede acordar en lugar de la enajenación de los valores, el embargo de los rendimientos de toda clase y, en su caso, reintegros, derivados de aquellos.

Normativa aplicada: art. 80 (RD 939/2005).

## PROCEDIMIENTO

**OBLIGADOS A PRESENTAR ANTE LA AEAT DECLARACIÓN INFORMATIVA DE LA CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 2019



**CONSULTA DGT V1651-19**  
De 3 de julio de 2019  
SG de Tributos

**RESUMEN**

Las plataformas colaborativas están obligadas a presentar la declaración informativa con el contenido del apdo. 4 del art. 54 ter del RGAT, en particular, con la identificación del propietario de la vivienda cedida con fines turísticos así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueren distintos.

**CONTENIDO**

La persona obligada a presentar la declaración informativa de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (modelo 179) en el supuesto de que la cesión se lleve a cabo a través de una plataforma online por gestores inmobiliarios que actúan en nombre de los propietarios de las viviendas, es el intermediario.

Así se pronuncia la DGT porque de forma expresa lo dispone el Real Decreto 1065/2007 al establecer una obligación de información específica para las personas o entidades que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos.

Cuando el gestor inmobiliario utiliza una plataforma colaborativa para gestionar en nombre del propietario la cesión del uso de la vivienda con fines turísticos, a los efectos de la obligación de información, debe distinguirse entre los contratos formalizados entre el propietario de la vivienda y el gestor, y entre éste y el cesionario de la vivienda con fines turísticos.

Si el gestor actúa en nombre del propietario para ceder el uso de la vivienda con fines turísticos, pudiera darse el caso de que el gestor inmobiliario fuera titular de un derecho en virtud del cual cede la vivienda con fines turísticos, y, por tanto, ser el cedente en última instancia de la vivienda como titular de un derecho de subarrendamiento sobre la misma. Siendo el gestor el cedente o el titular del derecho de cesión no puede ser considerado intermediario.

Pero si gestor no es titular de este derecho de cesión de la vivienda con fines turísticos, es decir, no tuviera la consideración de cedente, tampoco tendría la obligación de presentar la correspondiente declaración informativa, en el bien entendido que no tendría la consideración de intermediario al ser la plataforma colaborativa y no el gestor quien en última instancia pone en contacto al cedente con el cesionario con la finalidad de concluir el contrato de cesión temporal del uso de la vivienda con fines turísticos, siendo entonces la plataforma colaborativa la obligada a presentar la declaración informativa.

Normativa aplicada: art. 54 ter apdo. 4 (RD 1065/2009).

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

## ALGUNAS CUESTIONES SOBRE LA DEDUCCIÓN INCREMENTADA POR ASISTENCIA A GUARDERÍAS

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019



## CONSULTAS DGT V1952-19-V1953-19-V1954-19-V2209-19

De 25 de julio de 2019 (V1952, V1953 y V1954-19) y de 19 de agosto de 2019 (V2209-19)

## RESUMEN

Se abordan dos aspectos en este artículo: la obligación de presentar la declaración informativa, modelo 233, cuando la actividad económica de guarda de niños se desarrolla sin contar con la autorización de la administración educativa, y la aplicación de la deducción cuando se asiste a un centro de educación infantil en horario correspondiente a media jornada.

## CONTENIDO

El artículo 61 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 modificó, con efectos desde el 1 de enero de 2018, el artículo 81 de la Ley del impuesto, estableciendo un incremento de la deducción por maternidad prevista en dicho artículo de hasta 1.000 € anuales adicionales cuando el contribuyente que tuviera derecho a la deducción por maternidad hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en «guarderías o centros de educación infantil autorizados», con los límites y requisitos establecidos en el referido artículo.

El desarrollo reglamentario del citado artículo se efectuó en los artículos 60 del RIRPF, que regula el procedimiento para la práctica de la deducción por maternidad y su pago anticipado y para la aplicación del incremento de dicha deducción por gastos en guarderías o centros de educación infantil, y en el artículo 69 del mismo texto, que regula las obligaciones de información correspondientes a la deducción por maternidad e incremento de la deducción por los referidos gastos. Entre los datos que el artículo 69.9 del RIRPF obliga a las guarderías o centros de educación infantil autorizados a comunicar a la administración tributaria, se incluyen «...los correspondientes a la autorización del centro expedida por la administración educativa competente...».

En desarrollo de este último artículo, por la Orden HAC/1400/2018, de 21 de diciembre, se aprobó el modelo 233, «Declaración informativa por gastos en guarderías o centros de educación infantil autorizados» y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación, y se modificó la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria.

En las tres consultas vinculantes citadas, en primer lugar se plantean por los consultantes (en las dos primeras se trata de personas físicas y en la V1954-19 de una sociedad de responsabilidad limitada) la cuestión relativa a la obligación de presentar la mencionada declaración informativa, modelo 233, a la actividad económica de guarda de niños que desarrollan, no contando con autorización de la administración educativa de su Comunidad Autónoma, al no tratarse de un centro de educación infantil. En la primera de ellas se hace expresa mención por el consultante contar con la licencia de apertura del ayuntamiento y los permisos de sanidad, precisión que no se efectúa en la descripción de hechos de las otras dos.

La Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), tras exponer la legislación aplicable al supuesto consultado que es la que hemos reseñado con anterioridad, se plantea, en primer lugar, el alcance de los centros a los que se refiere el incremento de la deducción por maternidad. Para ello parte de la exposición de motivos de la citada Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 que señala lo siguiente: «En cuanto a la deducción por maternidad, se incrementa el incentivo fiscal cuando tenga que soportar gastos por la custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros educativos autorizados, lo que no solo estimulará la incorporación de la mujer al mercado laboral sino que, al tenerse en cuenta tales gastos, facilitará la conciliación de la vida familiar y laboral y el acceso del hijo menor de tres años al primer ciclo de la educación infantil.»

Asimismo fundamenta su resolución en el artículo 81.2 de la LIRPF que respecto de la base de deducción considera que está integrada por «las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos...», y en cuanto a su aplicación temporal establece que «...en el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el número de meses de dicho ejercicio se ampliará, en caso de cumplimiento del resto de requisitos, a los meses posteriores al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquél en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.»

..//..

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

PREMIO QUE PERCIBE UN DEPORTISTA PROFESIONAL POR HABER ALCANZADO UN DETERMINADO RESULTADO EN UNA COMPETICIÓN: ¿CONSTITUYE LA CONTRAPRESTACIÓN DE UN SERVICIO SUJETO AL IVA?

CONTESTACIONES A CONSULTAS VINCULANTES DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE 23 DE NOVIEMBRE DE 2017 (V3074-17); 16 DE OCTUBRE DE 2018 (V2744-18); Y DE 20 Y 29 DE FEBRERO DE 2019 (V0375-19 Y V2241-19, RESPECTIVAMENTE)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019



DAVID GÓMEZ ARAGÓN  
Director del Centro de Investigación

## RESUMEN

Según lo establecido con claridad por el TJUE en la sentencia Bastova, cuando un deportista profesional, que ejerce su actividad de manera independiente, percibe un premio del organizador de una determinada competición deportiva como consecuencia de haber alcanzado un determinado resultado en esta última y al que única y eventualmente tenía derecho si tal circunstancia llegaba finalmente a producirse, hay que considerar que dicho deportista no está realizando a efectos del IVA una prestación de servicios a título oneroso, cuya contraprestación estaría constituida por el referido premio y de la que sería destinatario el organizador de la carrera, que pudiese considerarse por tanto sujeta a dicho impuesto. Resulta por tanto contrario a derecho, y no válido, el criterio que en sentido contrario al anteriormente expuesto venía sosteniendo la DGT con anterioridad a dicha sentencia, y que parece ser sigue manteniendo con posterioridad a la misma.

## SUMARIO

- I. EL CRITERIO TRADICIONAL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS SOBRE EL TEMA Y EL MANTENIMIENTO DEL MISMO EN SUS ÚLTIMAS CONTESTACIONES
- II. LA SENTENCIA BASTOVA Y LA OBLIGACIÓN DE LA DGT DE ADAPTAR SUS CRITERIOS AL CONTENIDO DE LA MISMA
- III. CONCLUSIONES

## CONTENIDO

I. EL CRITERIO TRADICIONAL DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS SOBRE EL TEMA Y EL MANTENIMIENTO DEL MISMO EN SUS ÚLTIMAS CONTESTACIONES

La Dirección General de Tributos (DGT) se ha pronunciado en varias ocasiones respecto a si el premio que un deportista profesional, que ejerce su actividad de manera independiente, percibe del organizador de una competición deportiva, por el hecho de haber alcanzado un determinado resultado en esta última (por ejemplo, una determinada posición en dicha competición), constituye o no la contraprestación de un servicio que, a efectos del IVA, haya de considerarse que tal deportista presta y del que habría de ser destinatario el referido organizador de la competición.

Un primer grupo de tales pronunciamientos estaría incluido en las cuatro siguientes contestaciones de la DGT relativamente recientes en el tiempo: la V2241-19, de 20 de agosto de 2019; la V0375-19, de 20 de febrero de 2019; la V2744-18, de 16 de octubre de 2018 y la V3074-17, de 23 de noviembre de 2017 (1).

Pues bien, en todas las referidas contestaciones la DGT ha considerado que, el premio que un deportista profesional que ejerce su actividad de manera independiente percibe del organizador de una determinada competición deportiva como consecuencia de haber alcanzado un determinado resultado en esta última (por ejemplo, una determinada posición en dicha competición), y al que única y eventualmente tenía derecho si tal circunstancia llegaba finalmente a producirse, constituye la contraprestación de un servicio (i) que a efectos del IVA hay que considerar que tal deportista presta en el ejercicio de tal actividad, (ii) que consiste en participar en tal competición y (iii) del que es destinatario el organizador de esta última.

..//..

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

## RETRIBUCIONES DE LOS AGENTES DE JUGADORES DE FÚTBOL HASTA 1 DE ABRIL DE 2015

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019



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

**RESUMEN**

Los importes satisfechos por el Club de fútbol a agentes y/o representantes de jugadores deben considerarse efectuados 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 hasta 1 de abril de 2015 en que fue modificado. Adicionalmente se contemplan otras cuestiones como la vulneración de la teoría de los actos propios, la aplicación de la exención por despido del artículo 7.e) de la Ley, o la determinación de la residencia fiscal de determinados futbolistas.

**SUMARIO**

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ANTECEDENTES DE HECHO
- III. FUNDAMENTOS DE DERECHO
  - 3.1. Las retribuciones de los agentes
  - 3.2. Otras cuestiones resueltas
- IV. FALLO

**CONTENIDO****I. INTRODUCCIÓN**

La cuestión nuclear de la presente Resolución del TEAC de 10 de julio de 2019, interpuesta contra la resolución de un recurso de reposición por el que se impugnó una liquidación dictada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (DCGC) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), es el tratamiento fiscal a dispensar a determinadas retribuciones satisfechas por un Club de fútbol a los agentes de sus jugadores. En concreto, de la calificación de estos pagos como ingresos en concepto de rendimientos del trabajo de los jugadores y, por tanto, la correlativa obligación del Club de practicar retenciones e ingresos a cuenta sobre los mismos. Adicionalmente aborda el TEAC en su Resolución otros aspectos planteados por el Club reclamante relativos a:

- La vulneración de la teoría de los actos propios al exigir la retención a la entidad en los casos en que se ha practicado liquidación al retenido.
- La aplicación o no de la exención del artículo 7.e) de la Ley 35/2006 a un despido calificado como improcedente por la entidad, y por qué no efectuó retención alguna.
- El concepto de ausencias esporádicas en relación a dos jugadores que residieron en España hasta el 30 de junio de 2015 en que finalizan contrato y trasladan su residencia al extranjero.
- Por último, y aunque en este concreto expediente el TEAC inadmite por extemporaneidad el recurso contra el procedimiento sancionador incoado por la administración, incorporaremos una referencia a la resolución del TEAC de 11 de junio de 2019, en la que este aspecto sí es objeto de análisis por el TEAC.

..//..

# **JURISPRUDENCIA**

## IMPLICACIONES FISCALES DE LA NUEVA CONFIGURACIÓN DEL DERECHO DE TRANSMISIÓN TRAS LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 936/2018, DE 5 DE JUNIO: ¿QUÉ OCURRE CUANDO ALGUIEN MUERE SIN HABER ACEPTADO LA HERENCIA?

Contabilidad y Tributación, nº. 440, noviembre 2019



**ALBERTO ARTAMENDI GUTIÉRREZ**

Abogado en el Departamento de Derecho Fiscal en Uría Menéndez de Barcelona

**MIGUEL PÉREZ CAMPOS**

Abogado en el Departamento de Derecho Fiscal en Uría Menéndez de Valencia

**ADRIÁ RIBA LOZANO**

Abogado en el Departamento de Derecho Fiscal en Uría Menéndez de Madrid

### RESUMEN

La Sentencia del Tribunal Supremo 936/2018, de 5 de junio (rec. núm. 1358/2017) acoge en el ámbito tributario la teoría moderna relativa al derecho de transmisión que ya había adoptado el orden civil en la Sentencia 539/2013, de 11 de septiembre (rec. núm. 379/2011), y abandona la teoría clásica que venía sosteniendo hasta entonces. Este artículo analiza la evolución histórica de la controversia, las implicaciones que este cambio supone desde el punto de vista fiscal y las cuestiones controvertidas que la modificación genera.

### SUMARIO

1. Introducción
  2. Interpretación jurisprudencial del precepto: evolución
  3. Estado actual de la cuestión
  4. Cuestiones controvertidas
    - 4.1. Inclusión del propio derecho de transmisión en la herencia del heredero transmitente
    - 4.2. Devengo del segundo hecho imponible
    - 4.3. Cuantificación de la base imponible
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas

### CONTENIDO

#### 1. Introducción

Este trabajo tiene como objeto analizar las implicaciones fiscales del artículo 1.006 del Código Civil recorriendo la evolución de la doctrina y la jurisprudencia que se ha ido generando sobre esta cuestión hasta la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) 936/2018, de 5 de junio (Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 1358/2017 –NFJ070611–).

A modo de introducción, conviene recordar el tenor literal del citado artículo 1.006 del Código Civil:

Por muerte del heredero sin aceptar ni repudiar la herencia pasará a los suyos el mismo derecho que él tenía.

El precepto regula el conocido como *ius transmissionis* o derecho de transmisión, esto es, la transmisión hereditaria del derecho a aceptar o repudiar una herencia (*ius delationis*) cuando el llamado a aceptar o repudiar originalmente esta herencia fallece antes de que pueda aceptarla. La interpretación de este artículo ha sido ampliamente debatida por la doctrina y la jurisprudencia desde el punto de vista del derecho civil, lo cual ha tenido un indudable impacto en el derecho tributario.

#### 2. Interpretación jurisprudencial del precepto: evolución

...//...

## LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS Y LA DOCTRINA DEL TEAC: EFICACIA TEMPORAL DEL CESE DE LOS EFECTOS DEL CARÁCTER VINCULANTE DE LAS CONSULTAS Y LOS PRINCIPIOS DE SEGURIDAD JURÍDICA Y CONFIANZA LEGÍTIMA

### ANÁLISIS DE LA SAN DE 17 DE ABRIL DE 2019, REC. NÚM. 866/2016



Contabilidad y Tributación, nº. 440, noviembre 2019

**FÉLIX ALBERTO VEGA BORREGO**  
**Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad Autónoma de Madrid**

#### RESUMEN

La sentencia aborda una cuestión de indudable interés: si la Administración tributaria puede regularizar, aplicando retroactivamente un criterio del TEAC, obligaciones tributarias que fueron autoliquidadas por el contribuyente siguiendo un criterio (más favorable) fijado con carácter previo y vinculante en una contestación a una consulta tributaria. Aunque la cuestión se aborda exclusivamente desde la perspectiva de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, también puede ser abordada delimitando el efecto temporal del cese de los efectos vinculantes de las consultas tributarias cuando entran en contradicción con un criterio posterior del TEAC.

Esta disparidad de criterios interpretativos tiene su origen en la aplicación de la reducción por creación y mantenimiento de empleo, vigente en el IRPF entre los ejercicios 2009 a 2014, cuando la actividad económica la realiza una entidad en régimen de atribución de rentas. La duda surgió sobre si los requisitos de la reducción debían verificarse a nivel de cada uno de los socios de la entidad (criterio de las consultas) o a nivel de la propia entidad (criterio del TEAC).

#### CONTENIDO

##### 1. Supuesto de hecho

La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 17 de abril de 2019 (rec. núm. 866/2016 –NFJ073351–) aborda una importante cuestión que afecta al potencial conflicto entre la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT). Se trata de determinar si la Administración tributaria puede regularizar, aplicando retroactivamente un criterio del TEAC, obligaciones tributarias que fueron autoliquidadas por el contribuyente siguiendo un criterio (más favorable) fijado con carácter previo por la DGT.

En este caso se trata de un contribuyente que aplicó en sus autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) una determinada reducción del IRPF siguiendo el criterio establecido por varias contestaciones vinculantes a consultas tributarias escritas emitidas por la DGT al amparo de los artículos 89 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). En particular, la norma en cuestión es la disposición adicional 27.<sup>a</sup> de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), que regula la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo. Esta reducción se introdujo para el ejercicio 2009 y resultó aplicable hasta el periodo impositivo 2014.

Según el criterio de la DGT establecido en las Consultas V1520/2010, de 7 de julio (NFC038791); V1553/2010, de 12 de julio (NFC038837), y V2083/2010, de 21 de septiembre (NFC039341), cuando la actividad económica se realizaba a través de una entidad en régimen de atribución de rentas (EAR), los requisitos de la reducción debían verificarse a nivel de cada uno de los socios, comuneros o partícipes de la EAR, y no a nivel de la propia entidad. En este caso, el contribuyente, de haber tenido que verificar dichos requisitos a nivel de la entidad, no cumplía los requisitos de la reducción. Si los cumplía, en cambio, si se verificaban a nivel de cada uno de los socios, que era el criterio fijado por la DGT.

Sucede además que, en marzo de 2010, coincidiendo con el comienzo del primer periodo de declaración del ejercicio en que dicha reducción fue aplicable (2009), la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) publicó una nota informativa que señalaba que los requisitos de la reducción había que verificarlos a nivel de los socios y no de la propia EAR. Como puede verse, la AEAT, desde el principio, mantuvo el mismo criterio que luego fijó la DGT en las consultas indicadas. Además, la AEAT, en los manuales del IRPF de los ejercicios controvertidos, advertía expresamente que los requisitos de la reducción había que cumplirlos a nivel del socio y no de la entidad.

Como último dato para entender el supuesto de hecho, hay que mencionar que la disposición adicional 27.<sup>a</sup> de la LIRPF fue modificada hasta en tres ocasiones. El único fin de estas modificaciones fue extender el ámbito de aplicación temporal de esta reducción a los años 2012, 2013 y 2014. Las normas que realizaron estas modificaciones (RDL 20/2011, de 30 de diciembre; Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y Ley 22/2013, de 23 de diciembre) no alteraron ni la redacción ni los requisitos materiales de la reducción. Como hemos indicado, se limitaron a ampliar su ámbito de aplicación temporal.

..//..

## CONFLICTO DE COMPETENCIA POSITIVO ENTRE LA COMUNIDAD FORAL Y LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO PARA DETERMINAR EL DOMICILIO FISCAL A EFECTOS DE INGRESO DE LAS RETENCIONES EN EL IRNR. VALORACIÓN DE LA PRUEBA

Gaceta Fiscal, noviembre 2019



**TRIBUNAL SUPREMO**  
9 de octubre de 2019

### RESUMEN

Ha de convenirse que en modo alguno se ha acreditado, ni siquiera en este sentido se ha dirigido la demanda, que la Junta Arbitral haya infringido la normas de valoración de la prueba y ha aplicado correctamente la regla de la carga de la prueba, por lo que en vía administrativa la conclusión se impone, esto es, la Junta Arbitral valoró debidamente el material probatorio del que disponía, sin que del conjunto de datos fácticos con los que contó debiera adoptar otra decisión.

### CONTENIDO

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El procurador Dº. Noel De Dorremochea Guiot, en nombre y representación de la Comunidad Foral de Navarra, con fecha 25 de junio de 2018, interpuso recurso contencioso-administrativo contra resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 10 de abril de 2018, en el conflicto nº. 91/2015, relativo a retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no residentes, ingresadas ante la AEAT por K., S.L., por los períodos 2011, 2012 y 2013.

SEGUNDO.- Recibido el expediente administrativo y los justificantes de los emplazamientos practicados a terceros interesados, por diligencia de ordenación de fecha 2 de octubre de 2018, se otorgó a la misma, con entrega del expediente administrativo, el plazo de veinte días para la formalización de la demanda. Trámite que fue evacuado mediante escrito presentado con fecha 31 de octubre de 2018, en el que suplicaba a la Sala "dicte sentencia por la que se estime íntegramente el presente recurso, y en consecuencia declare que la recurrida Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 10 de abril de 2018, en el conflicto nº 91/2015; es nula de pleno derecho o, subsidiariamente, resulta contraria al ordenamiento jurídico, acordando su anulación, declarando, en su lugar, que las retenciones practicadas por K. a los señores Jose Carlos y Jose Pedro, ingresadas en la AEAT, por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), debieron haber sido ingresadas a la Hacienda Tributaria de Navarra (HTN), y declarando asimismo que la HTN acredita derecho a la exacción de las mismas y, particularmente, a la transferencia a la Comunidad Foral de Navarra de su importe relativo a los años 2011 a 2013, que alcanza la suma de 414.158,59 euros". Y, por segundo otrosí digo, interesó el recibimiento del pleito a prueba, proponiendo como prueba documental, la unión de:

"1.a).- Contrato de Maximo.

1.b).- Nóminas de Maximo.

1.c).- Acta del Consejo de Administración que documenta el acuerdo de 9 de junio de 2011, de otorgamiento de poder y delegación de facultades a Maximo y Jose Carlos. Depositada en el Registro Mercantil de Navarra.

2.a).- Depósito en Registro Mercantil de Navarra del Acta del Consejo de Administración que documenta el acuerdo de 9 de junio de 2011, de otorgamiento de poder y delegación de facultades a Maximo y Jose Carlos.

2.b).- Información del Registro Mercantil de Navarra en que consta el depósito de las cuentas anuales de K. de 2012. Auditadas por la oficina de KPMG en Pamplona, indicando en las mismas el domicilio en Pamplona, con certificación del socio único de la entidad, también expedida en Pamplona, legitimada notarialmente en Pamplona.

2.c).- Acta de consignación de decisiones del socio único sobre cese del consejo de Administración y nombramiento de Administrador Único, extendida en Pamplona".

TERCERO.- Por Diligencia de Ordenación de fecha 5 de noviembre de 2018, se tuvo por formalizada la demanda, dándose traslado de la misma, con entrega del expediente administrativo a la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado, parte recurrida, para que la contestara en el plazo de veinte días. Trámite que fue cumplimentado mediante escrito de fecha 4 de diciembre de 2018, con la súplica a la Sala "resuelva desestimando íntegramente el recurso, por adecuarse al ordenamiento jurídico el acto impugnado, con imposición de costas a la recurrente". Y por otrosí digo, interesó el recibimiento del pleito a prueba, consistente en:

..//..

## DEDUCCIÓN DEL IMPUESTO SOPORTADO. DENEGACIÓN DE LA DEDUCCIÓN. PROVEEDOR PROBABLEMENTE FICTICIO. FRAUDE DEL IVA. EXIGENCIA DE CONOCIMIENTO POR PARTE DEL ADQUIRENTE

Gaceta Fiscal, noviembre 2019



### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA 3 de octubre de 2019

#### RESUMEN

Se opone a que el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado se deniegue a un sujeto pasivo que participa en la cadena alimentaria por el único motivo —suponiendo que esté debidamente demostrado, lo cual debe comprobar el tribunal remitente— de que dicho sujeto pasivo no ha cumplido las obligaciones de identificación de sus proveedores, a efectos de la trazabilidad de los alimentos, que le incumben en virtud de lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 178/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2002, por el que se establecen los principios y los requisitos generales de la legislación alimentaria, se crea la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria y se fijan procedimientos relativos a la seguridad alimentaria. No obstante, el incumplimiento de dichas obligaciones puede ser un dato entre otros que, de forma conjunta y concordante, indiquen que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude del IVA, circunstancia que debe valorar el tribunal remitente.

La falta de comprobación, por parte de un sujeto pasivo que participa en la cadena alimentaria, de la inscripción de sus proveedores en el registro de las autoridades competentes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 852/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, relativo a la higiene de los productos alimenticios, y en el artículo 31, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 882/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, sobre los controles oficiales efectuados para garantizar la verificación del cumplimiento de la legislación en materia de piensos y alimentos y la normativa sobre salud animal y bienestar de los animales, no es relevante a efectos de determinar si el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.

#### CONTENIDO

##### SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera) de 3 de octubre de 2019 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Compra de alimentos — Deducción del impuesto soportado — Denegación de la deducción — Proveedor probablemente ficticio — Fraude del IVA — Exigencia de conocimiento por parte del adquirente — Reglamento (CE) n.º 178/2002 — Obligaciones de trazabilidad de los alimentos y de identificación del proveedor — Reglamentos (CE) n.os 852/2004 y 882/2004 — Obligaciones de registro de los empresarios del sector alimentario — Consecuencias respecto al derecho a deducir el IVA»

En el asunto C-329/18, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Augstākā tiesa (Tribunal Supremo, Letonia), mediante resolución de 10 de mayo de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de mayo de 2018, en el procedimiento entre Valsts ienēmumu dienests y «Altic» SIA, EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera), integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. F. Biltgen (Ponente), J. Malenovský y C.G. Fernlund y la Sra. L.S. Rossi, Jueces; Abogado General: Sr. M. Bobek; Secretario: Sr. M. Aleksejev, jefe de unidad; habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de marzo de 2019; consideradas las observaciones presentadas: — en nombre de «Altic» SIA, por el Sr. A. Purmalis, advokāts; — en nombre del Gobierno letón, por las Sras. I. Kucina y V. Soneca, en calidad de agentes; — en nombre del Gobierno español, por el Sr. L. Aguilera Ruiz, en calidad de agente; — en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y J. Jokubauskaitė y por el Sr. A. Sauka, en calidad de agentes; oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de mayo de 2019; dicta la siguiente

##### Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Valsts ienēmumu dienests (Administración tributaria letona; en lo sucesivo, «Administración tributaria») y «Altic» SIA, en relación con un requerimiento de pago notificado a Altic por el importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado correspondiente a la compra de granos de colza y posteriormente deducido por Altic, acompañado de multa e intereses de demora.

..//..

**FOTOGRAFÍAS TOMADAS POR EL ARTISTA Y REVELADAS E IMPRESAS POR EL AUTOR O BAJO SU CONTROL, FIRMADAS Y NUMERADAS DENTRO DEL LÍMITE DE TREINTA EJEMPLARES. NORMATIVA NACIONAL QUE LIMITA LA APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO DE IVA ÚNICAMENTE A LAS FOTOGRAFÍAS DE CARÁCTER ARTÍSTICO**



Gaceta Fiscal, noviembre 2019

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**  
5 de septiembre de 2019

**RESUMEN**

Para ser consideradas objetos de arte que pueden beneficiarse del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido las fotografías deben responder a los criterios que figuran en dicho punto 7 en el sentido de que deben haber sido tomadas por el autor de las mismas, reveladas e impresas por él o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, con exclusión de cualquier otro criterio, en particular, la valoración, por la administración fiscal nacional competente, de su carácter artístico.

Se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que limita la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido únicamente a las fotografías de carácter artístico, en la medida en que la existencia de tal carácter se supedita a una valoración de la administración tributaria nacional competente que no se ejerce dentro de los límites de criterios objetivos, claros y precisos, fijados por dicha normativa nacional, que permitan determinar con precisión las fotografías a las que dicha normativa reserva la aplicación del tipo reducido, de modo que se evite vulnerar el principio de neutralidad fiscal.

**CONTENIDO**

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda) de 5 de septiembre de 2019 (\*)**

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 103, apartado 2, letra a) — Artículo 311, apartado 1, punto 2 — Anexo IX, parte A, punto 7 — Tipo reducido del IVA — Objetos de arte — Concepto — Fotografías tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas dentro del límite de treinta ejemplares — Normativa nacional que limita la aplicación del tipo reducido de IVA únicamente a las fotografías de carácter artístico»

En el asunto C-145/18 (Ver Conclusiones Abogado General), que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'Etat (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), mediante resolución de 20 de febrero de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de febrero de 2018, en el procedimiento entre Regards Photographiques SARL y Ministre de l'Action et des Comptes publics, EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda), integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz (Ponente) y C. Vajda, Jueces; Abogado General: Sr. M. Szpunar; Secretario: Sra. V. Giacobbo-Peyronnel, administradora; habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de noviembre de 2018; consideradas las observaciones presentadas: — en nombre de Regards Photographiques SARL, por la Sra. E. Piwnica, avocat; — en nombre del Gobierno francés, por las Sras. A. Alidière y E. de Moustier y por el Sr. D. Colas, en calidad de agentes; — en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. N. Gossement y J. Jokubauskaité, en calidad de agentes; oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de marzo de 2019; dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 103 y 311 y del anexo IX, parte A, punto 7, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Regards Photographiques SARL y el Ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministro de Acción y Contabilidad Pública, Francia; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la negativa de este último a aplicar el tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la entrega de retratos fotográficos y de fotografías de matrimonio realizados durante el período comprendido entre el 1 de febrero de 2009 y el 31 de enero de 2012.

**Marco jurídico**

**Derecho de la Unión**

3 El considerando 51 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

...//...



Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019

**FERNANDO HERNÁNDEZ GUIJARRO**  
Profesor de Derecho Tributario  
Universidad Politécnica de Valencia

**VICENTE GOMAR GINER**  
Abogado y doctorando en Derecho Financiero  
Universitat de Valencia

## RESUMEN

La sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, declaró la nulidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la Ley de Haciendas Locales, pero "únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor". Ante este nuevo escenario, en el presente estudio nos planteamos el papel del principio de legalidad y la posibilidad de instar el procedimiento de revocación de actos para revisar las liquidaciones dictadas con anterioridad a la sentencia citada.

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. El principio de legalidad
- III. La revocación de los actos de aplicación de los tributos
  - 1. Naturaleza de la revocación
  - 2. Supuestos de revocación de actos
  - 3. La tramitación del procedimiento de revocación no es absolutamente discrecional
- IV. La sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 y sus efectos
- V. La posibilidad de instar la revocación de las liquidaciones dictadas por IIVTNU tras la STC
- VI. Conclusiones
- VII. Bibliografía

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

La sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo (RTC 2017, 59), dictada en Pleno y por unanimidad, declaró la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLHL).

En su fallo, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) entiende que estos preceptos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) vulneran el principio constitucional de capacidad económica "en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor". Y ello es así, razona el Tribunal, porque "al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al momento de toda transmisión de un terreno por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, soslayando aquellos supuestos en los que no se haya producido ese incremento, 'lejos de someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, les estaría haciendo tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1CE' (SSTC 26/2017 (RTC 2017, 26), FJ 3; y 37/2017 (RTC 2017, 37), FJ 3)". En definitiva, con la aplicación de los preceptos enjuiciados se estaba "sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE". Y por ello el TC declaró su nulidad en los términos antes expuestos.

..//..



Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**  
De 25.06.2019 núm. 840/2019 (JT 2019, 897)  
Recurso contencioso-administrativo, núm. 139/2016

#### CONTENIDO

La parte recurrente alega que no puede afirmarse la existencia de simulación tributaria en la prestación de servicios por medio de Sociedades, ya que dicha opción es perfectamente válida tanto mercantil como tributariamente, y es posible en Derecho que el obligado tributario tome la decisión de cómo organizar su negocio para lograr una menor tributación.

El Tribunal Supremo ha tratado la cuestión de la utilización de entidades interpuestas que se utilizan con el fin de eludir la carga tributaria que corresponde a la actividad efectivamente realizada, concluyendo que si se sospecha de la existencia de un eventual ardil enderezado a soslayar la carga fiscal, ha de desenmascararse la operación, cualquiera que sea la calificación que merezca (fraude, simulación, negocio anómalo), respetando las garantías del contribuyente y, en su caso, exigiendo el tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, ya que el dato decisivo consiste en haber conseguido un resultado económico sujeto a imposición, que se pretende ocultar al fisco o que se presenta al mismo como efecto de una operación no gravada o que lo está en menor medida. Así, en la Sentencia de 20 de febrero de 2012 (RJ 2012, 4113) (rec. 6086/2008), recuerda la doctrina mantenida en anteriores sentencias.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

## GANANCIA PATRIMONIAL DERIVADA DE PREMIOS OBTENIDOS EN TORNEOS DE PÓKER

Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019



**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA**  
 De 17.07.2019 núm. 357/2019 (JUR 2019, 247685)  
 Recurso contencioso-administrativo, núm. 15280/2017

**CONTENIDO**

El órgano inspector en ejercicio de las facultades que le otorga la LGT y con los requisitos de los artículos 93 y 94 de la misma, requirió a los casinos citados información con trascendencia tributaria, necesaria para el desarrollo de las actuaciones que nos incumben, relativa a la asistencia del actor a los mencionados torneos de póker, importe del premio y medios de cobro.

El Gran Casino Castellón contestó que por el imperativo legal borran de sus archivos, a los clientes que no acceden a sus instalaciones en un período ininterrumpido de seis meses, por lo que el actor no consta en los mismos. No obstante, literalmente dice que: "según la información disponible en nuestro departamento comercial, el señor D. Gregorio participó en la etapa del torneo Spanish Poker Tour 2010 disputada en nuestro casino cuyo Buy In era de 1.000€+100€, terminando en segunda posición y haciéndose con un total de 32.800€ del bote generado". También informa que en su contabilidad solo constan los beneficios derivados de su tarea en el torneo, no el bote a repartir entre jugadores ya que el casino es mero depositario durante la celebración del torneo.

El Gran Casino Costa Brava contestó al requerimiento, confirmando la asistencia del actor a sus instalaciones los días 16 a 21 de noviembre de 2010 y su participación en el torneo Spanish Poker Tour Lloret de Mar, así como que terminó décimo ganando un premio de 6.500 euros abonados en efectivo.

Y, por último, el Gran Casino Aljarafe también confirma su participación en dos torneos, uno celebrado en noviembre de 2010, en el que recibió un premio de 2.300 euros, señalando una página web para constatación de dicha información.

El contenido de dichas contestaciones fue negado por el demandante, pese a ello, sólo este propuso la declaración de los representantes legales de los Casinos.

Conviene resaltar que el campeonato de España de Póker se organizó en 2010 por Everest Póker, nombre comercial de la compañía mercantil Cordovan Limited, con domicilio social en Gibraltar, territorio que no ha suscrito con España convenio sobre intercambio de información en materia tributaria, lo que no impediría a la AEAT con apoyo en la normativa comunitaria solicitar a Gibraltar información fiscal, lo cual no se hizo.

Ahora bien, la información procedente de la sociedad organizadora del torneo conforma uno de los medios de prueba de que puede valerse la AEAT. En el caso enjuiciado, además de las contestaciones a los requerimientos practicados por Inspección, en sede judicial declaró el representante de Gran Casino Castellón que ratifica el contenido de la contestación trascrita, de 24 de mayo de 2014, aclarando a preguntas del letrado del demandante que el departamento comercial disponía de la información facilitada toda vez que se encarga de cubrir los grandes torneos como el aquí citado, nutriéndose de los datos remitidos por el departamento de juego sobre ganadores e importe del premio y no de la página web mencionada por el abogado, por tanto, la persistencia en la negación de los hechos informados una vez ratificados y expuesta la fuente de información no es suficiente para desvirtuarlos, como tampoco lo es el hecho de que las anotaciones en el haber de sus cuentas corrientes provengan de transferencias de las de sus padres, máxime cuando alguno de los premios se pagan en efectivo y, en ningún caso, se abonan mediante ingreso en cuenta.

Pero, precisamente, porque la presunción de certeza de que gozan las contestaciones a los requerimientos conforme al artículo 108.4, párrafo 2º LGT obliga a la Administración una vez que se niega el contenido por el interesado a contrastar la información, aunque no existe denuncia por el demandante relativa a la publicitada en la página web que se consigna en la certificación emitida por el Gran Casino Aljarafe, al no haberse practicado la prueba testifical de los representantes legales de este establecimiento y el Gran Casino Costa Brava y, en consecuencia, no haber sido ratificados ni contrastados sus datos mediante cualquier otro medio, las contestaciones a los requerimientos dirigidos a estos casinos, no conforman prueba bastante acreditativa de los extremos negados, por lo que procede estimar el recurso minorando la ganancia patrimonial total imputada en el importe que se atribuía por los premios obtenidos en los torneos disputados en estos dos últimos casinos, sin que el retraso en la tramitación de la reclamación económico-administrativa tenga incidencia alguna en la regularización salvo en cuanto al devengo de intereses.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

LAS RENTAS DERIVADAS DE LA PARTICIPACIÓN EN TORNEOS DE PÓKER SON UNA GANANCIA PATRIMONIAL, NO UN RENDIMIENTO EMPRESARIAL



Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE BALEARES

De 23.07.2019 núm. 357/2019 (JUR 2019, 245918)

Recurso contencioso-administrativo, núm. 19/2018

#### CONTENIDO

Difícilmente el juego del póker, aunque se participe en el mismo habitualmente, puede considerarse que se hace "con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios", pues como actividad propia de juego en el que el azar tiene un componente relevante, se excluye esta finalidad, pues nada se produce ni ningún servicio se ofrece.

El recurrente invoca que, por el contrario, si se consideran rendimientos las ganancias profesionales derivadas de la participación en otros juegos, señalando los ejemplos del ajedrez o de los futbolistas profesionales. No obstante, con dichos ejemplos se evidencia la diferencia con el caso del recurrente, porque en los ejemplos descritos los rendimientos no dependen del azar sino exclusivamente de la capacidad, trabajo y habilidad personal de quienes los ejercitan, obteniendo rendimientos profesionales derivados exclusivamente de su destreza personal. Ello no ocurre con los juegos de azar y con el póker, en el resultado ganador o perdedor no depende exclusivamente del trabajo personal.

Argumenta el recurrente que, de prosperar la tesis de la AEAT, "resultaría que tampoco se podrían calificar de rendimientos económicos los generados por otras actividades de nuevo cuño, nacidas merced a la revolución que está suponiendo internet; y que, como sucede con el póker, no generan bienes ni servicios en sentido estricto, pese a lo cual, pueden llegar a generar rentas millonarias. Nos referimos a actividades tales como las de influencers, youtubers y, muy especialmente, los jugadores de e.sports (jugadores profesionales de video juegos)". Pero repetimos que, en los ejemplos mencionados por el recurrente, las ganancias no dependen del azar, sino de la habilidad y destreza personal de quienes realizan la actividad.

Procede, en consecuencia, desestimar este motivo de impugnación.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

## REQUISITOS PARA CALIFICAR EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA

Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019



TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

De 14.06.2019 núm. 769/2019 (JT 2019, 889)

Recurso contencioso-administrativo, núm. 150/2018

## CONTENIDO

La prueba practicada en el expediente evidencia que no existe una prueba determinante de que la contribuyente cumpliera con los requisitos del art. 27.2 de la Ley del IRPF (RCL 2006, 2123), en la medida en que cuando se personó la Inspección al local que tenía designado para destinar exclusivamente a la gestión de la actividad empresarial no estaba allí el empleado sino solo el esposo de la demandante.

Es cierto que solo hubo una visita, pero también lo es que allí no encontraron allí a ningún empleado, sino al cónyuge de la Sra. Montserrat, que no supo dar una explicación razonable de su permanencia en el citado local.

La Inspección no ha podido acreditar que el local se destinase —separada o conjuntamente— a otros usos, pero ello no es relevante porque las declaraciones de los conserjes (con especial relevancia a las declaraciones del conserje de la DIRECCION001 por ser la finca en la que está el local designado) dejan claro que el Sr. Demetrio no trabajaba en el local de la DIRECCION001, sino en la calle Londres, sede de la Administración de Fincas de su tío (que era el Administrador de Fincas de la Sra. Montserrat) y que solo acudía al local de la DIRECCION001 cuando era requerido.

La normativa aplicable al ejercicio de autos exigía tener un local "exclusivamente" destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad además de un trabajador contratado a jornada completa. Es evidente que aquí el requisito del local no ha quedado acreditado. La actora tenía sin duda dicho local, pero el día de la visita no estaba en él el empleado y, en cambio, sí estaba el esposo de la Sra. Montserrat. En el local, además, había diversas mesas y despachos, innecesarias para un único empleado que, por otra parte, según el conserje no acudía allí habitualmente (la ley exige que preste sus servicios a jornada completa) sino solo cuando era requerido.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

## DISCRIMINACIÓN DE NO RESIDENTES; RÉGIMEN ANTERIOR A LA LEY 2/2010

Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019



## AUDIENCIA NACIONAL

De 30.07.2019 (JT 2019, 892)

Recurso contencioso-administrativo, núm. 518/2015

## CONTENIDO

Pero es que, como es sabido, la posición del TEAC es coincidente con la sostenida en numerosas sentencias del TSJ de Madrid, las cuales han sido casadas por el Tribunal Supremo. En esta línea cabe citar, las STS de 27 (RJ 2019, 1278) y 28 de marzo de 2019 (RJ 2019, 1247) (Rec. 5405/2017 y 5822/2017), relativas a VANGUARD en las que el TSJ de Madrid había desestimado la demanda en sintonía con la tesis sostenida por el TEAC en la Resolución recurrida.

En suma, vista la jurisprudencia existente y referida a la misma recurrente debe concluirse que existe discriminación y que los supuestos son comparables, con remisión a lo razonado por el Alto Tribunal. Pues para el Tribunal la existencia de una retención final distinta para las entidades residentes y no residentes es un supuesto claro de discriminación y de infracción de la normativa de la Unión Europea.

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## REGULARIZACIÓN DE LOS ANTICIPOS PERCIBIDOS POR UN ABOGADO



Revista Quincena Fiscal 20, noviembre 2019

## TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA CATAÑUÑA

De 28.06.2019 núm. 873/2019 (JT 2019, 899)

Recurso contencioso-administrativo, núm. 455/2016

## CONTENIDO

La actora niega esta consideración de anticipos de las cantidades percibidos por otras sociedades (DIRECCION003. y DIRECCION002.). Niega que puedan considerarse ingresos al no haber prestado servicio jurídico alguno o que en todo caso están pendientes de devolución.

Pues bien, dicho motivo no puede prosperar al no desvirtuar las conclusiones de la Inspección ni ofrecer dato alguno que se hayan reclamado por los terceros esas cantidades ni estar contabilizadas como provisión de fondos para la realización de trabajo alguno. Sencillamente, tales cantidades no pueden tener otro destino plausible que el de retribuir la asistencia jurídica prestada hasta ese momento, sin perjuicio de que con posterioridad la actividad no se finalizara o simplemente no avanzaran los trámites proyectados de asistencia jurídica.

La Inspección acude también a esta explicación respecto a esas cantidades para considerarlas anticipos de actividades profesionales que la parte actora confusamente envuelve en un halo de opacidad:

"...por todo se remite a explicaciones difusas de servicios fallidos no identificados que en todo caso dejaban para el obligado consolidados los ingresos percibidos como aparentes provisiones (en realidad servicios no facturados) y deudas (no documentadas ni contabilizadas) con entidades vinculadas, entidades inactivas. Consta el ingreso bancario, y por el contrario no consta prueba alguna de reclamación por terceros o devolución de tales importes, cuando a fecha de la inspección habían transcurrido entre 4 y 6 años desde el ingreso. Alude el obligado a la posibilidad de que un profesional opere a través de entidades profesionales, y ello es lícito, pero en el presente caso la base fáctica acreditada dista mucho de la operativa teóricamente descrita, y se limita a la utilización de entidades sin actividad controladas por el obligado para obtener ingresos que a él correspondían y por él cobrados (emitiendo, por ejemplo, en alguna ocasión, facturas con la denominación de tales entidades pero sin el NIF y evidentemente sin registro ni declaración de sus importes)."

El obligado tributario alega la incorrecta tributación de provisiones de fondos por servicios no realizados. Sin embargo, la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido es clara al respecto, los pagos anticipados de acuerdo con el artículo 75 de su Ley reguladora devengan el impuesto y de ser cierto que no llega a prestar el servicio, la propia normativa prevé mecanismos para la modificación de la base imponible de acuerdo con el artículo 80 y la rectificación de las cuotas repercutidas. Son pagos a cuenta de una prestación de servicios profesionales y tanto la doctrina como la jurisprudencia se posicionan de forma pacífica al respecto.

## EL OTORGAMIENTO DEL TRÁMITE DE ALEGACIONES DEBE OPERAR COMO UN DERECHO EN BENEFICIO DEL CONTRIBUYENTE



Diario LA LEY, nº 9515, de 11 de noviembre de 2019

**TRIBUNAL SUPREMO**  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 1280/2019, 30 septiembre  
Rec. 6276/2017

### RESUMEN

Destierra el Supremo la idea de que la Administración tributaria pueda otorgar sin justificación, un plazo mayor o menor, atendiendo, por ejemplo, al estado de tramitación del procedimiento, según las necesidades para culminarlo en plazo.

### CONTENIDO

Cuando una norma establece un plazo mínimo y máximo para el trámite de alegaciones, la Administración no goza de discrecionalidad absoluta para fijar el plazo, por lo que si se concede un plazo mínimo, la solicitud de ampliación del plazo es un beneficio que se otorga al obligado tributario y debe computarse como dilación imputable a la Administración.

La determinación del número de días (entre 10 y 15) -en el otorgamiento del trámite de alegaciones- opera como un derecho en beneficio del contribuyente y no como un instrumento en beneficio de la Administración para garantizar la temporánea terminación del procedimiento.

Lo anterior enlaza con la obligación de motivación y con la discrecionalidad de la Administración a la hora de conceder al contribuyente un número determinado de días para el trámite de alegaciones. Siendo una decisión discrecional y para evitar que pueda llegar a convertirse en arbitraria, debe necesariamente motivarse sin que se pueda entender otorgada directamente la ampliación sin necesidad de un pronunciamiento expreso de la Administración.

Cuando la Administración no resuelve expresamente la petición del contribuyente sobre la extensión del plazo, puede entenderse concedida solo en los casos en los que la ampliación no traspasa el ámbito temporal que tiene la Administración para resolver en plazo; mientras que si el otorgamiento de la ampliación supone exceder del plazo legal de terminación del procedimiento, la Administración no puede invocar la "concesión automática" de la ampliación, - ex art. 91 RGIT -, para imputar una dilación indebida al contribuyente y poder mantener que si se ha liquidado en plazo.

Todo lo anterior se traduce en el caso que examina el Supremo en que la actuación administrativa no ha sido proporcionada, alejándose de las elementales exigencias del principio a una buena administración tributaria. Han sido preteridos varios derechos del contribuyente y se deben considerar integrados los cinco días adicionales en el decurso de las actuaciones inspectoras con el efecto de que la Administración se excedió en el plazo y la consecuencia de resultar inoperantes para la interrupción de la prescripción.

Aclara también la sentencia que la fecha de referencia para determinar el régimen jurídico aplicable a la potestad de comprobación de la Administración sobre ejercicios prescritos, no es la de las actuaciones de comprobación o inspección, sino la fecha en que tuvieron lugar los actos, operaciones y circunstancias que se comprueban, y por ello, en el caso, siendo aplicable la LGT de 1963, la Administración no podía comprobar los actos, operaciones y circunstancias que tuvieron lugar en ejercicios tributarios prescritos, anteriores a la entrada en vigor de la LGT de 2003, con la finalidad de extender sus efectos a ejercicios no prescritos.



Diario LA LEY, nº 9516, de 12 de noviembre de 2019

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
**Sala Segunda**  
**Sentencia de 5 septiembre 2019**  
**C-145/2018**

### RESUMEN

Razona el Tribunal europeo que la aplicación de tipos reducidos de IVA únicamente a las fotografías que se consideran objetos de arte debe someterse a criterios únicamente objetivos que, en esencia, se refieren a la identidad y condición del autor de la fotografía, al modo de revelado e impresión, a la firma, a la numeración y a la limitación del número de ejemplares excluyéndose cualquier otro criterio, en particular los de valoración, por la Administración fiscal nacional competente, del carácter artístico de la obra.

### CONTENIDO

La negativa de la Administración tributaria francesa a aplicar el tipo reducido del IVA a la entrega de retratos fotográficos y de fotografías de matrimonio, pone sobre la mesa cual debe ser el alcance de "obra de arte", más concretamente, si las todas las fotografías tienen "carácter artístico" porque según el Derecho francés, se aplica el tipo reducido de IVA a las entregas de objetos de arte efectuadas no por un "artista", sino "por sus autores o por sus derechohabientes".

El Tribunal descarta esta tesis y aboga por entender que una fotografía solo tiene carácter artístico cuando revela la existencia de una intención creadora manifiesta por parte de su autor y presenta interés para el público en general, criterio general que a su vez se complementa con una serie de indicios tales como haber sido tomada por el autor, reveladas e impresas por él o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total.

Por ello no es acertado limitar la aplicación del tipo reducido del IVA únicamente a las fotografías de carácter artístico porque este carácter debe ser objeto de valoración por parte de la Administración tributaria nacional competente, que en el caso no se ejerce dentro de los límites de criterios objetivos, claros y precisos, fijados por dicha normativa nacional porque si no se permite determinar con precisión las fotografías a las que dicha normativa reserva la aplicación del tipo reducido, se vulnera el principio de neutralidad fiscal.

El ejercicio de la facultad reconocida a los Estados miembros de delimitar la aplicación del tipo reducido de IVA a una categoría limitada de fotografías está sujeto al doble requisito, por una parte, de aislar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de dichas fotografías y, por otra parte, de respetar el principio de neutralidad fiscal.

Las fotografías solo se consideran objetos de arte cuando se refieren a la identidad y condición del autor de la fotografía, al modo de revelado e impresión, a la firma, a la numeración y a la limitación del número de ejemplares. Tales criterios bastan para garantizar que la aplicación del tipo reducido de IVA únicamente a las fotografías que respondan a dichos criterios constituye la excepción respecto a la aplicación del tipo general a cualquier otra fotografía.

A sensu contrario, unas fotografías no puedan calificarse de «objetos de arte» cuando proceden de una producción masiva, que implica un revelado e impresión confiado a laboratorios especializados sin que el fotógrafo tenga un control sobre el efecto final; como tampoco fotografías que ilustran, en particular, acontecimientos familiares como matrimonios, que no tienen, a priori, carácter artístico, salvo que las fotografías puedan presentar excepcionalmente tal carácter.

## EL TRIBUNAL SUPREMO CONFIRMA QUE LAS RETENCIONES DEL TRABAJO CORRESPONDIENTES A SERVICIOS PRESTADOS EN ALTA MAR SE ATRIBUYEN AL LUGAR DONDE RADIQUE EL PUERTO-BASE

Forum Fiscal N° 258, noviembre 2019



**IÑAKI ALONSO ARCE**  
Doctor en Derecho

### RESUMEN

Hasta la última reforma de 2017, el Concierto Económico no establecía expresamente un punto de conexión en relación con las retenciones a cuenta del IRPF sobre los rendimientos del trabajo personal de los contribuyentes que prestan sus servicios a bordo de embarcaciones que operan en alta mar, lo que dio lugar a numerosas controversias.

Aunque actualmente esta cuestión ya está regulada en el Concierto Económico, Iñaki Alonso analiza en este artículo una reciente sentencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, que confirma el criterio de la Junta Arbitral, y lo que a efectos del Concierto Económico debe entenderse por territorio común.

### CONTENIDO

Los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico tienen como función repartir las competencias tributarias, tanto normativas como de acción e inspección, entre las Administraciones tributarias forales de los tres Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco y las del resto del Estado, singularmente, en relación con la mayor parte de los tributos, o al menos, con los más importantes de los mismos, a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dejando de lado a estos efectos la atribución competencial a la Hacienda Tributaria de Navarra, que deriva de lo dispuesto en el Convenio Económico.

Por ello, en cada caso, el Concierto Económico determina qué normativa se aplica al contribuyente y qué Administraciones son las competentes para ejercer las competencias en relación con el mismo, y algunas veces se plantean problemas de interpretación, o más bien, diferencias de criterios entre las distintas Administraciones a la hora de determinar cómo se aplican en casos concretos esos puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

Cuando se produce esa discrepancia, el propio Concierto Económico establece que será la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco la encargada de resolver las controversias sobre la aplicación de los puntos de conexión, y en caso de que alguna de las partes no esté de acuerdo con lo resuelto por la Junta, cabe la interposición de un recurso contencioso-administrativo directo y en única instancia ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

Un ejemplo de estas controversias, bastante extendido en los últimos años por la gran cantidad de supuestos en los que se ha planteado ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, ha sido el relativo al punto de conexión correspondiente a las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre los rendimientos del trabajo personal de los contribuyentes que prestan sus servicios a bordo de embarcaciones que operan en alta mar, ya sea en aguas internacionales o en el mar territorial.

Las Administraciones forales de Bizkaia y de Gipuzkoa siempre han entendido el Concierto Económico en este ámbito en el sentido de que esos trabajadores están adscritos a un centro de trabajo situado en tierra, en concreto, y según la legislación social, donde radique el puerto base al que esté adscrita la embarcación, por lo que entendían que las retenciones debían atribuirse a una u otra Administración en función de si el puerto base se encontraba en territorio foral o en territorio común.

De hecho, un antiguo pronunciamiento del Tribunal Supremo de los años noventa del pasado siglo ya determinaba, con una redacción anterior del Concierto Económico, que esto era así.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, sin embargo, pretendía ser la única Administración competente para la exacción de esas retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en la medida en que hacia una interpretación reduccionista de la competencia de las Haciendas Forales al interpretar que las aguas internacionales o el mar territorial no forman parte del territorio vasco, y por lo tanto, no podían considerarse prestados en territorio vasco esos servicios, pero como es evidente que tampoco pueden considerarse prestados en territorio común, venía a defender que su competencia se extendía a todo lo que no fuera territorio vasco, es decir, al territorio común stricto sensu, pero también al extranjero.

Precisamente esa interpretación era la que el Tribunal Supremo no había admitido en la sentencia mencionada, pero eso no fue óbice para que la Administración General del Estado mantuviera ese criterio y defendiera de esa manera su competencia.

La Resolución 6/2018, de 28 de junio, de la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ref. 144674/2018), que resolvió el conflicto arbitral 13/2005 respecto a la contestación a la consulta tributaria escrita presentada por la entidad PPA SERVICIOS MARÍTIMOS, S.L., resolvió la controversia a favor de las pretensiones deducidas por las Administraciones forales, diciendo que no cabía entender que el Estado tuviera competencia sobre todo lo que no se produjera en territorio vasco, sino que en el caso de los servicios prestados a bordo de embarcaciones en alta mar el punto de conexión debía determinarse por referencia al puerto base al que estuviera adscrito el buque.

..//..

## CONCEPTO DE VOLUMEN DE OPERACIONES EN EL ÁMBITO DEL CONCIERTO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y EL PAÍS VASCO. CÓMPUTO DE LOS PAGOS ANTICIPADOS. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 1011/2019, DE 9 DE JULIO



Forum Fiscal N° 258, noviembre 2019

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

### CONTENIDO

El Concierto Económico del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, dedica dos de sus artículos, el 14.Dos y el 27.Dos, a definir el concepto de «volumen de operaciones» a tener en cuenta en relación, respectivamente, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ambos preceptos, en su párrafo primero, de idéntica redacción, vienen a disponer que:

«Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.»

Resulta, sin embargo, que no se encuentra en el texto del Concierto Económico ningún otro precepto tendente a especificar o a aclarar cada uno de los términos que integran dicha definición y, en particular, a concretar qué concepto o conceptos forman parte de dichas «contraprestaciones»

Ello, obviamente, ha determinado la generación de diversas polémicas a lo largo del tiempo, que han venido siendo resueltas por criterios administrativos o jurisprudenciales, como al que se refieren las presentes notas.

En efecto, una de las cuestiones al respecto suscitadas ha sido la referida a si deben formar parte o no de dichas «contraprestaciones» los pagos anticipados percibidos por una entrega de bien o una prestación de servicios a llevar a cabo por el sujeto pasivo, al hilo también de si ello debe serlo tanto a efectos del IVA como del I. Sociedades.

Con anterioridad al dictado por el Tribunal Supremo de la Sentencia cuyo comentario nos ocupa, la cuestión objeto de debate había sido objeto de diversos pronunciamientos. Así:

— Consulta no 269/2007, de 20 de diciembre, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, en la que se viene a señalar como punto de partida que: «El concepto de volumen de operaciones definido en el Concierto y en el Convenio es distinto del regulado en el artículo 121 de la LIVA...»

— Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de la Hacienda Foral de Bizkaia, modificada por Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre, con arreglo a la cual a los efectos de determinar el volumen de operaciones en relación con los puntos de conexión establecidos en el Concierto, debe de tenerse en cuenta, «el importe de los pagos anticipados».

Con los referidos precedentes, se plantearon los hechos que avocaron en la reciente Sentencia dictada por el Tribunal Supremo, Sentencia 1011/2019, de 9 de julio (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda) por la que se declara no haber lugar al recurso de casación 1307/2017 interpuesto contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV), de 14 de diciembre de 2016 (Ref. CISS 223326/2016), que desestimó el recurso núm. 257/2016 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa (TEAF) Gipuzkoa, de fecha 2 de marzo de 2016.

En concreto, los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

— El 30 de diciembre de 2008 la entidad recurrente, con domicilio fiscal en Gipuzkoa, firmó un contrato privado de compraventa de inmuebles con opción de compra sobre un edificio sito en Madrid, percibiendo en ese acto, como parte del pago del precio, un importe de 6.900.000 euros más el IVA correspondiente.

— El día 4 de marzo de 2009 se elevó a escritura pública la compraventa del citado inmueble, abonándose en esa misma fecha el resto del precio más el IVA correspondiente.

La entidad recurrente no incluyó el importe del referido pago anticipado en el cálculo del volumen de operaciones a efectos del Concierto Económico y así en las declaraciones del IVA de los ejercicios 2009 a 2011 y del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2011 declaró un porcentaje de tributación correspondiente al Territorio Histórico de Gipuzkoa del 100%.

La Inspección de los Tributos de Gipuzkoa llevó a cabo actuaciones de comprobación e investigación en relación con los referidos ejercicios, incluyendo, sin embargo, el importe de dicho pago anticipado a efectos del cálculo del volumen de operaciones realizadas por el sujeto pasivo, lo que implicó la correspondiente variación, tanto en los porcentajes de tributación aplicables en cada territorio como en la competencia inspectora.

..//..

# LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS NUEVAS PRESTACIONES PATRIMONIALES DE CARÁCTER PÚBLICO NO TRIBUTARIO

## ANÁLISIS DE LA STC 63/2019, DE 9 DE MAYO, REC. NÚM. 739/2018

Contabilidad y Tributación, nº. 441, diciembre 2019



CÉSAR MARTÍNEZ SÁNCHEZ

Profesor contratado doctor de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Autónoma de Madrid

### RESUMEN

En este comentario se analiza críticamente la Sentencia del Tribunal Constitucional 63/2019, de 9 de mayo, que desestima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto contra determinados preceptos de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de contratos del sector público, que califican como prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario a las contraprestaciones exigidas por servicios públicos prestados de manera indirecta o de forma directa a través de personificación privada. El análisis, que fundamentalmente tiene que ver con el concepto constitucional de tributo y con el contenido material de la reserva de ley establecida en el artículo 31.3 de la Constitución, se realizará atendiendo a la muy complicada evolución normativa de la calificación jurídica de este tipo de contraprestaciones, así como a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional al respecto. Como se verá, el autor no comparte la argumentación desplegada por el Tribunal Constitucional, sino que entiende que estas nuevas figuras habrían de haber sido declaradas inconstitucionales por vulnerar la citada reserva de ley.

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1. Contexto y antecedentes de la cuestión litigiosa
  - 3.2. Análisis de los argumentos de la sentencia

Referencias bibliográficas

### CONTENIDO

#### 1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 63/2019 (NCJ064062) tiene su origen en el recurso de inconstitucionalidad presentado por más de 50 diputados, pertenecientes al Grupo Parlamentario de Unidos Podemos-En Comú y Podem-En Marea, contra el artículo 289.2, la disposición adicional cuadragésima tercera y las disposiciones finales novena, undécima y duodécima de la Ley 9/2017,<sup>1</sup> de 8 de noviembre, de contratos del sector público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (LCSP). En los referidos preceptos se establece que las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la explotación de obras públicas o la prestación de servicios públicos, de forma directa mediante personificación privada o gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario (PPCPNT). Esta novedosa regulación ha supuesto la modificación del artículo 2 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, del régimen jurídico de las tasas y los precios públicos (LTPP); de la disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); y, por último, del artículo 20 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL).

En síntesis, los recurrentes sostienen que la regulación era contraria a la doctrina constitucional relativa a las tasas y precios públicos desarrollada, entre otras, en las SSTC 185/1995, de 14 de diciembre (NFJ003833); 102/2005, de 20 de abril (NFJ019864); 121/2005, de 10 de mayo (NFJ020183), y 122/2005, de 11 de mayo (NFJ062645); a la reserva de ley establecida en el artículo 31.3 de la Constitución española (CE), en tanto que el legislador ha empleado «una pируeta jurídica para travestir el viejo término de "tarifa", que pretende ahora ampararse de manera nominal bajo el paraguas del principio de reserva de ley, pero conservando su naturaleza de precios privados»; a la prohibición de discriminación establecida en el artículo 14 de la CE, puesto que la forma de gestión del servicio va a determinar que se trate de tasas o PPCPNT, lo que implica garantías jurídicas diferentes para los ciudadanos; y, por último, al principio de universalidad presupuestaria consagrado en el artículo 134.2 de la CE, toda vez que, al carecer de naturaleza tributaria, no serán considerados como ingresos públicos y, por ende, no aparecerán en los presupuestos del ente público titular del servicio prestado.

...//...

## IVA. OPERACIONES FICTICIAS. OBLIGACIÓN DE INGRESO DEL IVA DEVENGADO CONSIGNADO EN FACTURA Y SU DEDUCIBILIDAD. SANCIONES: NEUTRALIDAD Y PROPORCIONALIDAD COMO LÍMITES A SU IMPOSICIÓN

### ANÁLISIS DE LA STJUE DE 8 DE MAYO DE 2019, ASUNTO C-712/17



Contabilidad y Tributación, nº. 441, diciembre 2019

**EDUARDO VERDÚN FRAILE**

Socio responsable de Tributación Indirecta de EY Abogados  
Inspector de Hacienda (excedente)

**JULIÁN ILLANES PEÑA**

Gerente Senior de Tributación Indirecta de EY Abogados

#### RESUMEN

El presente comentario analiza la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 8 de mayo de 2019 en un asunto planteado a raíz de una comprobación de la administración fiscal italiana. En dicha comprobación, se constató que la empresa EN.SA. había realizado operaciones ficticias de compraventa de electricidad en un flujo circular interno con el objetivo de mejorar su volumen de actividad. Como elemento distintivo, dicha operativa no provocó defraudación alguna. En el resultado de la comprobación, la autoridad italiana exige el ingreso del IVA devengado y, al mismo tiempo, niega su deducción por el destinatario, sancionando además a EN.SA. con el 100% de las cuotas de IVA. El tribunal analiza la aplicación conjunta de los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA y, en última instancia, si bien admite aparentemente la procedencia de la comprobación, obliga a que el órgano de remisión verifique que la norma italiana permite recuperar el IVA devengado constatando que no hubo pérdida de ingresos fiscales. Respecto de la sanción, se pronuncia negativamente al apreciar que se conculcan los principios de neutralidad y proporcionalidad a la vista de su cuantía. Junto con la descripción detallada de todo ello, el artículo aborda su aplicación a la realidad y norma españolas con especial detalle a las sanciones que pudieran igualmente ser discutidas en el ámbito del IVA siguiendo los referidos principios y criterio de aplicación de los mismos reflejado en la sentencia.

#### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1. Transposición de los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA
  - 3.2. Mecanismos de regularización cuando se consigna indebidamente en factura una cuota de IVA
  - 3.3. Régimen sancionador en el IVA. Cálculo en función de la deuda tributaria. Proporcionalidad

#### CONTENIDO

##### 1. Supuesto de hecho

De acuerdo con los hechos que se describen en la sentencia, la entidad italiana EN.SA. procedió durante los años 2009 y 2010 a facturar internamente entre empresas del grupo determinadas cantidades en concepto de ventas de energía. Estas operaciones eran ficticias, tanto en su adquisición previa como en su inmediata venta interna, por no corresponderse con operativa real, siendo su objetivo principal ayudar a mostrar unos volúmenes de actividad superiores a los verdaderos con el fin de lograr financiación externa bancaria.

Todas las operaciones fueron registradas y objeto de facturación, ingresándose en la Hacienda italiana el importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado correspondiente, y procediendo a su deducción la entidad destinataria de las mismas.

Se constata, de esta forma, que no hubo perjuicio alguno para la Hacienda Pública, ya que todas las deducciones se correspondieron con cuotas ingresadas, y que, por tanto, no se realizó un fraude carrusel, donde el elemento esencial es la apropiación del IVA en operaciones ficticias, ya sea uno repercutido y no ingresado, ya sea por solicitud de devoluciones improcedentes.

La Administración italiana regularizó las citadas operaciones, de forma que declaró improcedente las deducciones practicadas por EN.SA. en las compras de electricidad, pero, al mismo tiempo, declaró correcto el ingreso del IVA devengado en las ventas de la misma electricidad. Con ello, calculó una deuda tributaria por los dos ejercicios de nada menos que de 70 millones de euros, incluyendo la imposición de una sanción equivalente al 100% del tributo deducido indebidamente.

..//..

## AFFECTACIÓN DE LOS VEHÍCULOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE LOS AUTÓNOMOS

### ANÁLISIS DE LA STS DE 13 DE JUNIO DE 2019, REC. NÚM. 1463/2017

Contabilidad y Tributación, nº. 441, diciembre 2019



**CARMEN BANACLOCHE PALAO**  
Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad Rey Juan Carlos

#### RESUMEN

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2019, en la que el Alto Tribunal fija los criterios interpretativos en relación con la afectación de los automóviles, en cuanto elementos patrimoniales indivisibles, a una actividad económica en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). El Tribunal Supremo considera que el precepto reglamentario que regula este aspecto (art. 22 Reglamento del IRPF) no establece una presunción *iuris et de iure* contraviniendo el artículo 108.1 de la Ley general tributaria, sino que desarrolla la previsión legal contenida en el artículo 29.2 de la Ley del IRPF.

#### SUMARIO

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

Referencia bibliográfica

#### CONTENIDO

##### 1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 2096/2019 (rec. núm. 1463/2017 –NFJ073884–, siendo ponente Ángel Aguado Avilés) que comentamos, resuelve el recurso de casación interpuesto por un profesional liberal (abogado) contra la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid que desestimó el recurso ordinario interpuesto por aquél en Sentencia de 17 de enero de 2017 (rec. núm. 609/2015 –NFJ068386–).

Los hechos se centran en la adquisición por parte del abogado de un vehículo automóvil, tanto para su uso personal como profesional, deduciéndose en su declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) (ejercicio 2012) el 50% de la amortización del vehículo.

La Administración tributaria regularizó dicha autoliquidación denegando la deducibilidad del gasto al no considerar que el vehículo se utilizara exclusivamente para fines de la actividad profesional, que es el requisito establecido en el artículo 29.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

El contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid argumentando la afectación parcial del vehículo, con fundamento en el principio constitucional de capacidad contributiva (art. 31.1 de la Constitución española –CE–) y en el diferente tratamiento que la LIRPF y la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), dan a los gastos procedentes de los automóviles empleados en actividades económicas.

Frente a la desestimación presunta por silencio negativo de la reclamación, el contribuyente, como hemos indicado, interpuso recurso ordinario ante el TSJ de Madrid, que desestimó el recurso confirmado la liquidación provisional efectuada por la Administración tributaria.

..//..

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

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



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 56, noviembre 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**

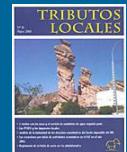
En la medida en que los servicios prestados, - aun suponiendo una distribución física del dinero-, no constituyen propiamente una transmisión de fondos, ni implican las modificaciones jurídicas y financieras características de una «operación relativa a pagos», porque el hecho de entregar los billetes 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.



TERESA CALVO SALES

Técnico de Administración General (Rama Jurídica)  
Ayuntamiento de Madrid

LIDIA LÓPEZ DIEZ

Letrada consistorial  
Ayuntamiento de Getafe

VICTORIA Mª ÁNGELES RODRÍGUEZ MEJÍAS

Técnico de Administración General  
Ayuntamiento de Getafe**RESUMEN**

El Estado español ha reconocido a través del Acuerdo de Asuntos Económicos firmado con la Santa Sede en 1979 una serie de exenciones y beneficios fiscales cada día más polémicas.

Recientemente, el TJUE se ha pronunciado determinando que se trata de ayudas de Estado contrarias al artículo 107 TFUE si se cumplen determinados requisitos para ello.

**SUMARIO**

- I. Introducción.
- II. Comentarios a la sentencia de 8 de enero de 2018.
- III. ¿Cómo aplicar esas claves al resto de actividades de la Iglesia Católica?.
- IV. ¿Cómo aplicar esas claves al resto de tributos?.
- V. Un último apunte procesal.

**CONTENIDO****I. INTRODUCCIÓN**

En los últimos decenios ha surgido una jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea cada vez más consolidada sobre la aplicación de la legislación sobre ayudas estatales a las medidas fiscales de los Estados Miembros y más recientemente la Sentencia que es objeto de este artículo. El pasado 27 de junio de 2017 se dictó por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) la Sentencia relativa a la cuestión prejudicial C-74/16 que había planteado el Juzgado de lo Contencioso Administrativo nº 4 de Madrid, en el litigio que mantenía la Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania frente al Ayuntamiento de Getafe, relativo a la procedencia del pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, comúnmente conocido como ICIO. La cuestión prejudicial cuestionaba si la exención de la Iglesia Católica en el ICIO en relación con las obras realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades que no tengan una finalidad estrictamente religiosa pudiera ser contraria al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE). El TJUE determinó finalmente que "una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal, de la cual se beneficia una congregación de la Iglesia Católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, si tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente".  
.../...

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

## ALCANCE DE LA EXENCIÓN DE LOS SERVICIOS POSTALES

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 16 DE OCTUBRE DE 2019, DICTADA EN LOS ASUNTOS ACUMULADOS C-4/18 Y C-5/18



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 57, 2019

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

## RESUMEN

Los servicios prestados por dos operadores privados consistentes en realizar notificaciones de documentos judiciales y administrativos, y que han de prestarlos en todo el territorio del Estado a un precio razonable en atención a la normativa interna de ese Estado, quedan emparejados en el espectro del Servicio Postal Universal y en consecuencia resultan beneficiarios de la exención prevista en la Directiva.

## CONTENIDO

La exención prevista en el IVA para los servicios públicos postales, enunciada en el artículo 132.1º) de la Directiva 2006/112, y en el 20.Uno.1º de nuestra Ley, ha tenido una evolución en su aplicación práctica no ausente de problemas. Efectivamente, la liberalización de estos servicios, y los cambios acaecidos en el sector, han originado diversas cuestiones. En ese marco, no hay que obviar la importancia de la normativa propia de estos servicios, en concreto la Directiva 97/67/CE, la Directiva 2008/6/CE o la Ley 43/2010 en nuestro ámbito. De facto, cabría sostener que no es esta una exención que presente unas pautas excesivamente armonizadas en su aplicación en los diversos Estados miembros, lo que incluso ha motivado iniciativas que planteaban su supresión.

El alcance del servicio postal universal, los organismos encargados de su prestación, la intervención de otros operadores en el mercado, etc... complican pues la delimitación del beneficio.

El TJUE no ha sido ajeno a estas cuestiones y ya desde antiguo ha intervenido en el debate. No vamos ahora a desgranar sus pronunciamientos, pero sí cabe citar los de 11 de julio de 1985 (Asunto C-107/84), 23 de abril de 2009 (Asunto C-357/07), o 21 de abril de 2015 (Asunto C-114/14). El del año 2009 merece ser subrayado, pues vino a esculpir los criterios básicos que habían de regir la exención, que fueron oportunamente recogidos en el texto de la Ley del IVA española, que tras modificarse, en primer lugar con efectos para el año 2006, recibió su redacción actualmente vigente con efectos desde el 1 de enero de 2011 por la Ley 39/2011, de 22 de diciembre.

La reciente sentencia que traemos a nuestras páginas (Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de octubre de 2019, asuntos acumulados C-4 y C-5/2018) vuelve a analizar este beneficio y lo hace, como veremos, partiendo del propio alcance del concepto de Servicio Postal Universal, que vuelve a convertirse en el concepto básico, bien que regulado en la propia normativa postal y no estrictamente en la del Impuesto.

El fallo resuelve dos recursos que plantearon cuestiones prejudiciales, absolutamente paralelas, por lo que son resueltas acumuladamente. Pasamos a describir los hechos que se reflejan en la sentencia centrándonos en los aspectos más relevantes a nuestros efectos.

En el primero de los casos, una entidad (incursa en un procedimiento de insolvencia —concurso—) que era la matriz de un grupo que prestaba servicios postales a través de filiales situadas en toda Alemania, cuya actividad principal consistía en la ejecución de mandatos de notificación de documentos, de acuerdo con disposiciones de Derecho público alemán, que se trataban como operaciones exentas de IVA. Esta calificación no se compartió por la autoridad fiscal alemana, que practicó las oportunas liquidaciones. Se inicia así la fase de reclamaciones y recursos, fallando el Tribunal tributario competente en contra de la entidad, puesto que «no se cumplían los requisitos establecidos en el artículo 4, apartado 11b, de la UStG, ya que solo estaban exentas del IVA las operaciones directamente relacionadas con el servicio postal prestado por Deutsche Post y, por otra, que no era posible invocar directamente el artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112, dado que las operaciones de notificación formal de documentos no están comprendidas en el ámbito del servicio universal, en el sentido de dicha disposición». En esta tesitura, el representante de la entidad (el liquidador) interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Tributario.

..//..