

# ZAZAB / BIDAT

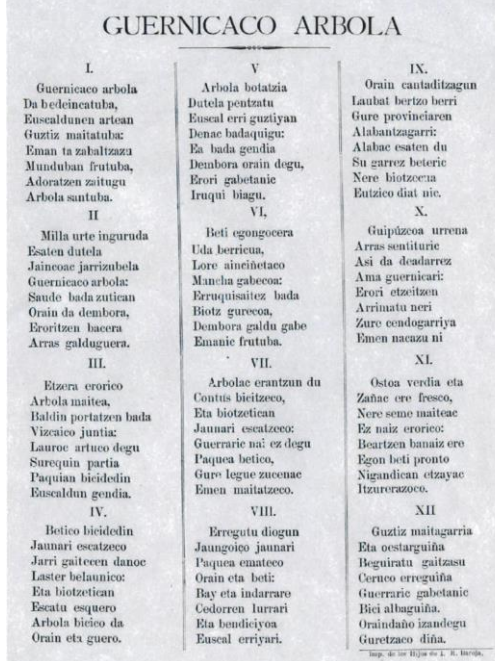
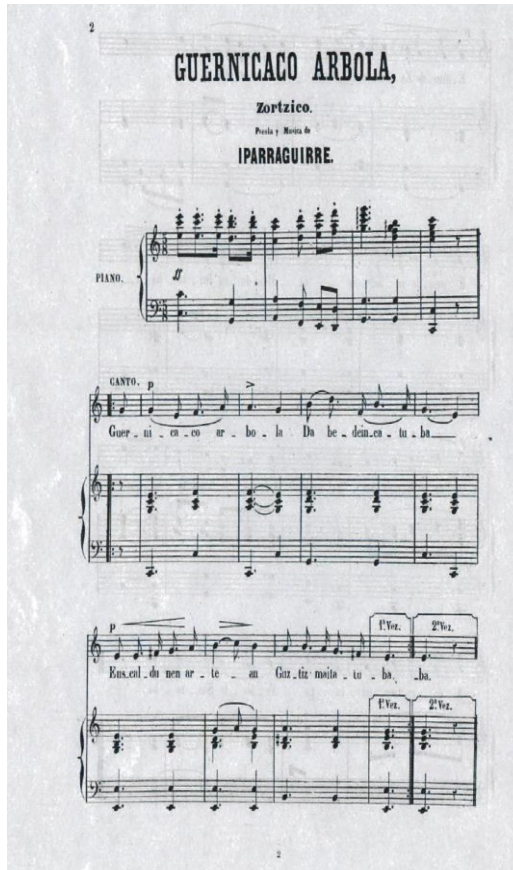
Zerga Administrazioiko Zuzendaritzaren Albiste Bilduma — Ogasun eta Ekonomia Saila

Boletín informativo de la Dirección de Administración Tributaria — Departamento de Hacienda y Economía



**JOSÉ MARÍA DE IPARRAGUIRRE BALERDI**

(Urretxu, 12 de agosto de 1820 — Itxaso, 6 de abril de 1881)



martxoa/marzo  
2020

ARTIKULUEN,  
ADMINISTRATIO-  
DOKTRINAREN,  
JURISPRUDENTZIAREN ETA  
DOKUMENTU  
INTERESGARRIEN BILDUMA

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

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

212

# Aurkibidea/Sumario

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA (ZAZAB)

BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (BIDAT)

212. ZK. — Nº 212

2020 MARTXOA/MARZO 2020

## ARTIKULUAK ARTÍCULOS

**A01**

**CÉSAR GARCÍA NOVOA — ROSA CABALLERO**

El Compliance tributario, la relación cooperativa y las nuevas relaciones fiscales. Su implantación en España y en América Latina

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 12, 2019

**A02**

**DOMINGO CARBAJO VASCO**

De la tributación de la economía digital a BEPS 2.0 ¿Una nueva etapa de la fiscalidad internacional?

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 12, 2019

**A03**

**ANTONIO CUBERO TRUYO — LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ**

Propuestas para una reorientación del concepto de residencia en la Ley del IRPF, a la búsqueda de una mayor coherencia con los criterios de los Convenios de doble imposición

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 12, 2019

**A04**

**DORIS TERESITA MENDOZA LÓPEZ FABIÁN VALDEZ AGUIRRE**

El nuevo MC OCDE para la lucha contra la Evasión Fiscal Internacional

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, Nº. 12, 2019

**A05**

**RAMON PALÀ MONCUSÍ**

Las ordenanzas municipales ante el recargo en el IBI sobre viviendas desocupadas

Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 960

**A06**

**JUAN CALVO VÉRGEZ**

El nuevo régimen de devolución del IVA de los viajeros: principales cuestiones derivadas de su implantación

Revista Quincena Fiscal Nº 5, 2020

**A07**

**ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA**

La consolidación del patent box como incentivo fiscal para las empresas innovadoras: su transformación a través del criterio de actividad sustancial

Revista Quincena Fiscal Nº 5, 2020

**A08**

**APOLONIO GONZÁLEZ PINO**

La dispersión territorial de los beneficios tributarios

Revista Quincena Fiscal Nº 5, 2020

A09

**ALFONSO UTRILLA DE LA HOZ**

Clase práctica de Federalismo fiscal: reformas parciales del modelo actual de financiación autonómica

E-pública, Nº. 26, 2020

A10

**MIGUEL ALEJANDRO SÁNCHEZ FERRÁNDIZ**

Violencia de género y sistema tributario: Análisis y propuestas

Actum fiscal, Nº. 151, 2019

A11

**LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ**

Novedades importantes en relación con el modelo 720

Actum fiscal, Nº. 152, 2019

A12

**JOSÉ MARÍA VILLALVILLA MUÑOZ**

La regularización fiscal de bienes en el extranjero y la prescripción

Actum fiscal, Nº. 155, 2020

A13

**JUAN CALVO VÉRGEZ**

La interrupción de la prescripción en las obligaciones tributarias conexas y su proyección en el ámbito de la revisión administrativa: Algunas consideraciones

Actum fiscal, Nº. 155, 2020

A14

**ANA MEDINA JIMÉNEZ**

Fraude en el IVA: ¿existen límites en la contabilización del IVA soportado para su deducción, en el supuesto de inversión del sujeto pasivo?

Actum fiscal, Nº. 155, 2020

A15

**JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO**

La evolución del modelo de financiación autonómica en España: evaluación y perspectivas

REJIE: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa, Nº. 22, 2020

A16

**ALEJANDRO BLÁZQUEZ LIDOY – ISIDORO MARTÍN DÉGANO**

Las consecuencias de la Sentencia de 27 de junio de 2017 del TJUE en la Ley 49/2002: ¿Más allá del gravamen de la Iglesia Católica en el ICIO?

Tributos locales, Nº. 143, 2019-2020

A17

**DANIEL CASAS AGUDO**

Tributación municipal compartida. Experiencias de derecho comparado y propuestas para el caso de España

Tributos locales, Nº. 143, 2019-2020

A18

**LAURA URBANEJA VIDALES**

La subordinación del IBI. Incidencia catastral y urbanística en la gestión tributaria

Tributos locales, Nº. 143, 2019-2020

A19

**JUAN CALVO VÉRGEZ**

La valoración catastral de los terrenos urbanizables y sus consecuencias tributarias

Tributos locales, Nº. 143, 2019-2020

A20

**JUAN JOSÉ GONZÁLEZ LÓPEZ**

Abuso del empleo público temporal. Respuestas administrativas y jurisdiccionales

RDUNED. Revista de derecho UNED, Nº. 25, 2019

A21

**IVÁN PÉREZ JORDÁ**

La aplicación de oficio de la extinción por prescripción de la responsabilidad dimanante de la infracción tributaria

RDUNED. Revista de derecho UNED, Nº. 25, 2019



A22

**ISIDORO MARTÍN DÉGANO**

El concepto de discapacidad en la aplicación de los beneficios fiscales

Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, Nº. 1, 2020

A23

**RAYMOND TORRES – MARÍA JESÚS FERNÁNDEZ SÁNCHEZ (FUNCAS-SERVICIO TEMPORALMENTE INACCESIBLE)**

La política económica española y el COVID-19

Cuadernos de Información económica, Nº 275, 2020

A24

**DESIDERIO ROMERO JORDÁN – JOSÉ FÉLIX SANZ SANZ (FUNCAS-SERVICIO TEMPORALMENTE INACCESIBLE)**

El bajo nivel actual de recaudación del impuesto sobre sociedades: perspectiva comparada

Cuadernos de Información económica, Nº 275, 2020

A25

**LUIS ALFONSO ROJÍ CHANDRO – M<sup>a</sup> CARLOTA RODRÍGUEZ ÁLVARO – SILVIA ROJÍ PÉREZ**

Tax compliance en el impuesto sobre sociedades: Gastos no deducibles

Técnica contable y financiera, Nº. 27, 2020

A26

**IÑAKI ALONSO ARCE**

La declaración o la autoliquidación como inicio de un procedimiento de gestión tributaria: evolución y tendencias de futuro

Forum Fiscal Nº 262, marzo 2020

A27

**JAVIER ARMENTIA BASTERRA**

Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria: responsabilidad del Asesor Fiscal

Forum Fiscal Nº 262, marzo 2020

A28

**IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU**

Compliance: perspectiva plural y fiscal

DAC 6: nuevas obligaciones de información

Forum Fiscal Nº 262, marzo 2020

A29

**RAFAEL SANZ GÓMEZ**

Compliance: perspectiva plural y fiscal

Cumplimiento cooperativo e intermediarios fiscales: análisis del código de buenas prácticas de asociaciones y colegios profesionales tributarios y el código de buenas prácticas de profesionales tributarios

Forum Fiscal Nº 262, marzo 2020

A30

**MARÍA HERRERO MARTÍNEZ**

La residencia habitual como criterio de sujeción para la tributación de las personas físicas

Forum Fiscal Nº 262, marzo 2020

A31

**AITOR ORENA DOMÍNGUEZ**

El coronavirus, el concierto económico, los plazos y la fuerza mayor

Forum Fiscal Nº 262, marzo 2020

A32

**IÑAKI ALONSO ARCE**

El límite conjunto de cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio y las sociedades patrimoniales

Forum Fiscal Nº 262, marzo 2020

A33

**JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**

COVID-19: el Estado de alarma y la aplicación de los tributos (Incorporación al ordenamiento jurídico español de Directivas de la Unión)

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 60, marzo 2020

## ADMINISTRATIO-DOKTRINA DOCTRINA ADMINISTRATIVA

## D01

**CONSULTA DGT V0823-19**

Actividades en una casa rural

Revista Quincena Fiscal Nº 5, 2020

## D02

**CONSULTA DGT V1044-19**

Distintas cuestiones relativas a trabajadores con discapacidad

Revista Quincena Fiscal Nº 5, 2020

## D03

**CONSULTA DGT V1583-19**

Bed and Breakfast

Revista Quincena Fiscal Nº 5, 2020

## D04

**CONSULTA DGT V3337-19**

La consultante está dada como autónoma en actividades de fotografía. Entre otras cosas hace fotografía artística que vende a todo el mundo a través de internet

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019

## D05

**CONSULTA DGT V3343-19**

El consultante ha estado desplazado por motivos de trabajo durante 10 meses a lo largo del año. La empresa le ha abonado 52 euros por cada día de desplazamiento para que se pague los gastos de estancia y manutención. Dichas cantidades en concepto de dietas han sido incluidas en su nómina, y han sido objeto de retención por IRPF

Cuestion Planteada: Si puede deducir en su declaración de IRPF, los gastos que ha tenido en alojamiento y manutención, presentando facturas y tickets

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019

## D06

**CONSULTA DGT V3376-19**

Descripcion hechos: El consultante se dedica a la explotación de una Administración de Loterías que pretende donar a sus hijos

Cuestion planteada: Tratamiento fiscal de dicha donación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019

## D07

**CONSULTA DGT V3377-19**

Descripcion hechos: El consultante, residente fiscal en México, va a percibir en el momento de su jubilación un plan de pensiones privado gestionado por un banco español y un plan de jubilación gestionado por una aseguradora española

Cuestion planteada: País y forma de tributación de ambos planes de jubilación

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019

## D08

**CONSULTA DGT V3408-19**

Descripcion hechos: El consultante, de 66 años de edad, percibe pensión de jubilación y es titular de un plan de pensiones

Cuestion planteada: Si con el importe del plan de pensiones constituye una renta vitalicia, posibilidad de aplicar la exclusión de gravamen por reinversión en rentas vitalicias prevista en el artículo 38.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019



**D09****CONSULTA DGT V3423-19**

Descripción hechos: El consultante tiene una hija discapacitada que actualmente convive con su madre en un inmueble de su propiedad. Por sentencia judicial, se atribuye a la madre la custodia de la menor, correspondiéndoles el uso y disfrute de dicha vivienda familiar

Cuestión planteada: Si como titular de dicha vivienda tiene derecho a la deducción en su declaración del IRPF de los gastos ordinarios o extraordinarios derivados de la misma. Así mismo si procede la imputación de rentas inmobiliarias del artículo 85 de la LIRPF

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019

**D10****CONSULTA DGT V3450-19**

Descripción hechos: La empresa consultante, que tiene como actividad principal el transporte de viajeros y mercancías, está llevando a cabo una negociación colectiva con sus tripulantes pilotos en la que quiere incorporar un sistema de retribución flexible que permita a los empleados percibir parte de su remuneración mediante la entrega de bienes y servicios, planteándose la posible inclusión de un seguro de asistencia sanitaria

Cuestión planteada: Al tener contratado la mayoría de los pilotos de la empresa un seguro de asistencia sanitaria bajo la mediación de un corredor de seguro en mejores condiciones de las que podrían darse con las nuevas pólizas que pueda contratar la empresa, se pregunta sobre la operatividad de lo dispuesto en el artículo 42.3.c) de la Ley 35/2006

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019

**D11****CONSULTA DGT V3460-19**

Descripción hechos: El consultante persona física va a transmitir una licencia de auto-taxi siete años después de su jubilación

Cuestión planteada: Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019

**D12****CONSULTA DGT V3484-19**

Descripción hechos: El Club Deportivo consultante tiene contratados a jugadores de fútbol mediante contratos de trabajo temporal de duración determinada por la temporada de fútbol oficial, que comprende entre el 20 de julio y el 15 de mayo. Dichos contratos son a tiempo parcial de 15 horas semanales

Cuestión planteada: Tipo de retención aplicable por el Club a los referidos jugadores

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019

**D13****CONSULTA DGT V3485-19**

Descripción hechos: La consultante tiene una actividad de comercio al por menor de productos textiles a través de una plataforma en línea pudiendo estar los destinatarios en cualquier parte del mundo

Cuestión planteada: Tributación de la actividad a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y obligación de presentar el modelo 349

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019

**D14****TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

El TEAC rectifica su doctrina declarando que las operaciones de venta de oro entre particulares y empresas para su posterior reventa pagan por Trasmisiones Patrimoniales

Diario LA LEY, nº 9587, de 5 de marzo de 2020

**D15****TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Sólo las retenciones practicadas sobre los salarios cobrados pueden deducirse por el trabajador en IRPF

Diario LA LEY, nº 9597, de 19 de marzo de 2020

**D16****CONSULTA DGT V0135-20**

Incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los empleados, del reintegro de retribución y del pago del atraso realizados en 2018

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020

**D17****CONSULTA DGT V0012-20**

Tributación del premio en el IRPF

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020

**D18****CONSULTA DGT V0032-20**

Aplicación del tipo impositivo reducido previsto en el artículo 91.Uno.2.13º de la Ley 37/1992

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020



TEXTO LIBRE

D19

**CONSULTA DGT V0200-20**

Matriculación de un vehículo histórico de importación

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020

D20

**CONSULTA DGT V0053-20**

Tributación por el IRPF de la subvención recibida y cumplimiento de la obligación de presentar la declaración modelo 184

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020

D21

**CONSULTA DGT V0188-20**

Tributación en IVA e IRPF

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020

D22

**CONSULTA DGT V0042-20**

El consultante manifiesta que tiene la residencia fiscal en España, teniendo su mujer e hijos su residencia fiscal en un país no comunitario, siendo los ingresos de él los únicos ingresos de la familia  
Si puede presentar declaración conjunta con su mujer e hijos

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020

D23

**CONSULTA DGT V0191-20**

Como debe repercutir el impuesto a sus clientes, cuando: - el cliente es una persona física o jurídica que no está inscrita en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. - el cliente es una persona jurídica que está inscrita en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020

D24

**CONSULTA DGT V0199-20**

La consultante pregunta si debe presentar el modelo 548 aprobado mediante la Orden HAP/779/2013, de 30 de abril, por las cuotas repercutidas del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas al distribuidor

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020

D25

**CONSULTA DGT V0173-20**

Tributación en el Impuesto sobre Sociedades de una asociación sin ánimos de lucro no declarada de utilidad pública

Revista Gaceta Fiscal, abril 2020

D26

**CONSULTA DGT V0106-20**

Regularización de retenciones mal practicadas

Revista Gaceta Fiscal, abril 2020

D27

**CONSULTA DGT V0003-20**

Tributación de la actividad de comercio al por menor de ropa en un establecimiento abierto al público ya a través de Ebay

Revista Gaceta Fiscal, abril 2020

D28

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Rentas del trabajo no satisfechas en el ejercicio en que resultan exigibles. Imposibilidad de deducir en ese ejercicio las retenciones por parte del trabajador aunque las mismas hayan sido ingresadas en la Hacienda Pública por el empleado

Revista Gaceta Fiscal, abril 2020

J01

**EUGENIO SIMÓN ACOSTA**

El IVA y la publicidad

Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 960

J02

**RAMÓN FALCÓN Y TELLA**

La falta de legitimación de los Tribunales Económico-Administrativos para plantear cuestión prejudicial: TJUE 21 enero 2010

Revista Quincena Fiscal Nº 5, 2020

J03

**MARIANO CAMPOS MOSCOSO**

A vueltas con la compraventa de oro por empresarios a particulares

Revista Quincena Fiscal Nº 5, 2020

J04

**TRIBUNAL SUPREMO**

Facturación utilizando una sociedad interpuesta

Revista Quincena Fiscal Nº 5, 2020

J05

**MARÍA DEL CARMEN CÁMARA BARROSO — MARTA GONZÁLEZ APARICIO**

El Tribunal Constitucional vuelve a pronunciarse sobre la plusvalía municipal: es inconstitucional cuando la cuota supera a la ganancia.

Análisis de la STC 126/2019, de 31 de octubre, cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019

Revista Contabilidad y Tributación, nº 444, marzo 2020

J06

**JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ**

La interposición de sociedades por profesionales y el motivo económico válido

Análisis de la STS de 17 de diciembre de 2019, rec. núm. 6108/2017

Revista Contabilidad y Tributación, nº 444, marzo 2020

J07

**CÉSAR GARCÍA NOVOA**

Simulación y delito contra la Hacienda Pública (a propósito de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid en el caso Xabi Alonso)

Revista Contabilidad y Tributación, nº 444, marzo 2020

J08

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Compete a la AEAT la carga de expresar los motivos por los que juzga inaplicable, erróneo o contrario a derecho el contenido propio de una Consulta Vinculante

Revista Contabilidad y Tributación, nº 444, marzo 2020

J09

**TRIBUNAL SUPREMO**

Tratamiento tributario de la relación jurídica entre el titular de una máquina recreativa tipo "B" y el titular de un establecimiento de hostelería. Existencia de una prestación de servicios onerosa sujeta a IVA. Improcedencia de aplicar la exención del art. 20.Uno.19º LIVA. La interpretación de las normas nacionales que establecen una exención no pueden condicionar la interpretación y la aplicación de conceptos autónomos del derecho de la Unión Europea como los que describen el hecho imponible del IVA

Base Datos Aranzadi Instituciones

J10

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

El TJUE considera no discriminatorio el impuesto único italiano que recae sobre los concursos de pronósticos y las apuestas de cualquier tipo, incluidos los que se desarrollen en el extranjero

Base Datos CEF-Impuestos

J11

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

El TJUE confirma la posible exención en el IVA de la prestación de asistencia sanitaria telefónica cuando persiga una finalidad terapéutica

Base Datos CEF-Impuestos



J12

**VICENTE PÉREZ DAUDÍ**

Los efectos de la STJUE, de 3 de marzo de 2020, sobre IRPH en las sentencias firmes dictadas por los jueces nacionales

Diario LA LEY, nº 9591, de 11 de marzo de 2020

J13

**CARMEN BANACLOCHE PALAO**

La carga de la prueba de las dietas por desplazamientos, exentas en el IRPF (Análisis de la STS de 29 de enero de 2020, rec. núm. 4258/2018)

Revista de contabilidad y tributación, nº 445, abril 2020

J14

**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA GALICIA**

Galicia deberá aplicar la condición de pareja de hecho registrada a efectos de Sucesiones a la compañera de un enfermo de alzheimer fallecido

Diario LA LEY, nº 9597, de 19 de marzo de 2020

J15

**TRIBUNAL SUPREMO**

Plazo del que dispone Hacienda para revisar el compromiso incumplido de reinversión en vivienda habitual

Diario LA LEY, nº 9603, de 27 de marzo de 2020

J16

**TRIBUNAL SUPREMO**

Los empleadores soportan la carga de acreditar frente a Hacienda la veracidad de las dietas pagadas a sus trabajadores

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 60, marzo 2020

J17

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

Traslado de la sede de dirección efectiva y de la residencia fiscal de una sociedad a otro Estado miembro distinto al de su constitución

LA LEY Unión Europea nº 79, marzo 2020

## DOKUMENTU INTERESGARRIAK DOCUMENTOS DE INTERÉS

**COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN MARZO 2020)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA

GOBIERNO VASCO

[http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es\\_clic/adjuntos/clic0320.pdf](http://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0320.pdf)

**Artikuluak**  
**Artículos**

---

## El Compliance tributario, la relación cooperativa y las nuevas relaciones fiscales. Su implantación en España y en América Latina

# A01

Revista de fiscalidad internacional y negocios transnacionales, N°. 12, 2019



**César García Novoa**

**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela**

**Rosa Caballero**

**Profesora de Derecho Tributario de la Universidad Central de Venezuela. Abogada**

### SUMARIO

1. Introducción. Relación cooperativa y cambios en el modelo de aplicación de los tributos
2. El cambio en el modelo de relaciones tributarias
3. Gestión de Riesgos Fiscales y políticas de certificación
4. Relevancia Sancionadora y Penal
5. América Latina también avanza en el "Corporate Compliance"
6. América Latina y algunas evidencias para mejorar las relaciones entre la Administración Tributaria y los Contribuyentes
7. Venezuela: ¿Es posible un cambio en el modelo de relaciones tributarias?
8. Recapitulación
9. Bibliografía

### RESUMEN

El cumplimiento cooperativo es un nuevo tipo de relación entre la Administración y los obligados tributarios (especialmente, las empresas). Se trata de sustituir el control a posteriori por una relación permanente, basada en la prevención y la evaluación de riesgos fiscales mediante la creación de perfiles. La OCDE está promoviendo esta relación. En algunos países de Latinoamérica está empezando a implantarse esta cultura de relación cooperativa. Existen algunas experiencias en ciertos países del área LATAM.

### CONTENIDO

#### I. Introducción. Relación cooperativa y cambios en el modelo de aplicación de los tributos

En materia tributaria, y como decía el mítico cantautor, "los tiempos están cambiando". Es obvio que en la fiscalidad internacional, pero también en la doméstica (los límites entre una y otra son cada vez más difusos) hay un antes y un después del Plan BEPS de 19 de julio de 2013. Mucho se ha escrito de las innovaciones que BEPS supuso en la fiscalidad. Vamos a referirnos sólo a dos de ellas. La acuñación del concepto de planificación fiscal agresiva y la moralización en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En relación con la primera cuestión, la Declaración del Foro de Seúl de la OCDE, de 15 de septiembre de 2006, acuñó el término de planificación fiscal agresiva, como una modalidad de planificación fiscal lícita pero inaceptable. Lo que supone orillar la tradicional distinción entre evasión, elusión y economía de opción o planificación fiscal. Y de esta planificación reprochable se hace responsables, en buena medida, a los denominados intermediarios fiscales, abogados tributarios y asesores de estrategias fiscales. Frente a la posibilidad de que las empresas incurran en comportamientos de planificación fiscal agresiva surgen pronto los procesos de gestión de riesgos fiscales. Unos protocolos de riesgo fiscal eficaces y certificados permiten postular una nueva forma de relación entre los grandes contribuyentes corporativos y la Administración Tributaria. Si es factible acreditar la cumplimentación adecuada de procesos de gestión de riesgos se pueden establecer relaciones con las administraciones basadas en la cooperación y la confianza. Son el tipo de vínculo con la Administración Tributaria que el Foro de Seúl subsume en el concepto de relación cooperativa. Para la OCDE, la relación cooperativa beneficia tanto a la Administración Tributaria como al contribuyente. El informe de Seúl apunta que los contribuyentes que se comportan de manera transparente podrán esperar un mayor grado de garantía tributaria y una más pronta resolución de problemas fiscales junto con un control tributario menos invasivo.

En cuanto a la segunda cuestión, hoy se reprocha a muchas empresas, sobre todo multinacionales, no que no paguen lo que es legal, sino que no contribuyan en lo que es justo. En concreto, en la parte justa de tributación (fair share taxation). Se está pasando de un modelo en el que el deber público de contribuir se concretaba en la exigencia del pago del impuesto que la ley demanda a un modelo en el que al obligado tributario se le exige contribuir lo que es justo y equitativo. Y lo justo y equitativo se está identificando (sobre todo en lo que se refiere a la tributación de la economía digital) con una suerte de equidad interestatal, que requiere unas nuevas reglas de reparto internacional del poder tributario. Hay que contribuir con lo que es justo allí donde se genera el valor (value creation), que es la jurisdicción del mercado.

..//..



**Domingo Carbajo Vasco**  
**Economista. Licenciado en Derecho**  
**Licenciado en Ciencias Políticas**  
**Inspector de Hacienda del Estado**  
**Agencia Estatal de Administración Tributaria**

## SUMARIO

1. Consideraciones previas
2. Áreas de trabajo en la fiscalidad internacional
3. Algunos apuntes relativos al estado de la fiscalidad internacional en lo que respecta a la tributación de la economía digital
  1. Nota previa
  2. La tributación de la economía digital como restricción de BEPS
  3. Los avatares de la acción 1 de BEPS, la proliferación de impuestos sobre los servicios digitales y la ausencia de consenso internacional
4. El debate público respecto de la tributación de la economía digital
5. Plataformas digitales y tributación de los servicios
6. El "programme to work" y la superación de BEPS

## CONTENIDO

### I. Consideraciones previas

En general, si uno observa la doctrina y los debates sobre la fiscalidad internacional de los últimos años, anota que, tras la entrada en vigor del nuevo paradigma representado por el Proyecto BEPS, Base Erosion and Profit Shifting ("Erosión de la base imponible y traslado de beneficios", en la terminología española), podría parecer que el gran problema a discutir y solucionar en los próximos ejercicios fuese el de la tributación de la denominada "economía digital".

Una vez constatado que la llamada Acción 1 de BEPS, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, constituía un documento abierto, donde, además de delimitar el concepto, señalar sus implicaciones y su relevancia en la economía mundial y optar por entender que no se trataba de un problema de *ring fencing*, es decir, de la aparición de un sector o actividad económica novedosa, diferenciada de la "economía tradicional", de *bricks and mortars*, sino de que toda la economía mundial se estaba digitalizando; resultaba que ninguna de las alternativas propuestas en el precitado informe para hacer tributar estas actividades y lograr que su "nexo" se relacionase con el lugar donde se producía el valor añadido y la jurisdicción fiscal encargada de su gravamen, se presentó como óptima, concluyéndose en la ausencia de consenso respecto de qué método de tributación aplicar.

Todo ello, además, se traducía en que la "recomendación" acerca de un único mecanismo de tributación internacional para gravar la economía digital se trasladase a ejercicios futuros, tras la realización de los pertinentes trabajos técnicos y la obtención del acuerdo político necesario, excluyendo la fiscalidad digital de los mínimos estándares de BEPS.

La falta de acuerdo, en lo que hace referencia a la fiscalidad de la economía digital, se ha ido, sin embargo, prolongando en el tiempo, existiendo diversos hitos en ese complejo camino, entre los cuales destacamos el llamado Interim Report de 2016, la apertura de un amplio trámite de debate y discusión pública en lo referente a su tributación, celebrado durante el 13 de febrero y el 6 de marzo de este año y concluido, por ahora, en el muy reciente texto Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy.

Y decimos, "por ahora", porque como la propia rúbrica del informe citado nos enseña, se trata de "un programa de trabajo", no de un documento, técnico y políticamente cerrado y acordado, relativo a cómo hacer tributar la economía digital, ese Nuevo Mundo a sujetar efectivamente a imposición y, además, por mucho que (significativamente) el texto se haya incorporado bajo la etiqueta OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, la sujeción de la economía digital nunca estuvo entre las Acciones originales, ver supra, que se integraban en el marco de implantación inclusiva de BEPS.

..//..



**Antonio Cubero Truyo**  
Profesores del Departamento de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla, España

**Luis Toribio Bernárdez**  
Profesores del Departamento de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Sevilla, España

## SUMARIO

1. La combinación de distintos conceptos de residencia habitual en el ordenamiento tributario
2. La acumulación de criterios autosuficientes para determinar la condición de residente en las legislaciones internas genera problemas de doble residencia
  1. La resolución de los supuestos de doble residencia en el Modelo de Convenio de la OCDE: la vivienda permanente y el centro de intereses vitales
  2. La importancia del factor familiar en la determinación de la residencia (particularmente visible en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea)
  3. En defensa de la definición de la residencia fiscal mediante un único criterio de alcance general, sin perjuicio de la utilización de criterios complementarios o presunciones que faciliten su aplicación práctica
3. La necesidad de un análisis temporal más amplio para la adquisición o la pérdida de la residencia fiscal
  1. El test de la presencia sustancial en Estados Unidos: una referencia reconocible
  2. El régimen especial de los trabajadores desplazados como manifestación de una adquisición no súbita de la condición de residente
  3. El cómputo de las ausencias esporádicas como periodo de permanencia. El entendimiento estricto del Tribunal Supremo español en su reciente jurisprudencia
4. Conclusiones
5. Bibliografía

## RESUMEN

En lugar de la actual acumulación de criterios determinantes de la residencia en España que observamos en el artículo 9 de la Ley del IRPF, en este trabajo proponemos una definición de la residencia fiscal mediante un único criterio de alcance general. El concepto de "centro de intereses vitales" empleado por los Convenios de doble imposición podría ser útil a estos efectos, sin perjuicio de la posibilidad de mantener los vigentes criterios como elementos complementarios o presunciones que sirvan para facilitar la aplicación práctica del concepto general. En cualquier caso, si se mantuviera en nuestra regulación el factor del tiempo de permanencia en territorio español, resultaría imprescindible a nuestro juicio modular el cómputo de los 183 días en el periodo impositivo, sustituyéndolo por un análisis temporal más amplio, que justifique con mayor profundidad la adquisición o la pérdida de la residencia fiscal.

## CONTENIDO

### I. La combinación de distintos conceptos de residencia habitual en el ordenamiento tributario

Todo sistema normativo debe aspirar a una cierta coherencia en la definición de las figuras o institutos que de él forman parte. Sin embargo, es frecuente –o cuando menos, no resulta extraño– que en el ordenamiento tributario encontremos conceptos básicos con una configuración plural o multiforme, esto es, las normas aplicables nos pueden ofrecer varias maneras de definir situaciones que deberían reflejar la misma idea. Es lo que ocurre en el ámbito de la fiscalidad en torno al concepto de residencia.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre) configura como contribuyentes por dicho impuesto a quienes tengan su residencia habitual en territorio español. Se trata en este caso de la residencia en un país, en un Estado. Pero al encontrarnos ante un tributo estatal parcialmente cedido a las Comunidades Autónomas, la misma Ley se ocupa más adelante de describir la residencia habitual en el territorio de una Comunidad Autónoma. Ya coexisten ahí dos conceptos de residencia habitual que no emplean exactamente los mismos parámetros. Por poner un simple ejemplo de descoordinación, en el concepto de residencia en España se tienen en cuenta las ausencias "esporádicas", mientras que en el concepto de residencia autonómica se computan las ausencias "temporales".

../..



**Doris Teresita Mendoza López**  
Profesora de la Facultad de Contaduría y Administración  
Universidad Autónoma de Sinaloa  
México  
Doctora en Administración, Hacienda, y Justicia en el Estado Social

**Fabián Valdez Aguirre**  
Profesora de la Facultad de Contaduría y Administración  
Universidad Autónoma de Sinaloa  
México

## SUMARIO

1. Introducción
2. El abuso del modelo de convenio tributario de la OCDE
3. El plan de acción OCDE/G20 contra el abuso del MC OCDE
  1. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales bilaterales (acción 6)
  2. Impedir el desarrollo de prácticas fiscales artificiosas en el estatuto de establecimiento permanente (acción 7)
  3. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias (acción 14)
4. El nuevo MC OCDE
5. Reflexiones finales
6. Referencias bibliográficas

## RESUMEN

El fenómeno tributario de la doble imposición internacional provoca distorsiones en el proceso de una economía globalizada, puesto que constituye un obstáculo en la movilización de capitales, tecnología, bienes y servicios, principalmente. Es por ello que desde el año de 1921 diversos países, en conjunto con la Sociedad de Naciones y la Organización Europea de Cooperación Económica (hoy Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, OCDE), iniciaron trabajos para eliminar la doble imposición internacional, por medio del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio; empero, el Modelo de Convenio desarrollado por la OCDE (MC OCDE) ha sido objeto de estrategias fiscales artificiosas por parte de grupos multinacionales con el propósito de evadir sus obligaciones con el fisco, puesto que éste no ha podido normar en su totalidad las modernas operaciones transnacionales, máxime las desarrolladas en la economía digital. En suma, el MC OCDE ha mostrado síntomas de agotamiento en puntos claves de la fiscalidad de las corporaciones multinacionales y sus operaciones intragrupo; de ahí que la OCDE presentará el Plan de Acción OCDE/G20 contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, promoviendo un nuevo MC OCDE contra la doble imposición y la evasión fiscal, graves problemas a nivel mundial. Medidas que se exponen en los próximos epígrafes.

## CONTENIDO

### I. Introducción

El escenario económico mundial del siglo XXI representa el proceso de integración de las economías nacionales en un único mercado global; unificación influida por el aumento de las zonas de libre comercio, de las transacciones comerciales y financieras, del libre movimiento de capitales y de la expansión de mercados financieros a nivel mundial.

Un escenario en el cual priman los objetivos de sujetar a imposición la riqueza generada por las operaciones transnacionales, efectuadas por empresas con modelos de negocios globales principalmente. Conjuntamente, de evitar supuestos de doble imposición, porque este fenómeno tributario provoca distorsiones en el proceso de una economía globalizada. Es decir, constituye un obstáculo en la movilización de capitales, tecnología, bienes y servicios; amén de restar competitividad a las empresas nacionales en la búsqueda de su internacionalización, lo que en consecuencia afecta la economía de un país en su totalidad.

..//..





Ramon Palà Moncusí  
Abogado de Cuatrecasas

## CONTENIDO

Las ordenanzas fiscales aprobadas para 2020 en varias ciudades recogen el recargo en el IBI sobre inmuebles de uso residencial. La exigencia de dicho recargo es posible desde la aprobación del Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, que modificaba la normativa de haciendas locales para permitir la exigencia de dicho recargo sobre los inmuebles de uso residencial desocupados con carácter permanente, a través de la remisión a la correspondiente normativa sectorial de vivienda, autonómica o estatal, con rango de ley. Dicho recargo puede llegar a ser de hasta un 50 % de la cuota líquida del impuesto, y se devenga a fecha 31 de diciembre.

Las ciudades de mayor población que han incluido dicho recargo en sus ordenanzas fiscales aprobadas a finales de 2019 son Barcelona, Valencia y Vigo. Además de estas ciudades, la mayoría de los municipios catalanes de más de 100.000 habitantes también han previsto en sus ordenanzas la exigencia del recargo. Es el caso de L'Hospitalet de Llobregat, Terrassa, Sabadell, Lleida, Tarragona, Mataró, Santa Coloma de Gramenet, Reus y Girona.

### Barcelona: tipo legal máximo

En Barcelona, el recargo se aprueba a un tipo legal máximo (el 50 % de la cuota líquida), y la ordenanza se remite a la ley catalana 18/2007, de 28 de diciembre, del derecho a la vivienda, para definir qué es un inmueble de uso residencial desocupado con carácter permanente. También se remite a dicha norma para determinar los casos justificados de desocupación, a los que no les resulta de aplicación el recargo.

La ley catalana considera que es una vivienda vacía aquella que permanece desocupada permanentemente durante más de dos años de forma injustificada. Las únicas causas justificadas previstas en la norma son los traslados laborales, los cambios de domicilio por cuestiones de dependencia, el abandono de una vivienda en zonas rurales en situación de pérdida de población, o la existencia de un litigio judicial.

Los medios probatorios de la situación de desocupación previstos por la norma catalana incluyen las declaraciones o actos propios del titular de las viviendas, las comprobaciones del personal de la Administración o los anuncios publicitarios. Tan solo una vez detectada una situación anómala pueden acudir las administraciones competentes a la información del padrón o de las compañías suministradoras de agua, gas y electricidad.

Por otra parte, el Ayuntamiento de Barcelona ha aprobado en 2019 la norma del IBI con efectos desde la publicación al Boletín Oficial de la Provincia (30 de diciembre de 2019). En la anterior redacción de la ordenanza del IBI se preveía que la norma entraba en vigor a partir de 1 de enero del año siguiente al de su tramitación, con lo que es muy probable que dicho cambio en el redactado se realice para poder empezar a exigir el recargo a las viviendas que se encontrasen en situación de desocupación en fecha 31 de diciembre de 2019.

### Valencia: una normativa más moderada

La ciudad de Valencia ha aprobado una normativa municipal reguladora más moderada que la de Barcelona, y que incluye ciertos umbrales por encima de los cuales puede exigirse el impuesto.

La norma valenciana incluye un recargo de un importe inferior al máximo admitido por la Ley (de un 30 %), y tiene ciertas particularidades: prevé que se exija tan solo a los sujetos pasivos del IBI que sean titulares de más de diez viviendas desocupadas en el término municipal de Valencia, y entra en vigor en fecha 1 de enero de 2020, con lo que el primer recargo que puede exigirse en virtud de la ordenanza es el de 31 de diciembre de 2020.

La ordenanza se remite, para definir a las viviendas desocupadas permanentemente, a las declaradas por la Generalitat Valenciana conforme a lo establecido por la Ley valenciana 2/2017, por la función social de la vivienda de la Comunitat Valenciana. La ley valenciana considera que está deshabitada la vivienda que se encuentre desocupada durante más de dos años, con ciertas causas justificadas. Así, además de la mayoría de causas justificadas previstas por la ley catalana, se consideran justificadamente desocupados los inmuebles que se ofrezcan en venta o alquiler en condiciones de mercado, y las segundas residencias, con ciertas restricciones temporales.

### Vigo: regulación propia

La ciudad de Vigo, cuyas ordenanzas se empiezan a aplicar a 1 de enero de 2020, hace su propia regulación del concepto de vivienda desocupada, sin remisión a normativa con rango legal. La ordenanza fiscal define las viviendas desocupadas como aquellas en las que no existe persona inscrita en el padrón municipal de habitantes, y que realiza un consumo de agua durante los 8 últimos meses del agua inferior a 2,5 metros cúbicos por mes.



Juan Calvo Vérguez  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura

## SUMARIO

- I. Consideraciones previas
- II. Alcance de la reforma operada por el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre (RCL 2017, 1567)
- III. Análisis de la reforma introducida por la Ley 6/2018, de 3 de julio (RCL 2018, 1020), de Presupuestos Generales del Estado para 2018
- IV. La aprobación de la Orden HAC/748/2018, de 4 de julio (RCL 2018, 1062)
- IV. A modo de conclusión

## RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el conjunto de reformas normativas que, dentro de nuestro ordenamiento tributario, han posibilitado en el marco del IVA la eliminación de barreras al llamado "tax free", permitiendo que la aplicación de la exención del IVA en las entregas de bienes a viajeros se haga efectiva mediante el reembolso del Impuesto soportado en las adquisiciones, cualquiera que sea el importe de la adquisición del bien o de los bienes documentados en una factura.

## CONTENIDO

### I. CONSIDERACIONES PREVIAS

Como es sabido el régimen de exenciones recogido en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786), reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) incluye, entre otras, aquellas a las que tiene derecho todo viajero que, hallándose establecido fuera de la Comunidad, cumpla determinados requisitos.

Con carácter general aquellos viajeros que residen en territorio español o en cualquier otro Estado miembro soportan el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en nuestro país en el momento de la compra, careciendo de la posibilidad de obtener el reintegro de las cuotas del Impuesto. Inicialmente el régimen que estuvo vigente hasta 1992, caracterizado por la existencia de un gravamen con ocasión de la adquisición de los bienes de otros Estados miembros, permitía obtener la devolución del Impuesto siempre y cuando, entre otros requisitos, se acreditase el haber satisfecho el IVA a la importación en el país de destino. Dada esta regulación el número de solicitudes presentadas por las entregas efectuadas a viajeros de dichos países resultaba muy reducido, residiendo la ventaja existente única y exclusivamente en el diferente tipo de gravamen aplicado en cada Estado miembro de la UE.

En un primer momento dentro de la Ley 37/1992 no se hallaban incluidos los comerciantes minoristas en recargo de equivalencia dentro del colectivo de empresarios en relación con cuyas ventas podía obtenerse la devolución. Su exclusión hasta el año 1992 estuvo motivada por la ausencia de obligaciones en materia de declaraciones periódicas si bien, en la práctica, dicha circunstancia terminaba constituyendo una discriminación de carácter comercial en contra de los minoristas al hilo de la aplicación del citado régimen especial. Piénsese que los compradores únicamente podían beneficiarse de las devoluciones adquiriendo sus bienes en establecimientos en régimen general.

Declara en la actualidad el art. 21.2 de la LIVA exentas estas exportaciones de bienes efectuadas en régimen de viajeros, si bien nos hallamos en presencia de una exención que no se articula como cualquier otra, esto es, mediante la no repercusión del Impuesto sobre el adquirente de los bienes<sup>1</sup>). Por el contrario, y tal como precisa la letra A) del citado precepto, la exención se hará efectiva mediante el reembolso del Impuesto soportado en las adquisiciones.

Por su parte establece el art. 117 de la Ley 37/1992, refiriéndose a estas devoluciones a exportadores en régimen de viajeros, lo siguiente: "1. En el régimen de viajeros regulado en el artículo 21.2 de esta Ley, la devolución de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes se ajustará a los requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

2. La devolución de las cuotas a que se refiere el apartado anterior también procederá respecto de las ventas efectuadas por los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia.

3. La devolución de las cuotas regulada en el presente artículo podrá realizarse también a través de entidades colaboradoras, en las condiciones que se determinen reglamentariamente".

..//..



Alejandro García Heredia  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Cádiz

## SUMARIO

- I. Patent box, actividad sustancial y su impacto en el Derecho Español
- II. El patent box en el escenario de la fiscalidad internacional
- III. La regulación del patent box en el derecho español (común y foral) y su transformación tras la acción 5 BEPS
- IV. Activos susceptibles de beneficiarse de un régimen de patent box
- V. Rentas derivadas de la explotación de los activos
- VI. Requisitos de las entidades (cedente y cesionaria)
- VII. Método de cálculo del incentivo fiscal
- VIII. Regímenes transitorios hasta 2021
- IX. Acuerdos previos de valoración y calificación
- X. Conclusiones
- XI. Bibliografía

## RESUMEN

El presente trabajo analiza el incentivo fiscal sobre las rentas procedentes de determinados activos intangibles, conocido en el ámbito internacional como patent box. En nuestro Derecho, la regulación de este incentivo se encuentra en el artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como en la normativa de los diferentes regímenes forales (País Vasco y Navarra). La finalidad de este trabajo es analizar el régimen español de patent box, especialmente en su versión de régimen común, tras las modificaciones introducidas en 2016 y 2018. Estas modificaciones tuvieron por objeto adaptar el contenido del régimen al criterio de actividad sustancial que deriva de los acuerdos alcanzados en el ámbito de la OCDE y la UE sobre el denominado mecanismo del nexo (modified nexus approach), cuyos resultados finales fueron incorporados a la Acción 5 del Plan BEPS sobre prácticas tributarias perniciosas. De acuerdo con este nuevo enfoque, el incentivo fiscal debe calcularse teniendo en cuenta la relación que existe entre el disfrute del régimen preferencial y las inversiones en actividades de I+D+i realizadas por el contribuyente. Al mismo tiempo, el enfoque del nexo exige limitar la aplicación del incentivo a determinadas clases de activos, tales como patentes u otros activos funcionalmente equivalentes, lo que impide aplicar este incentivo a activos comerciales (marcas) o a informaciones secretas de carácter industrial, comercial o científico (know-how). El hecho de que después de BEPS cada vez más países apliquen un incentivo fiscal de estas características exige también replantearse si el referido mecanismo del nexo logrará, efectivamente, promover la actividad innovadora de base nacional o si, por el contrario, será utilizado más bien como un mecanismo de competencia fiscal entre Estados. De ser así, habrá que ver si el régimen español puede actualmente competir con el de otros países de nuestro entorno, señalando, en su caso, las reformas que podrían realizarse para que nuestro régimen resultara más competitivo dentro del criterio de actividad sustancial.

## CONTENIDO

### I. PATENT BOX, ACTIVIDAD SUSTANCIAL Y SU IMPACTO EN EL DERECHO ESPAÑOL

El patent box es un incentivo fiscal de amplia proyección en el ámbito internacional que se aplica sobre las rentas obtenidas por la cesión de activos intangibles de alto valor tecnológico, tales como patentes o programas de ordenador, y que conlleva, generalmente, una reducción o exención parcial de tales rentas en el ámbito de la imposición societaria. Esta clase de incentivos, conocidos también como regímenes IP (Intellectual Property), han experimentado una importante transformación desde que la OCDE y la UE adoptaran el denominado criterio de actividad sustancial o enfoque del nexo (modified nexus approach), cuyos resultados finales fueron incorporados a la Acción 5 del Plan BEPS (OCDE/G20) sobre prácticas tributarias perniciosas. El problema se plantea porque esta clase de incentivos, en cuanto regímenes preferenciales, pueden originar problemas de BEPS en aquellos casos en que no exista una adecuada conexión entre las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) y el disfrute del régimen preferencial.

../..



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

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. El establecimiento de los beneficios impositivos
- III. Trascendencia de su regulación en las haciendas locales
- IV. Cargas públicas y beneficios tributarios
- IV. El respeto a los principios de la carta magna
- V. Conclusiones

## RESUMEN

El principio de igualdad tributaria para hacer frente en función de la riqueza, al mantenimiento de las cargas públicas, quiebra en beneficio de la autonomía sobre todo de las Entidades Locales, pues son muchos los beneficios fiscales voluntarios que conllevan a la situación, de con un tipo de gravamen idéntico, en un municipio la cuota ascienda a un importe, mientras que en otros sea completamente diferente.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

La ciudadanía exige saber que se hace con sus contraprestaciones patrimoniales de derecho público, que se abonan a las distintas Administraciones Públicas. Parece lógico que quienes con su peculio mantienen el "Estado del bienestar" quieran conocer la manera en la que se distribuye la carga fiscal que recae sobre los que la soportan, pues no es fácil en los tiempos que corren, abonar en muchas ocasiones los pagos de tales exacciones.

De nuevo y ante la situación que se avecina, y en la desaceleración que se prevé para muchas de nuestras economías, no son pocos los que plantean en buena lógica, que la minoración de la carga tributaria es uno de los retos para poder aumentar el poder adquisitivo de los ciudadanos, aliviando así la presión que tal situación ejerce sobre las rentas disponibles, y mejorando con ello la coyuntura de las distintas unidades familiares.

Los beneficios que conlleva la reducción de la referida carga para los sujetos pasivos u obligados al pago de las exacciones. Así, favoreciendo el efectivo que manejan en muchos hogares, produciendo inmediatamente una mejora generalizada en cuanto a su suficiencia financiera, contribuyendo con ello a incrementar el consumo de otros bienes o servicios, como elementos dinamizadores del crecimiento económico.

Como se ha tenido la ocasión de señalar en otras ocasiones, junto a tales aspectos cuantitativos, coexiste un elemento psicológico de notable trascendencia y que se manifiesta a su vez en dos vertientes.

La primera funciona aumentando la confianza del contribuyente en la situación económica, pues al poseer este una mayor renta, se minimiza en cierto modo su percepción de la crisis.

La segunda se pone de relieve al ofrecer una sensación de mejor administración de los recursos públicos, pues es fácil concluir cómo si son menores los gravámenes, puede ser debido entre otras circunstancias, a la mayor eficacia y racionalidad en el uso de los mismos.

Si bien esta actitud plausible en la rebaja de la carga tributaria siempre tiene un contrapunto, que en muchas ocasiones se convierte en su verdadero "talón de Aquiles". La dispersión que existe en las Haciendas Locales, donde coexisten beneficios fiscales imperativos con otros que son de voluntario establecimiento por parte de estas Entidades Públicas, sobre todo en su ámbito impositivo, provoca que quienes vengán obligados a satisfacerlos, no entiendan muy bien como en el municipio vecino al suyo, existan un conjunto de reducciones en cuanto al importe final que satisfacen sus vecinos, respecto al que abonan estos.

Este marasmo de parámetros impositivos constituye el objeto del presente estudio, en el que se profundiza sobre la "obtención de unos recursos suficientes, para atender el adecuado funcionamiento de los distintos servicios e inversiones públicas, como instrumentos que garanticen la calidad de vida y el bienestar de quienes aportan parte de su peculio, con objeto de conseguir una sociedad más justa y equitativa.

En armonía con esta cortapisa, dicha minoración fiscal tiene que huir de aquellas situaciones, que directa o indirectamente supongan un atentado contra la predicada igualdad respecto al sostenimiento de las cargas públicas".

../..



**Alfonso Utrilla de la Hoz**  
**Universidad Complutense**  
**Departamento de Economía Aplicada, Pública y Política, Facultad de Ciencias Económicas**

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. EL EJERCICIO A DESARROLLAR
- 2.1. TRABAJO PREVIO DE LOS ALUMNOS
- 2.2. TRABAJO PREVIO DEL PROFESOR
3. EL DESARROLLO DE LA SESIÓN
4. CONCLUSIONES

## REFERENCIAS

## RESUMEN

El objetivo de la clase de federalismo fiscal planteada, destinado a ser desarrollado en una clase práctica o seminario, es evaluar el aprendizaje efectivo del alumno sobre el funcionamiento y resultados del modelo actual de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común, a través de la realización de simulaciones a partir de los datos reales del sistema. Las simulaciones planteadas suponen cambios totales o parciales sobre la configuración del modelo actual y permiten cuantificar los efectos económicos de los mismos en cada Comunidad y decantarse a los alumnos por una posición a favor o en contra de la medida propuesta a partir de criterios de equidad. Se trata de reproducir en el aula la mecánica de un Consejo de Política Fiscal y Financiera en la que el Gobierno (profesor) plantea alternativas de reforma y cada Comunidad Autónoma (alumno) tiene que evaluar cómo afecta dicha propuesta a la región que representa y sobre los resultados globales obtenidos.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

La explicación del modelo de financiación autonómico de régimen común en un curso universitario de federalismo fiscal se basa normalmente en resaltar los elementos básicos de la normativa aplicable y la lógica económica de los distintos elementos que lo componen, describiendo con más o menos detalle la determinación de las necesidades de financiación en el año base de referencia, los elementos de capacidad fiscal que incorpora (tributos cedidos y compartidos), las transferencias niveladoras (Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales) y otras transferencias (Fondo de Suficiencia y fondos de convergencia). A partir de esta explicación, se contrasta el grado de proximidad entre el modelo existente y los principios básicos de la teoría del federalismo fiscal y su adecuación a los principios rectores del ordenamiento jurídico español en esta materia (diseño constitucional de la hacienda autonómica y su desarrollo normativo). También se analiza su aplicación efectiva (en el curso 19/20, los resultados definitivos de la liquidación de 2017) y se plantean líneas de reforma para mejorar aspectos determinados del modelo vigente en función de los resultados obtenidos. El objeto de la clase planteada es dar un paso más, para que los alumnos sean capaces de valorar propuestas concretas de reforma, cuantifiquen sus efectos financieros e interioricen mejor la mecánica de funcionamiento del modelo de financiación vigente. Los resultados obtenidos en las simulaciones pueden ser contrastados con los alcanzados realmente, en términos de recursos homogéneos por habitante o habitante ajustado y valorar las diferencias en términos de equidad horizontal (recursos similares para competencias parecidas) o del sesgo redistributivo introducido por el modelo (diferencias constatadas en términos de necesidad o capacidad fiscal).

### 2. EL EJERCICIO A DESARROLLAR

#### 2.1. TRABAJO PREVIO DE LOS ALUMNOS

El desarrollo óptimo de la clase práctica implica un trabajo previo del alumno de forma individualizada sobre una Comunidad Autónoma de su elección en paralelo con las explicaciones del temario de la asignatura por parte del profesor, de modo que al explicar el funcionamiento del sistema de financiación autonómica (en nuestro caso, en el tema 4 del programa de la asignatura) cada alumno está ya familiarizado con las características básicas de la Comunidad Autónoma elegida al inicio de curso, respecto a los siguientes aspectos: • Breve análisis económico y demográfico comparado (PIB, estructura y evolución de la población por grupos de edad), con el objeto de caracterizar la región en términos estáticos y dinámicos sobre su riqueza relativa, la evolución de su economía y su estructura demográfica por edades • Su estructura institucional y el nivel y distribución del empleo público regional, con el objeto de analizar su complejidad organizativa y la intensidad en la utilización de empleados públicos.

..//..



Miguel Alejandro Sánchez Ferrándiz  
Técnico de Hacienda

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
  2. ACREDITACIÓN DE LA SITUACIÓN DE VIOLENCIA DE GÉNERO
  3. BENEFICIOS TRIBUTARIOS EN NUESTRO ORDENAMIENTO TRIBUTARIO
  4. TRIBUTACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS DE CAMBIO DE LOS HECHOS ECONÓMICOS VINCULADOS CON LA VIOLENCIA DE GÉNERO
    - 4.1. Educación y formación
    - 4.2. Asistencia social
      - 4.2.1. Especial referencia a las prestaciones de servicios de defensa jurídica y psicólogos
    - 4.3. IRPF: Rendimientos del trabajo. Tributación conjunta, mínimos y deducciones familiares. Deducción por adquisición de vivienda habitual. Situación actual y propuestas
    - 4.4. Especial referencia a los excesos de adjudicación
      - 4.4.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)
      - 4.4.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD). Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)
      - 4.4.3. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU)
    - 4.5. Fallecimiento de la víctima: Impuesto sobre Sucesiones
  5. CONCLUSIONES
- NOTAS

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

La LO 1/2004, de Medidas de Protección Integral contra la Violencia de Género define la violencia de género como aquella que se ejerce sobre las mujeres, como manifestación de la discriminación, la situación de desigualdad y las relaciones de poder de los hombres sobre aquellas, por parte de quienes sean o hayan sido sus cónyuges o de quienes estén o hayan estado ligados a ellas por relaciones similares de afectividad, aun sin convivencia. Esta violencia de género comprende todo acto de violencia física y psicológica, incluidas las agresiones a la libertad sexual, las amenazas, las coacciones o la privación arbitraria de libertad (LO 1/2004 art.1) (1).

El objeto de este trabajo es diverso:

- ✓ Analizar las diversas medidas tributarias que existen en nuestro ordenamiento tributario, estatal y autonómico, que incidan de una manera directa o indirecta.
- ✓ Analizar la tributación de diversas operaciones que tienen su origen o consecuencia en situaciones de violencia de género. Obviamente, no se profundizará en la tributación de aquellas operaciones que no difieren de cualesquiera otras en las que no media dicha circunstancia.
- ✓ Proponer diversas medidas que tiendan a que el coste tributario de todas las actuaciones de contenido económico efectuadas por las víctimas de violencia de género sea nulo.

Conviene presentar algunos datos que nos acerquen a la relevancia que las medidas tributarias adoptadas o aquellas que se propongan pudieran tener. No debemos olvidar que, tras el frío dato estadístico que se presenta, se hallan víctimas concretas que padecen esta lacra social y ello hace que el aspecto meramente cuantitativo de las posibles beneficiarias de las medidas sea, en verdad, un aspecto muy secundario.

En el ejercicio 2009, primero de la serie, se presentaron 135.539 denuncias. Hasta el año 2015 puede apreciarse un ritmo contenido en la evolución de las denuncias presentadas de tal forma que, con respecto al ejercicio inicial de la serie, se producen descensos que llegan hasta el 7,85% en el año 2013. Sin embargo, esta tendencia se rompe de manera clara en 2016 donde el incremento, con referencia a 2009 es del 5,90% y supone un aumento de algo más del 11% de las denuncias del ejercicio anterior. Si preocupante fue el año 2016 el siguiente es, claramente, dramático: las 166.260 denuncias presentadas constituyen un 22,67% más de las de 2009 y un 15,83% más de las de 2016. En 2018 se mantienen los datos de 2017.

../..





**Luis Manuel Alonso González**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario UB**  
**Miembro de la CEFIT**

## SUMARIO

1. LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 14 DE FEBRERO DE 2019
2. LAS RESOLUCIONES DEL TEAC DE 16 DE ENERO DE 2019
3. LA COMISIÓN EUROPEA LLEVA A ESPAÑA ANTE EL TJUE
4. CONSIDERACIONES FINALES

## RESUMEN

En lo que llevamos de 2019 cabe anotar varias novedades importantes en relación con el modelo 720 y normas que giran a su alrededor configurando el régimen de declaración de bienes y derechos en el extranjero y las consecuencias de su no declaración a Hacienda en una de las regulaciones jurídicas más alucinantes que se recuerdan. Empezando por el final, el 6-6-2019 la Comisión Europea anuncia que lleva a España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al no haber rectificado aquella regulación pese a haber contado para ello con más de dos años para hacerlo desde que dictó el Dictamen Motivado 15-2-2017 profundamente crítico con esas normas. En el otro extremo, justo al inicio de año, se dieron a conocer algunas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de distinto signo que, sin embargo, apuntan a que la Administración tributaria no se siente cómoda con la controvertida normativa y ensaya vías para relajar la dureza a la que conduce su inexorable aplicación por parte de algunas unidades de Inspección tributaria.

## CONTENIDO

### 1. LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 14 DE FEBRERO DE 2019

Esta resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) ha tenido una enorme repercusión mediática debido a que pone fin en la vía económico-administrativa a una impugnación que se había convertido en una suerte de leading case en la triste historia del modelo 720. Se trata del caso de un contribuyente que presenta extemporáneamente, en julio de 2014, el modelo 720 correspondiente a 2012 declarando bienes por valor de 340.255 €. Ese importe fue considerado ganancia patrimonial no justificada por la Inspección, conforme al LIRPF art.39.2. Asimismo, se le impuso una sanción del 150%. En suma, un caso en el que concurren todos los efectos más negativos del entorno normativo del modelo 720.

El TEAC 14-2-19 afronta todos los motivos de impugnación con suficiente amplitud como para poder considerarse una suerte de argumentario para la facción más radical de Hacienda, aquella que defiende a capa y espada la cruda aplicación del LIRPF art.39.2 y la exorbitante sanción y desafía abiertamente las críticas que recibe, no ya de la doctrina española y de los profesionales, sino de la Comisión Europea. No sería de extrañar que parte de estos argumentos fueran blandidos por parte del estado español ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ahora que ya sabemos que se ha denunciado, finalmente, a España por mantener y aplicar estas normas.

La primera parte de la resolución condensa la posición del TEAC ante el modelo 720 que es la siguiente:

a) Aunque las normas cuestionadas puedan suponer una infracción de la libre circulación de capitales está justificada por la necesidad de evitar el fraude y la evasión fiscal y garantizar la eficacia de los controles fiscales, que estima configuran un auténtico «interés general».

b) Se justifica la adopción de las controvertidas medidas en la necesidad de cumplir con el requerimiento que formuló a España el Consejo de la Unión Europea mediante la Decisión 23-7-12 demandando medidas de estabilidad financiera. Lo cierto es que la Decisión no menciona nada de aquello a lo que se refiere el TEAC pues va dirigida al sector financiero y bancario en exclusiva. Asistimos, pues, a un calculado ejercicio de manipulación y medias verdades que ya desplegó España ante la Comisión Europea al contestar el 29-2-16 (Documento ARES 82016/1098642) a la Carta de Emplazamiento que el órgano europeo le remitió en noviembre de 2015. En aquella ocasión se intentó justificar el embrollo jurídico del modelo 720 como una consecuencia obligada del Memorando de Entendimiento suscrito por España con la UE en 2012. Tampoco era cierto entonces que de tal Memorando resultara la necesidad de articular la regulación que hoy rige del modelo 720. La Comisión, en el Dictamen Motivado 15-2-17, ya se mostró molesta con que se le intentara endosar la responsabilidad última de estas normas. Pero parece que las autoridades fiscales españolas siguen decididas a insistir en esta estrategia.

../..



José María Villalvilla Muñoz  
Abogado

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. La regularización tributaria
- III. La regularización tradicional mediante declaraciones complementarias
- IV. La regularización acogiendo a la amnistía fiscal
- V. La regulación después de la amnistía fiscal: Ley 7/2012
  - 1. Introducción
  - 2. Obligación de información: el Modelo 720
  - 3. Tributación en el IRPF de los bienes no declarados mediante el modelo 720
  - 4. La prescripción del IRPF
  - 5. La evolución del criterio de la DGT y de la AEAT
  - 6. Rentas excluidas por estar sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- VI. Expediente de la Comisión Europea contra España
- Conclusiones

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

En diversas resoluciones dictadas en 2019, el TEAC ha declarado que la principal consecuencia de la falta de presentación, o de la presentación fuera de plazo, de la declaración informativa de bienes y derechos en el extranjero (el modelo 720), es la generación de un nuevo hecho imponible «imprescriptible» previsto en el caso de las personas físicas en la LIRPF art.39.2, que consiste en la imputación de una ganancia patrimonial no justificada por el importe de tales bienes y derechos, salvo que se acredite su adquisición con rentas declaradas o en períodos en los que el contribuyente no fuera residente en España.

Frente al criterio del TEAC, nosotros sostenemos que debe efectuarse una interpretación secundum constitutionem de la LIRPF art.39.2, que no puede establecer la imprescriptibilidad de una obligación tributaria, ni la resurrección de una obligación que estuviera prescrita. Por lo que, si el contribuyente prueba que la adquisición de los bienes se produjo en un ejercicio prescrito, y especialmente si la prescripción se produjo antes de enero de 2013, que es cuando nació la obligación de presentar el modelo 720, no debe imputarse una ganancia no justificada de patrimonio.

### II. LA REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA

La regularización tributaria es el procedimiento mediante el cual se pagan los impuestos no liquidados o pagados dentro de plazo. En este artículo nos referiremos a la regularización voluntaria, que es la que realiza un contribuyente cuando cumple extemporánea pero espontáneamente (sin que haya un procedimiento de inspección) sus obligaciones tributarias.

En principio, la normativa tributaria no distingue, a efectos de regularización voluntaria, si el patrimonio del contribuyente se encuentra o no en España, aunque de facto ese dato es muy importante, porque la regularización de lo que no está en España es mucho más difícil. Entre las razones de ello pueden citarse la dificultad de probar la titularidad de los bienes (hay que desmontar estructuras constituidas precisamente para que no se pueda probar quién es el dueño), la dificultad de la calificación jurídica (las instituciones extranjeras a veces no son homologables con las españolas, a las que se atiene el Fisco español), la dificultad de probar el origen de los bienes (a veces incluso por simples problemas prácticos de obtención de documentación) y la dificultad de garantizar que se aplique la prescripción tributaria (punto donde existe confusión en cuanto a los criterios aplicables y donde el Fisco retiene cierta discrecionalidad).

Todo eso hace que abordar una regularización fiscal de bienes en el extranjero comporte con frecuencia afrontar un riesgo, pues en muchos casos hay objetivamente una gran inseguridad jurídica. Como para que una regularización fiscal sea eficaz debe ser veraz y completa, puede suceder que el Fisco entienda que se ha regularizado mal y pretenda regularizar «bien», imponiendo sanciones. Y si a eso se suma que los patrimonios en el extranjero son casi siempre grandes, cabe que el Fisco considere que se ha incurrido en un delito fiscal y que hay responsabilidad penal. Esto último es especialmente disuasorio de la regularización de bienes en el extranjero.

../..



Juan Calvo Vérez  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura

## SUMARIO

- I. ALCANCE DE LA VIGENTE REDACCIÓN DEL ART.68.9 DE LA LGT:
  1. CONSIDERACIONES GENERALES.
  2. DELIMITACIÓN DEL CONCEPTO OBLIGACIONES TRIBUTARIAS CONEXAS.
  3. CONSECUENCIAS DERIVADAS DE LA INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN.
- II. REFLEXIONES CRÍTICAS SOBRE EL ALCANCE DE LA REFORMA.
- III. LA EVENTUAL APLICACIÓN DEL ART.68.9 DE LA LGT A AQUELLOS SUPUESTOS DE TRIBUTOS INCOMPATIBLES PARA EL MISMO OBLIGADO TRIBUTARIO.
- IV. ALCANCE DE LA REFORMA REGLAMENTARIA INTRODUCIDA POR EL RD 1073/2017.

## CONTENIDO

### I. ALCANCE DE LA VIGENTE REDACCIÓN DEL ART.68.9 DE LA LGT

#### 1. Consideraciones generales

Como a estas alturas es sobradamente conocido la L 34/2015, de modificación parcial de la L 58/2003, General Tributaria (en adelante, LGT), añadió un apartado 9 al art.68 de la citada Ley con la finalidad de que la interrupción de la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria determinara también la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a investigar, comprobar y liquidar y a solicitar devoluciones relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado cuando en éstas se produjera o hubiera de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración o por los obligados, de los criterios o elementos en que se fundamente la regularización de la obligación con las que estén relacionadas las obligaciones conexas. De conformidad con lo dispuesto por este nuevo apartado 9 del art.68 de la LGT «La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere la letra a) del artículo 66 de esta Ley relativa a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren las letras a) y c) del citado artículo relativas a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas. A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto». Añadió además la disp.trans.única de la L 34/2015 que esta nueva redacción del art.68.9 de la LGT «será aplicable en aquellos casos en los que la interrupción del plazo de prescripción del derecho al que se refiere el apartado a) del artículo 66 de la Ley 58/2003, se produzca a partir de la entrada en vigor de esta Ley». A través de esta modificación se introdujo por tanto un nuevo apartado en el precepto, el noveno, que regula la interrupción de los plazos de prescripción, al objeto de incorporar el concepto de obligación tributaria conexa y las consecuencias que de esta nueva figura se derivan en materia de prescripción.

De acuerdo con lo establecido en el citado art.68.9 de la LGT la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar respecto de una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a liquidar y a reconocer una devolución, relativos a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas. Dentro de la fase de liquidación, al igual que ocurre en la de su revisión posterior, se reformó el régimen de interrupción de la prescripción de las obligaciones tributarias conexas articulándose diversas modificaciones para que no se produzcan devoluciones, ya sean de garantías o de deudas, en los casos en los que exista una obligación de pago conexa, en aras de garantizar la recaudación del crédito tributario. De este modo, además de la interrupción de la prescripción, y al objeto de garantizar que el criterio jurídico legalmente procedente vierta sus efectos sobre las obligaciones tributarias conexas, se procedió a modificar el régimen de ejecución de la resolución del órgano administrativo de revisión.

Como seguramente se recordará con carácter previo a la reforma operada por la L 34/2015 no se contemplaba especialidad alguna respecto de las obligaciones tributarias conexas en esta materia, de forma que las resoluciones que se dictaban en sede revisora se proyectaban única y exclusivamente sobre la obligación tributaria a la que se refería el recurso o reclamación de que se tratara.

..//..



Ana Medina Jiménez  
Economista

## SUMARIO

1. Introducción.
2. Cuestión planteada.
3. Recurso de casación.
4. Jurisprudencia comunitaria.
5. Fundamentos de derecho.
6. Consideraciones finales.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

En este artículo vamos a realizar un análisis de las consecuencias de la ausencia de contabilización de las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo.

### 2. CUESTIÓN PLANTEADA

La Administración tributaria regulariza operaciones de inversión del sujeto pasivo no declaradas, y por tanto no contabilizadas, en las que resulta un importe a ingresar más los correspondientes intereses de demora, esta cantidad coincide con el impuesto devengado. Asimismo, determina que resulta improcedente el derecho a la devolución del IVA soportado por aplicación de la LIVA art.99.Tres, al no estar debidamente contabilizadas las cuotas soportadas en los libros registros de facturas recibidas.

### 3. RECURSO DE CASACIÓN

Vamos a analizar este artículo con este sencillo ejemplo.

□ El 30-5-2019, la Sala de lo contencioso administrativo del Tribunal Supremo (en adelante, TS) ha dictado sentencia en la que desestima el recurso de casación interpuesto por el abogado del Estado, confirmando el pronunciamiento de la Audiencia Nacional (en adelante, AN) sobre la improcedencia de liquidar intereses de demora, en el supuesto de que la Inspección tributaria haya procedido a regularizar una operación de inversión del sujeto pasivo no declarada por el obligado tributario, como consecuencia de un error razonable en la interpretación de la normativa tributaria, circunstancia esta que, a juicio del Tribunal, no justifica el impedimento de deducir la cuota soportada del IVA en la liquidación practicada por la Administración tributaria, basándose en el incumplimiento de contabilización que recoge la LIVA art.99.Tres, ya que resulta contrario al principio de neutralidad que rige el impuesto.

□ En el recurso interpuesto al Tribunal, la Administración tributaria había practicado liquidación tributaria por el IVA ejercicio 2014, a un club de fútbol, en relación a la adquisición de determinados jugadores procedentes de clubs extranjeros, por los que no había devengado IVA, justificando el obligado tributario dicha actuación en una interpretación razonable de la norma.

La Inspección procedió a practicar liquidación tributaria incrementando el IVA devengado por las operaciones no declaradas, resultando una cuota a ingresar más los intereses de demora, calculados desde el momento en que se debió a proceder al ingreso de las cuotas hasta la fecha de la regularización. En relación al IVA soportado, si bien la Inspección tributaria no admitió su deducibilidad en la liquidación tributaria regularizada, permitió su deducción en los cuatro años siguientes. El recurso de casación plantea, exclusivamente, la procedencia de la liquidación de intereses de demora, así como la no admisión de la deducibilidad de la cuota soportada.

□ El Tribunal sostiene que la tesis defendida por el abogado del Estado, basada en el perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública, por la falta de ingreso de la cuota repercutida, así como la no admisión de las cuotas soportadas por la existencia de un incumplimiento formal, como es la no contabilización de las mismas, no puede ser sostenida en el supuesto de inversión del sujeto pasivo, cuando la conducta del obligado tributario fue como consecuencia de un error razonable en la interpretación de la misma.

..//..



Juan José Hinojosa Torralvo  
Catedrático de Derecho Financiero  
Universidad de Málaga

## SUMARIO

1. El modelo de financiación autonómica establecido en la Constitución Española de 1978. Los estatutos de Autonomía del País Vasco y de Cataluña y la LOFCA. Los demás Estatutos de autonomía.
2. Los primeros años de andadura y la puesta en evidencia de la necesidad de ajustar el modelo (1983-1993). El papel del Consejo de Política Fiscal y Financiera.
3. El progresivo incremento de ingresos y la necesidad de consolidar el Sistema (1993-2009).
4. Las reformas estatutarias de primera década del siglo XXI y su incidencia en la financiación autonómica: el modelo de 2009.
5. La irrupción de la crisis y sus efectos sobre el sistema de financiación.
6. La pretensión de ruptura del modelo por parte de Cataluña y la reacción del resto de Comunidades.
7. La agudización del problema financiero y la crisis política.
8. La situación actual. Perspectivas.
9. Conclusiones.
10. Nota breve sobre las fuentes informativas y de datos.

## RESUMEN

La organización territorial del Estado español surgida de la Constitución de 1978 dotó a las Comunidades Autónomas de un marco abierto de competencias (arts. 148 y 150.2) para cuyo ejercicio gozan de autonomía financiera garantizada con un sistema de recursos propios o transferidos (arts. 156 y 157). Estos recursos, su estructura y su regulación, configuran el sistema constitucional de financiación autonómica que comenzó su andadura a principios de los años ochenta con la aprobación de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas, los Estatutos de autonomía y las leyes de cesión de tributos a cada comunidad. Este sistema de financiación, necesariamente abierto también, ha contemplado ya varios modelos que se han ido sucediendo a medida que el desarrollo de las competencias y el incremento de las necesidades financieras autonómicas ha ido creciendo, como pone de manifiesto la historia de estos últimos cuarenta años. La situación actual, sin embargo, se basa en un modelo que tiene más de un decenio (2009) sin haber sido actualizado, lo que unido a la crisis económica de los últimos años, a la estabilidad presupuestaria exigida desde Europa y a la inestabilidad política, ha provocado una situación muy delicada para las finanzas autonómicas que han sido sostenidas con recursos estatales prestados a través de diversos fondos de financiación y el acceso muy limitado a la emisión de deuda pública. Aunque la reforma del modelo es una pretensión unánime de todas las Comunidades, la situación en Cataluña y sus exigencias de tener un régimen diferenciado similar al vasco y navarro ofrece hoy por hoy un panorama nada claro.

## CONTENIDO

### **1. El modelo de financiación autonómica establecido en la Constitución Española de 1978. Los estatutos de Autonomía del País Vasco y de Cataluña y la LOFCA. Los demás Estatutos de autonomía.**

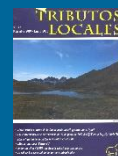
#### **1.1. La financiación autonómica en la Constitución Española como modelo abierto.**

La financiación de las Comunidades Autónomas (CC.AA.) es un tema abierto en la Constitución Española de 1978 (CE), que desde entonces ha pretendido cerrarse sin éxito en sucesivas ocasiones. Saber lo que ha ocurrido y cómo ha ocurrido es un paso necesario para poder entender lo que está sucediendo ahora. El artículo 156 CE establece que:

1. Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles.
2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.

Para conseguir ese objetivo, las CC. AA. disponen de sus propios recursos. Aunque como veremos su naturaleza y entidad han ido cambiando con el paso de los años, todos los posibles recursos autonómicos estaban ya previstos por el art. 157.1 CE, a saber:

../..



Alejandro Blázquez Lidoy  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
URJC

Isidoro Martín Décano  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
UNED

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El origen del problema: la exención de la Iglesia católica en el ICIO.
- IV. La cuestión prejudicial presentada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid.
- V. La sentencia de 27 de Junio de 2017 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala).
- VI. La sentencia de 8 de enero de 2018 del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Madrid.
- VII. La aplicación directa por el Ayuntamiento de Getafe de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y su crítica.

## RESUMEN

La Sentencia de 27 de junio de 2017 del TJUE ha resuelto una cuestión prejudicial acerca de la exención subjetiva de la Iglesia Católica en el ICIO. El TJUE entiende que la exención española de las explotaciones económicas de la Iglesia constituye una ayuda de Estado no permitida. El Ayuntamiento de Getafe, con el apoyo de varios autores, ha entendido que puede aplicar directamente la jurisprudencia del Tribunal europeo a las exenciones del artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En nuestra opinión, no es posible dicha aplicación directa por la Administración.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

El 26 de enero de 2016 el Juzgado de lo Contencioso-administrativo n.º 4 de Madrid planteó una cuestión prejudicial en la que preguntó si la exención subjetiva de la Iglesia Católica en el ICIO constituía una ayuda de Estado prohibida por el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). En el caso concreto la exención se aplicaba a las obras de reforma y ampliación del salón de actos -destinado a reuniones, cursos, conferencias, etc.- de un Colegio de los Padres Escolapios en Getafe (Madrid).

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) -en su sentencia de 27 de junio de 2017, Asunto C-74/16- entendió que en cuanto la exención afectara a una actividad económica (en este caso, la enseñanza no obligatoria) constituiría una ayuda de este tipo. A pesar de ello, podría tratarse de una ayuda permitida siempre que estuviera dentro de los límites de la regla de minimis, circunstancia que tendría que comprobar el órgano jurisdiccional nacional.

El Juzgado de lo Contencioso solicitó a la Orden religiosa que probara si estaba dentro de esos parámetros pero ésta no pudo hacerlo.

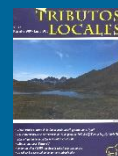
En consecuencia, dicho Juzgado confirmó la liquidación del ICIO emitida por el Ayuntamiento de Getafe sin posibilidad de aplicar exención alguna. Este mismo Ayuntamiento ha entendido, con el apoyo de varios autores, que puede aplicar directamente la jurisprudencia del Tribunal europeo a las exenciones del artículo 15 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. En concreto a la exención del IBI por tratarse de un supuesto similar al contemplado en la sentencia.

Por ello, exige a las entidades beneficiarias de este régimen especial (particularmente a fundaciones) probar si están dentro de los límites de la regla de minimis para poderse aplicar la exención correspondiente.

En este trabajo pretende exponer cómo se ha desarrollado este problema hasta la última actuación administrativa mencionada, para centrarnos en su valoración crítica.

..//..





Daniel Casas Agudo  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Granada

## SUMARIO

- I. Introducción. Principales dificultades para una fiscalidad local compartida: supuestos ya existentes y propuestas recientes
- II. Posibles soluciones de fiscalidad intermunicipal en el concreto Sistema Tributario Local Italiano.
- III. Los establecimientos públicos de Cooperación intercomunal Franceses (EPCI): un auténtico marco de fiscalidad y solidaridad financiera intermunicipal.
- IV. Fórmulas de financiación de las áreas comerciales urbanas y su posible aplicación como mecanismos de redistribución fiscal intermunicipal en los casos de grandes centros comerciales. Especial mención al caso de los Business Improvements Districts.
- IV. Reflexiones conclusivas.
- V. Bibliografía.

## RESUMEN

Aunque los tributos municipales gocen de una vinculación directa con el territorio del ente impositor y constituyan figuras tributarias altamente perceptibles y conocidas para los contribuyentes, factores todos estos que determinan una escasísima capacidad de exportación fiscal de estos gravámenes, no resulta ilógico plantear la posibilidad de que, en determinados supuestos, se prevean a nivel legal ciertas posibilidades de fiscalidad compartida. En el presente trabajo llevamos a cabo diversas propuestas de tributación intermunicipal a raíz del análisis de determinados ejemplos existentes en los ordenamientos tributarios italiano y francés, así como de experiencias foráneas sobre financiación de los llamados Business Improvements Districts

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCION. PRINCIPALES DIFICULTADES PARA UNA FISCAUDAD LOCAL COMPARTIDA: SUPUESTOS YA EXISTENTES Y PROPUESTAS RECIENTES

Como es sabido, en nuestro país coexisten tres niveles interrelacionados de Hacienda pública: la estatal, la de las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA) y la local.

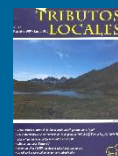
Cada una de estas es titular de un sistema tributario que, complementariamente con otros recursos, tiene como finalidad fundamental la financiación de los gastos públicos que son propios de cada nivel. Por lo que respecta al ámbito local, aunque los Ayuntamientos gozan de una autonomía financiera que tiene la misma naturaleza y origen que la del Estado o la de las CCAA (en el sentido de que se cualifica de forma igual y tiene un mismo fundamento último; la Constitución -en adelante CE-), esta no tiene el mismo contenido, entre otras razones porque los Ayuntamientos dependen en una gran medida de ingresos provenientes de otras instancias.

Además, la falta de potestad legislativa de las Entidades Locales (en adelante EELL o CCLL) y el sometimiento del tributo al principio de legalidad determinó que haya sido el Estado (en tanto que titular del poder tributario originario -art. 133.1 CE-) el que ha regulado los aspectos esenciales del sistema tributario municipal 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 TRLRHL). Lo anterior supuso el traslado de las competencias tributarias del Estado a los municipios, primero en la vía ejecutiva y, posteriormente, al resto de áreas de gestión.

Así pues, el Tribunal Constitucional mantiene, en relación a la Hacienda local, lo que podría denominarse un concepto de autonomía de gestión que, en el ámbito impositivo, se caracteriza por:

- a) autonomía para la reglamentación de los impuestos locales por medio de las correspondientes ordenanzas fiscales, dentro de los límites señalados por la ley estatal
- b) autonomía para la gestión de los impuestos locales, dentro de los límites señalados por la ley estatal; y
- c) autonomía para calcular el volumen de ingresos impositivos dentro de los límites señalados por la ley estatal.

..//..



Laura Urbaneja Vidales

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. Aproximación al IBI
- III. Carácter bifásico del IBI.
- IV. Subordinación de la gestión tributaria a la gestión catastral.
- V. Supuestos de permeabilidad en la distinción entre gestión catastral y gestión tributaria del IBI.
- VI. El urbanismo con factor determinante en la gestión tributaria del IBI.
- VII. Conclusiones.

## RESUMEN

En este artículo se analizan los recursos de los que ha sido objeto el IBI en los últimos años, y en los que se ha delimitado su carácter bifásico. De este modo, ha quedado justificada la existencia de supuestos de permeabilidad en la relación entre gestión catastral y tributaria, en defensa de principios superiores como el de capacidad económica o el de buena administración. A este escenario debe sumarse la vertiente urbanística del conflicto, en concreto la pregunta de si la anulación de instrumentos de planeamiento conlleva, automáticamente, la nulidad de liquidaciones tributarias y de la ponencia de valores catastrales.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

De los cinco impuestos de titularidad municipal, es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) el de mayor relevancia, no solo por su capacidad recaudatoria, sino porque el mismo se ha caracterizado, al menos hasta ahora, por su escaso índice de litigiosidad.

La naturaleza de impuesto real, directo, anual y de gestión compartida, han hecho del IBI un recurso escasamente discutido por los contribuyentes. Ello se ha debido, en gran medida, a que la gestión tributaria se encuentra subordinada a la gestión catastral, de tal forma que los elementos esenciales de la liquidación tributaria no son más que el reflejo de los datos catastrales fijados por el Ministerio de Hacienda.

Sin embargo, en los últimos años, se viene observando un aumento del número de recursos interpuestos ante el orden contencioso-administrativo en los que se plantea si el carácter bifásico del impuesto justifica la total estanqueidad entre ambas gestiones, la catastral y la tributaria, o si, por el contrario, hay supuestos de permeabilidad en los que tal rigidez debe ceder en pro de principios constitucionales tales como el de capacidad económica o el de buena administración.

Por otro lado, hemos asistido a la conversión del Catastro Inmobiliario en una gran infraestructura de información territorial, al servicio de políticas públicas, si bien es cierto que la misma no es inmune a los conflictos surgidos en el ámbito urbanístico, los cuales han terminado afectando a la gestión catastral de los suelos y, por ende, a la gestión tributaria del IBI.

Ambos debates mencionados constituyen el objeto de análisis del presente artículo, tomándose como punto de partida los recientes pronunciamientos emitidos por el Tribunal Supremo y que pueden suponer una revolución en el mundo de la gestión tributaria municipal.

..//..



Juan Calvo Végez  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura

## SUMARIO

- I. Introducción. La trascendencia de la Sentencia del TS de 30 de mayo de 2014
- II. Consecuencias de la STS de 30 de mayo de 2014 en el ámbito de la Doctrina Administrativa y Jurisprudencial
- III. Alcance de la reforma introducida por la Ley 13/2015, de 24 de junio, y sus posibles consecuencias

## RESUMEN

Como es sabido de acuerdo con lo declarado por el Tribunal Supremo en su conocida Sentencia de 30 de mayo de 2014 para poder otorgar la calificación catastral de suelo urbano no es suficiente con que el terreno esté incluido en un sector o ámbito delimitado o sectorizado para ser urbanizado, siendo necesario además que se haya aprobado el instrumento urbanístico que establezca las determinaciones para su desarrollo o que dicho instrumento no sea necesario porque el planeamiento urbanístico general establezca su ordenación detallada. El presente trabajo analiza la trascendencia del citado pronunciamiento del Alto Tribunal y sus consecuencias en nuestro ordenamiento jurídico tras la aprobación de la Ley 13/2015, de 24 de junio, de Reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado mediante Real Decreto-Legislativo 1/2004, de 5 de marzo. A resultas de dicha reforma se añadió un nuevo requisito para que el suelo sea considerado urbano a efectos catastrales, a saber, que, además de declararlo urbanizable, se hayan establecido las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN. LA TRASCENDENCIA DE LA SENTENCIA DEL TS DE 30 DE MAYO DE 2014.

Como seguramente se recordará la conocida Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 30 de mayo de 2014 analizó la cuestión relativa a la valoración de un inmueble que era clasificado en un Plan General de Ordenación Urbana (PGOU) como suelo urbanizable y que, a efectos catastrales, era considerado suelo urbano.

Dicha Sentencia dictada a la luz de un recurso de casación en interés de ley interpuesto por la Abogacía del Estado contra Sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Extremadura de 26 de marzo de 2013 la cual, a su vez, vino a estimar recurso contencioso administrativo interpuesto contra la valoración de un inmueble, clasificado en el Plan General de Ordenación Urbana de Badajoz como suelo urbanizable con condiciones, en cuanto la ordenación detallada exigía la aprobación de un Plan Parcial como planeamiento de desarrollo, por considerar que la correcta interpretación del art. 7.2 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRCI) obligaba a concluir que sólo pueden considerarse urbanos a efectos catastrales los inmuebles considerados en el Plan General como urbanizables cuando el desarrollo de su actividad de ejecución no dependa de la aprobación del instrumento urbanístico que tiene por finalidad su ordenación detallada.

De conformidad con el criterio adoptado por la citada Sentencia del TSJ. de Extremadura de 26 de marzo de 2013 a los efectos del art. 7.2 b) del TRLRCI (el cual disponía de manera clara e inequívoca que el carácter urbanístico del inmueble dependería de la naturaleza del suelo, debiendo entenderse de naturaleza urbana siempre que estuviesen incluidos en sectores o ámbitos espaciales delimitados, así como los restantes suelos de este tipo a partir del instante de aprobación del instrumento urbanístico que estableciese determinaciones para su desarrollo) tendrían la consideración de urbanos en el PGOU del municipio de Badajoz exclusivamente el suelo comprendido en los dos sectores respecto a los cuales el propio Plan General de Ordenación Urbana establece la ordenación detallada, sin necesidad de Plan Parcial, y el suelo urbanizable en ejecución.

En cambio no tendría la consideración de "urbano" el resto del suelo urbanizable. al exigir para su desarrollo un Plan Parcial o un Programa de Ejecución y, no pudiendo considerarse en consecuencia sectorizado o delimitado. Adoptó así el Tribunal un criterio contrario al reflejado en la normativa catastral, a cuyo tenor tendría la consideración de urbano el suelo urbanizable programado o sus equivalentes en la legislación urbanística de las Comunidades Autónomas (CC.AA.), entre las que se hallaba la de suelo sectorizado. Con carácter adicional estimó el Tribunal que, para que un suelo urbanizable pudiera ser valorado como urbano, resultaría necesario que se hallase incluido en algún sector y que se hubiera aprobado un instrumento urbanístico que estableciese las determinaciones para su desarrollo.

..//..



Juan José González López

## SUMARIO

### RESUMEN

En el presente trabajo se aborda una problemática de larga trayectoria en el empleo público (el abuso del empleo temporal) que se ha agudizado en los últimos tiempos como consecuencia de la crisis económica. Concretamente se examinan las diversas respuestas que se han ofrecido tanto por las entidades públicas empleadoras como por los Juzgados y Tribunales de los órdenes jurisdiccionales que conocen de las pretensiones formuladas por las dos grandes categorías de personal al servicio de las Administraciones Públicas (funcionarios y trabajadores en régimen laboral). Finalmente se realiza un análisis crítico de las principales fórmulas articuladas como reacción a la problemática expuesta, con opción razonada por aquella que se considera más adecuada.

### CONTENIDO

La aplicación de oficio de la extinción por prescripción de la responsabilidad dimanante de la infracción tributaria

A21

RDUNED. Revista de derecho UNED, N°. 25, 2019



Iván Pérez Jordá

*SUMARIO*

*RESUMEN*

El presente artículo se analiza detenidamente dos de los efectos de la prescripción de la responsabilidad infractora, como son su aplicación de oficio y su irrenunciabilidad.

*CONTENIDO*



Isidoro Martín Dégano  
Universidad Nacional de Educación a Distancia

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. CONCEPTO DE PERSONA CON DISCAPACIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO
  - 2.1. Unas cuestiones previas: la aparente ausencia de un tratamiento unitario en la normativa tributaria y su falta de adaptación terminológica
  - 2.2. La ausencia de un concepto autónomo: la definición en función del grado de discapacidad
  - 2.3. Los beneficios aumentan según el grado o tipo de discapacidad
    - 2.3.1. Grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento
    - 2.3.2. Distinción según la causa u origen de la discapacidad
    - 2.3.3. Movilidad reducida
    - 2.3.4. Ayuda de tercera persona
  - 2.4. Los beneficios no solo se refieren a la persona con discapacidad sino también a su familia
3. LA ACREDITACIÓN DE LA CONDICIÓN DE PERSONA CON DISCAPACIDAD
  - 3.1. Acreditación del grado de discapacidad
  - 3.2. Homologación automática en el IRPF y en el IVA
    - 3.2.1. Los pensionistas de la Seguridad Social por incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez
    - 3.2.2. Los pensionistas de clases pasivas por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad
    - 3.2.3. Personas incapacitadas judicialmente
  - 3.3. La homologación automática en los demás tributos
  - 3.4. La falta de homologación en la dependencia
4. EFECTOS TEMPORALES DEL RECONOCIMIENTO DE LA DISCAPACIDAD
  - 4.1. La discapacidad a la fecha del devengo
  - 4.2. El acceso a los beneficios fiscales en un momento posterior al devengo
    - 4.2.1. Beneficios que se aplican directamente por la persona con discapacidad en su autoliquidación
    - 4.2.2. Beneficios rogados que se tienen que solicitar por el contribuyente

Bibliografía

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años el legislador tributario viene prestando especial atención a la situación de las personas con discapacidad. Esta regulación específica consiste en el reconocimiento de una importante serie de beneficios fiscales cuyo fundamento se encuentra, por un lado, en el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución y, por otro, en la utilización del sistema tributario como medida de fomento para lograr una mayor integración social de este colectivo conforme al mandato del artículo 49 de la Constitución.

De esta forma se ha conseguido un tratamiento sistemático y global de la discapacidad en nuestro sistema tributario. La práctica totalidad de estas normas son beneficios fiscales por lo que se requiere un concepto de discapacidad preciso y riguroso dada la prohibición de la analogía contemplada en el art. 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, (LGT en adelante). El objeto del presente trabajo será conocer y analizar quiénes son los destinatarios de este tipo de medidas a través del estudio de las menciones que a ellos se hacen en el Derecho tributario.

### 2. CONCEPTO DE PERSONA CON DISCAPACIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO

#### 2.1. Unas cuestiones previas: La aparente ausencia de un tratamiento unitario en la normativa y su falta de adaptación terminológica

La legislación tributaria española no utiliza un único término para referirse a las personas con discapacidad, e incluso dentro de una misma norma, a veces, se emplean distintas expresiones para aludir a una misma realidad.

..//..





Raymond Torres

María Jesús Fernández Sánchez

## SUMARIO

### RESUMEN

La crisis sanitaria plantea un escenario complejo para la política económica, por la naturaleza sin precedentes del shock y porque sus repercusiones serán significativas.

Se estima que el PIB sufrirá una severa contracción durante el primer semestre del año, seguida de un rebote que podría dejar la caída en el 3% para el conjunto de 2020, siguiendo un impacto en forma de U. Frente a vaticinios más alarmistas, este se sustenta en la evolución que ya se percibe en países donde el virus golpeó con anterioridad, como China y Corea del Sur. Así, en 2021 la economía española podría crecer un 2,8%.

Las medidas de emergencia adoptadas por el Gobierno y el Banco Central Europeo responden a esta situación, aunque habrá que seguir calibrando la intensidad de los estímulos en función de la duración de la crisis, con el objetivo de conservar el aparato productivo, mantener el empleo en empresas sostenibles y asegurar que el efecto rebote es el esperado.

### CONTENIDO

**Desiderio Romero Jordán****José Félix Sanz Sanz****SUMARIO****RESUMEN**

España no ha recuperado el nivel de recaudación del impuesto sobre sociedades previo a la crisis.

Es una situación anómala dentro de los países de nuestro entorno solo equiparable al caso de Italia. En este artículo se realiza una comparación respecto a los países que conforman la antigua UE-15.

El gobierno tiene previsto aprobar cambios en la estructura del impuesto en el presente año que permitirían incrementar la recaudación anual en unos 1.500 millones de euros:

tributación mínima para las grandes empresas, limitación de las exenciones matriz-filial y reducción del tipo aplicado a las pymes. Dichos cambios están, sin embargo, condicionados a que se consigan los apoyos parlamentarios para aprobar los presupuestos de 2020. Por otra parte, el gobierno contempla también la creación de un impuesto a las grandes empresas tecnológicas que, según las estimaciones oficiales, reportaría alrededor de 1.000 millones de euros anuales.

No obstante, la liquidación de dicho impuesto se postergaría a final de año a la espera de que se llegue a un acuerdo sobre un impuesto global a las multinacionales que actualmente se encuentra en fase de discusión dentro la OCDE.

**CONTENIDO**



Luis Alfonso Rojí Chandro

Profesor de Sistema Fiscal Español y Tributación de Sociedades (Universidad Autónoma de Madrid)

Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)

Miembro del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF)

Miembro del Registro de Economistas Auditores (REA)

M<sup>a</sup> Carlota Rodríguez Álvaro

Abogado/Economista (L.A. Rojí Asesores Tributarios)

Silvia Rojí Pérez

Licenciada en Administración de Empresas (L.A. Rojí Asesores Tributarios)

## RESUMEN

La propia normativa del Impuesto sobre Sociedades excluye de deducibilidad determinados gastos contables. Se examinan los conceptos excluidos, proponiendo un programa de revisión para los mismos con un ejemplo recapitulativo de todos ellos. El objetivo es evitar contingencias fiscales que puedan manifestarse con posterioridad. El riesgo fiscal debe estar controlado.

## CONTENIDO

### ANÁLISIS DE ÁREAS SENSIBLES: OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS (CONTINUACIÓN)

Desarrollamos en este artículo una serie de conceptos de gasto que, incluso cumpliendo con los requisitos generales para su deducibilidad fiscal, son excluidos por la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades, que los rechaza como concepto de gasto deducible para determinar la base imponible del ejercicio.

#### Base Imponible (Continuación)

##### Gastos no deducibles

Obedecen a una lista cerrada que está desarrollada en el art. 15 de la LIS (Ley 27/2014), con conceptos explícitamente excluidos en la determinación de la base imponible.

Son gastos que, al estar contabilizados y no ser admitidos por la norma fiscal, generan ajustes fiscales extracontables positivos que no van a revertir en ejercicios posteriores, por lo que los calificaremos contablemente como diferencias permanentes, debidas a motivos de diferente calificación del gasto entre norma contable y norma fiscal.

No se pueden agrupar por conceptos, ya que las causas de exclusión obedecen a motivos muy diversos, simplemente existen y hay que considerarlos.

Vamos a desarrollarlos conceptualmente y fijaremos con posterioridad, los objetivos de cumplimiento de esta sub-área, sus procesos y procedimientos, dentro de nuestro programa de TAX COMPLIANCE en el Impuesto sobre Sociedades.

Los que representen una retribución de los fondos propios. Antes de centrarnos en lo que la norma desarrolla en este apartado, en relación a instrumentos de patrimonio y a préstamos participativos, conviene hacer una reflexión sobre el concepto de "retribución de fondos propios".

Resulta evidente que la distribución de beneficios a los socios, vía dividendos, no genera en la práctica ningún gasto contable ni fiscal, por lo que este concepto de "retribución de fondos propios" se refiere también a aquellos conceptos y partidas contables que, de forma directa o indirecta, puedan significar una retribución de los capitales propios.

La doctrina administrativa y la jurisprudencia viene incluyendo dentro de la retribución de fondos propios, conceptos tales como:

- Primas de asistencia a juntas.
- Bienes de la sociedad usados por los socios de forma gratuita (inmuebles, vehículos...)
- Gastos relacionados con los bienes de la sociedad usados por el socio de forma gratuita (consumos, mantenimiento, reparaciones...)
- Seguros a favor de los socios o familiares, pagados por la empresa de forma gratuita
- Servicios prestados a los socios (o familiares), de forma gratuita, que supongan un gasto para la sociedad.

..//..



**Iñaki Alonso Arce**  
**Inspector de Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia**  
**Doctor en Derecho**

## RESUMEN

Iñaki Alonso expone en este artículo cómo ha evolucionado la iniciación del procedimiento de gestión desde las primeras normas forales hasta nuestros días. Se analiza, un cambio de tendencia que nos lleva a recuperar el modelo de declaración frente al de autoliquidación, que deja en manos del contribuyente la obligación de comunicar la realización del hecho imponible pero le libera de la tarea de cuantificar la deuda tributaria.

## CONTENIDO

El Derecho tributario se estructura en base a dos grandes ámbitos, tanto en el ámbito normativo como en el dogmático, académico y jurisprudencial, a saber: la parte general, integrada por los principios generales aplicables a todo el sistema tributario y fundamentalmente por las normas procedimentales de relación entre los contribuyentes y la Administración; y la parte especial, constituida por cada una de las regulaciones, sustantivas y formales, de cada una de las figuras que integran el sistema tributario.

La Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco establece las reglas que disciplinan los distintos procedimientos de aplicación de los tributos, el régimen sancionador tributario y los procedimientos de revisión, además de las especialidades que se producen en relación a los expedientes en los que se aprecien indicios de la comisión de delitos contra la Hacienda Pública y los procedimientos a seguir para la recuperación de ayudas estatales de carácter fiscal.

Los procedimientos de aplicación de los tributos se articulan en base a cuatro grandes categorías: actuaciones de información y asistencia a los obligados tributarios, incluyendo los procedimientos de vinculación administrativa previa; los procedimientos de gestión tributaria; los procedimientos de inspección; y los procedimientos de recaudación.

Todos esos procedimientos son los que permiten llevar a la práctica la obligación de contribuir establecida en el artículo 31.1 de la Constitución, que dispone que 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.

En la inmensa mayoría de los supuestos, la aplicación de los tributos comienza con un procedimiento de gestión tributaria, sobre todo, porque los procedimientos de inspección y los de recaudación son siempre eventuales, sólo se ponen en marcha en determinados supuestos, cuando se han producido o se han detectado anomalías en el cumplimiento de las obligaciones derivadas del deber establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, que es el que permite el sostenimiento de los servicios públicos y de nuestro Estado del Bienestar.

La ordenación de nuestro sistema tributario moderno se produce a partir de la aprobación de la Ley General Tributaria de 1963, o en el caso de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, de las Normas Forales Generales Tributarias que se aprobaron en la década de los años 80 del pasado siglo, cuando se recuperó el Concierto Económico para el conjunto de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco tras la recuperación de la democracia, la aprobación de la Constitución de 1978 y del Estatuto de Autonomía de Gernika de 1979.

Por seguir el ejemplo de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (artículo 102), se establecía como uno de los medios de iniciación de los procedimientos de gestión tributaria la declaración o iniciativa del sujeto pasivo conforme a lo previsto en el artículo 35-1 de la Norma Foral, que por su parte, recordaba que la obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria, pero también que asimismo, queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo.

El artículo 103 de la Norma Foral General Tributaria de 1986 precisaba que se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible.

También reflejaba que la presentación en una oficina tributaria de la correspondiente declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen, así como que en ningún caso podrá exigirse que las declaraciones tributarias se formulen bajo juramento.

Y también se precisaba que se estimará declaración tributaria la presentación ante la Administración de los documentos en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible.

..//..



**Javier Armentia Basterra**  
**Jefe del Servicio de Normativa Tributaria**  
**Diputación Foral de Álava**

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ESQUEMA DE LA RESPONSABILIDAD EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA GENERAL
  1. Responsabilidad en general
  2. Responsabilidad solidaria
  3. Responsabilidad subsidiaria
- III. RESPONSABLES DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS
- IV. SENTENCIAS DE LOS TRIBUNALES DE JUSTICIA SOBRE RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL
  1. Responsabilidad tributaria
    - A. Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de febrero de 2015
    - B. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 2013
    - C. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 18 de febrero de 2015
  2. Responsabilidad civil
- A. Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 12 de noviembre de 2013
  - B. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014
  - C. Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de marzo de 2016
  - D. Sentencia de la Audiencia Provincial de Zaragoza de 31 de octubre de 2014
  - E. Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 24 de marzo de 2010
  - F. Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 14 de noviembre de 2016
3. Responsabilidad penal
  - A. Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de octubre de 2015
  - B. Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2006
  - C. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2014
  - D. Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 2016
  - E. Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2017
  - F. Sentencia de la Audiencia Provincial de Lleida de 17 de septiembre de 2012

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

El asesor fiscal, entendido en términos generales, en el ejercicio de su actividad profesional puede incurrir en tres tipos de responsabilidades. En efecto, puede tener:

- Responsabilidad civil por los daños ocasionados como consecuencia de un inadecuado o incorrecto ejercicio de su actividad profesional.
- Responsabilidad penal en la medida que colabore en la comisión del delito, sea como autor, coautor, inductor, cómplice o cooperador necesario.
- Responsabilidad tributaria de carácter solidario en la medida que cause o colabore en la realización de infracciones tributarias.

Se va a hacer, en el presente comentario, una referencia general a la responsabilidad del asesor fiscal, especialmente desde la óptica tributaria, fundamentalmente desde la perspectiva de sentencias de los Tribunales de justicia.

../..



**Irene Suberbiola Garbizu**  
**Profesora de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea**

## SUMARIO

- I. CONTEXTUALIZACIÓN
- II. ASPECTOS MATERIALES Y TERRITORIALES
- III. ASPECTOS OBJETIVOS QUE CONSTITUYEN LA OBLIGACIÓN
  - 1. Presupuesto objetivo, primer estadio
    - A. Mecanismos transfronterizos
    - B. Potencialmente elusorios según lo dispuesto en las señas distintivas o hallmarks del Anexo IV
  - 2. Contenido de la información a comunicar, segundo estadio
- IV. ASPECTOS SUBJETIVOS
- V. ASPECTOS TEMPORALES
  - 1. Entrada en vigor de la Directiva
  - 2. Plazos que afectan a los intermediarios
  - 3. Plazos que afectan a los contribuyentes
- VI. ASPECTOS SOBRE LOS QUE REFLEXIONAR
- VII. BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

### I. CONTEXTUALIZACIÓN

Hace casi una década, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC 1), refería la imperiosa necesidad de asistencia mutua de los Estados miembros en este terreno derivada, fundamentalmente, del enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, del elevado número de transacciones transfronterizas y de la internacionalización de los instrumentos financieros. Ya entonces se apreciaba una creciente dificultad que afecta al funcionamiento de los sistemas fiscales y que, en ocasiones, lleva aparejada la doble imposición, fenómeno que incitaba (e incita) a la evasión y al fraude fiscal. A fin de paliar los efectos negativos de estas anomalías, se consideró indispensable impulsar una nueva cooperación administrativa entre las administraciones tributarias de los Estados miembros (EEMM) con el objetivo de que cada uno de ellos pudiera contar con la información facilitada por los otros a la hora de gestionar su propio sistema tributario nacional.

Desde entonces a esta parte, la DAC 1 ha sido objeto de diversas modificaciones que, paulatinamente, han dado cuerpo a todo un catálogo de obligaciones formales relacionadas con el suministro automático de determinada información con trascendencia fiscal. En este contexto, la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, la DAC 6, modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en relación con los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva, en los que el papel de los intermediarios financieros cobra una especial relevancia. Con ello la Unión Europea hace suya una tendencia previamente reflejada en el ámbito internacional cuyos antecedentes inmediatos los encontramos en las acciones 12 y 13 del plan BEPS y en algunos ejemplos del derecho comparado, principalmente, en el mundo anglosajón.

../..



Rafael Sanz Gómez  
Universidad Nacional de Educación a Distancia

## SUMARIO

- I. EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN ESPAÑA Y SU EXPANSIÓN A LOS COLABORADORES SOCIALES EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS
- II. EL FORO DE ASOCIACIONES Y COLEGIOS DE PROFESIONALES TRIBUTARIOS
- III. LOS CÓDIGOS DE BUENAS PRÁCTICAS: ESTRUCTURA E INSERCIÓN EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO
- IV. CÓDIGOS DEONTOLÓGICOS Y PREVENCIÓN DE RIESGOS FISCALES
- V. SECRETO PROFESIONAL Y ENTREGA DE INFORMACIÓN
- VI. MAYOR AGILIDAD EN LOS TRÁMITES Y PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS
- VII. CONCLUSIONES
- VIII. BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

### I. EL CUMPLIMIENTO COOPERATIVO EN ESPAÑA Y SU EXPANSIÓN A LOS COLABORADORES SOCIALES EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

El cumplimiento cooperativo puede definirse como un intercambio de transparencia por seguridad jurídica, en el que intervienen la Administración tributaria, los obligados tributarios y los intermediarios fiscales, y que tiende a la gestión compartida de riesgos fiscales en tiempo real. Para ello, es necesario crear un marco de confianza y diálogo donde existan incentivos (y cautelas) que permitan compartir información y analizarla de manera conjunta.

La aprobación, en el marco del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Fiscales (en lo sucesivo, el Foro) de dos Códigos de Buenas Prácticas (en lo sucesivo, CBP), uno a nivel organizacional y otro a nivel individual. Están destinados a regular la actividad de los profesionales tributarios y su relación con la Administración suponen un paso más en la implantación del cumplimiento cooperativo en España. Para valorar el alcance de este cambio, procederemos a analizar detalladamente el contenido y ámbito de aplicación de dichos códigos.

Ante todo, debemos advertir que estos códigos han tenido una acogida dispar entre los intermediarios que participan en el Foro. El Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios requería una adhesión colectiva, a nivel institucional. Aunque el Foro adopta decisiones por consenso (es decir, por unanimidad), fue necesario acordar que dicha regla no se aplicaría a la aprobación del texto definitivo de los Códigos. De las nueve entidades representadas en el Foro, la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) se abstuvo y, posteriormente, mostró su rechazo en asamblea. También el Consejo General de la Abogacía votó en contra. Las otras siete entidades privadas votaron a favor; también lo hizo la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

En puridad, el primer problema interpretativo que encontramos es el alcance subjetivo de esta nueva regulación: ¿a quiénes va dirigida? La terminología empleada para hacer referencia a los profesionales tributarios es diversa. En el texto de los códigos se definen como «colaboradores sociales» (concepto que nos remite al artículo 92 de la Ley General Tributaria, en lo sucesivo LGT) y también como «intermediarios fiscales», término presente en los estudios de la OCDE sobre cumplimiento cooperativo, como el Study into the Role of Tax Intermediaries de 2008, realizado por la OCDE; y también en la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, conocida como DAC-6. Finalmente, los códigos señalan que estos profesionales prestan «servicios de asesoramiento fiscal y tributario», lo cual nos remitiría al concepto de asesoría fiscal.

En este último sentido, podríamos considerar que estos códigos vienen a paliar la falta de regulación de la profesión del asesor fiscal: una ausencia que la doctrina suele valorar negativamente y que contrasta con la situación en países de nuestro entorno. Como la de asesor fiscal es una profesión liberal no regulada, no existe ni un código deontológico único ni una organización institucional común. Existen asociaciones y también colegios profesionales en los que pueden integrarse los asesores en función de su orientación (abogados, economistas, etcétera); se aplican códigos deontológicos diferentes y solo en la medida en que el asesor fiscal se integre, además, en una profesión regulada (como es el caso de los abogados).

../..



**María Herrero Martínez**  
**Graduada en Derecho y Administración de Empresas**  
**Universidad de Deusto**  
**Masteranda en asesoría fiscal y abogacía por el IE**

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL MARCO JURÍDICO DE LA RESIDENCIA HABITUAL
  - A. La residencia habitual en Territorio Común
  - B. La residencia habitual en la Comunidad Autónoma del País Vasco
  - C. La residencia habitual en los Territorios Históricos de Araba, Gipuzkoa y Bizkaia
  - D. La doctrina jurisprudencial y administrativa sobre las ausencias esporádicas
- III. RÉGIMENES ESPECIALES Y RESIDENCIA HABITUAL
  - A. Las personas trabajadoras transfronterizas
  - B. El régimen de impatriados
    - 1. Los orígenes del régimen: la Ley Beckham
    - 2. El régimen vigente
      - 2.1. Territorio Común
      - 2.2. Territorio Histórico de Bizkaia
- IV. LOS ELEMENTOS DE PRUEBA DE LA RESIDENCIA HABITUAL
  - A. Territorio Común
  - B. Territorios Históricos del País Vasco
- V. LOS TRASLADOS DE RESIDENCIA
- VI. CONCLUSIONES
- VII. FUENTES DOCUMENTALES
  - A. Libros, artículos y revistas
- VIII. ANEXO. CRITERIOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA HABITUAL EN EL PAÍS VASCO

## RESUMEN

En este artículo se analizan los aspectos más controvertidos del concepto jurídico de la residencia habitual como punto de conexión para la tributación de las personas físicas en la imposición directa, exponiendo las interpretaciones que los Tribunales y la doctrina administrativa realizan en la actualidad. Se abordan, asimismo, los regímenes especiales, los elementos de prueba de la residencia habitual y los traslados de residencia.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

La residencia habitual es un concepto muy relevante en el ámbito tributario. Sin embargo, en los últimos años la complejidad en su aplicación se ha visto incrementada, tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes. Esto se debe, fundamentalmente, a la globalización, ya que en la actualidad las personas físicas no nos encontramos de forma permanente en el lugar donde residimos, ya sea por razones de ocio o indole similar, o debido a la libre circulación de trabajadores, que constituye una de las cuatro Libertades Fundamentales de las que disfrutaban los ciudadanos de la Unión Europea.

Además, esta complejidad origina que las administraciones tributarias se encuentren enfrentadas entre sí, ya que en los casos en los que resulta complicado determinar la residencia habitual de un contribuyente en concreto, las Administraciones involucradas compiten por tener la competencia de las funciones de gestión, inspección y recaudación respecto de los tributos del contribuyente, con el objetivo de obtener mayores ingresos fiscales. A la problemática se suma la actuación de aquellos Smart Taxpayers que intentan huir del pago de impuestos a través de la deslocalización y la dificultad de la prueba de la residencia, lo que da lugar a la figura de los apátridas fiscales.

../..



**Aitor Orena Domínguez**  
**Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario UPV/EHU**

## CONTENIDO

El 14 de marzo de 2020 se publicó en el BOE el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19 (en adelante RD 463/2020), por medio del cual, y ante la situación de emergencia de salud pública ocasionada por el COVID-19, se declaraba el estado de alarma que afecta a todo el territorio nacional.

En estas situaciones (de estado de alarma), conforme establece el art. 7 de la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio, la autoridad competente «será el Gobierno o, por delegación de éste, el Presidente de la Comunidad Autónoma cuando la declaración afecte exclusivamente a todo o parte del territorio de una Comunidad». Y es precisamente lo que ha establecido el RD 463/2020 en su art. 4: «1. A los efectos del estado de alarma, la autoridad competente será el Gobierno», pese a que a algunas comunidades autónomas (País Vasco y Cataluña concretamente) no les gustase la fórmula utilizada, si bien, de hecho, asumieron el contenido del mencionado RD.

En lo que a los tributos concierne, debemos prestar atención a la Disposición Adicional Tercera y Cuarta del RD 463/2020:

«Disposición adicional tercera Suspensión de plazos administrativos

1. Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo.

2. La suspensión de términos y la interrupción de plazos se aplicará a todo el sector público definido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

3. No obstante lo anterior, el órgano competente podrá acordar, mediante resolución motivada, las medidas de ordenación e instrucción estrictamente necesarias para evitar perjuicios graves en los derechos e intereses del interesado en el procedimiento y siempre que éste manifieste su conformidad, o cuando el interesado manifieste su conformidad con que no se suspenda el plazo.

4. La presente disposición no afectará a los procedimientos y resoluciones a los que hace referencia el apartado primero, cuando estos vengán referidos a situaciones estrechamente vinculadas a los hechos justificativos del estado de alarma.

Disposición adicional cuarta Suspensión de plazos de prescripción y caducidad

Los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adoptaren».

La primera de las dudas que se nos planteó, es la de a qué procedimientos afectaba la suspensión de los plazos, es decir, ¿afecta a los procedimientos tributarios? Y es que según establece el apartado 2º de la Disposición Adicional Tercera, «La suspensión de términos y la interrupción de plazos se aplicará a todo el sector público definido en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas». Si acudimos a la Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa, se regirán por su normativa específica y supletoriamente por dicha Ley:

«Disposición adicional primera Especialidades por razón de materia

1. Los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia que no exijan alguno de los trámites previstos en esta Ley o regulen trámites adicionales o distintos se regirán, respecto a éstos, por lo dispuesto en dichas leyes especiales.

2. Las siguientes actuaciones y procedimientos se regirán por su normativa específica y supletoriamente por lo dispuesto en esta Ley:

a) Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera, así como su revisión en vía administrativa».

De modo que podría entenderse que la suspensión de los plazos prevista en el RD 463/2020 no afectaba a los procedimientos tributarios. Sin embargo, dadas las circunstancias que han originado la promulgación del mismo, nada hacía pensar que los procedimientos tributarios sean una excepción. Así parece desprenderse de la nota de prensa del Ministerio de Política Territorial y Función Pública (3) que alude a procedimientos administrativos en general. No obstante, convenía que se aclarase esta situación cuánto antes dada su trascendencia.

Es más, la propia Administración tributaria parece que lo entendió de este modo, ya que no hay más que ver los avisos y la información de interés que, a día de hoy, han ido publicando en sus páginas webs las Administraciones Tributarias de las diferentes Comunidades Autónomas, así como los tres Territorios Históricos:

..//..

## El límite conjunto de cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio y las sociedades patrimoniales

# A32



Forum Fiscal N° 262, marzo 2020

**Iñaki Alonso Arce**  
**Inspector de Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia**  
**Doctor en Derecho**

### CONTENIDO

La existencia, configuración y alcance del Impuesto sobre el Patrimonio es una de las cuestiones más controvertidas de nuestro actual sistema tributario, sobre todo, teniendo presente que este impuesto, como tal, se ha convertido en una rara avis en el ámbito internacional, puesto que cada vez son menos las jurisdicciones donde tiene una entidad propia y, dentro del propio Estado español, se han planteado escenarios muy diversos desde su introducción como impuesto extraordinario en la reforma fiscal de Fernández Ordóñez de 1978 hasta su conversión en un impuesto estructural en 1991, su eliminación en 2008 y su recuperación en 2011, con territorios como la Comunidad Autónoma de Madrid donde se bonifica al 100 por 100 dentro de las competencias normativas que le corresponde a su Parlamento regional en el actual estado de los regímenes de financiación autonómica de las Comunidades Autónomas de régimen común.

Es un gravamen que complementa al del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que son los impuestos que gravan la obtención de renta y las adquisiciones de bienes o derechos a título lucrativo, es decir, los medios a través de los cuales se puede configurar un patrimonio, y aunque en un primer momento destacaba por su función censal, en los tiempos actuales tiene mucho más que ver con cuestiones de equidad, capacidad económica y redistribución de la riqueza.

Ahora bien, ningún impuesto puede tener alcance confiscatorio, teniendo en cuenta los principios constitucionales del sistema tributario contenidos en el artículo 31.1 de la Constitución, y en este sentido, el impuesto que más riesgo puede implicar de incurrir en un efecto confiscatorio es el Impuesto sobre el Patrimonio, por ese carácter de impuesto complementario o superpuesto a los otros impuestos directos que gravan a las personas físicas.

Por ello, en el Impuesto sobre el Patrimonio se establece un límite conjunto de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del propio Impuesto sobre el Patrimonio que pretende evitar que el Impuesto sobre el Patrimonio tenga un carácter confiscatorio, por lo que la suma de ambas cuotas no puede superar el 65 por 100 de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en caso de que se supere, la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio se reducirá proporcionalmente para evitar ese exceso, aunque también es cierto que no siempre se respeta ese umbral porque la reducción de la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio nunca puede superar el 75 por 100 del importe de la misma.

Es decir, que si comparamos la tarifa del Impuesto sobre el Patrimonio, que, por ejemplo, en el Territorio Histórico de Bizkaia llega al 2 por 100 en su tipo marginal, los contribuyentes a los que se aplique en toda su intensidad el límite conjunto de las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, el tipo marginal real resultante sería el 0,5 por 100.

Yo creo que no es difícil entender la razón de ser e, incluso, la necesidad de la existencia del límite conjunto de cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, pero también es cierto que desde el punto de vista técnico es necesario hacer algunas precisiones por la propia interrelación entre los diferentes elementos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la existencia de dos bases imponibles en el mismo (la general y la del ahorro), las exenciones que pueden afectar a rentas que deban ser tenidas en cuenta a estos efectos y la propia existencia de una figura, como son las sociedades patrimoniales, que juegan un rol peculiar en la interrelación entre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas debido a las características de su propia configuración como vehículos de canalización de patrimonios individuales.

La Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio establece expresamente que para la determinación del límite conjunto de cuotas se sumará a la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el importe de los dividendos y participaciones en beneficios satisfechos por sociedades patrimoniales.

Esta regulación es consecuencia de la exención de la que gozan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los dividendos y participaciones en beneficios correspondientes a sociedades patrimoniales, lo que no se produce en relación con el resto de dividendos percibidos por los contribuyentes, ya que los demás se integran en la base imponible del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Como consecuencia de esta regla, un contribuyente ha defendido que debería computarse también a estos efectos el importe de la cuota del Impuesto sobre Sociedades satisfecha por la sociedad patrimonial, lo que produciría el efecto de incrementar la aplicación del límite conjunto de cuotas, y lo ha planteado como consulta tributaria escrita ante la Hacienda Foral de Bizkaia, que, por medio de una consulta de 8 de noviembre de 2019, descarta que pueda aplicarse este criterio.

..//..



José María López Geta  
Director Carta Tributaria. Revista de Documentación

## RESUMEN

A. La irrupción de una crisis sanitaria de extrema gravedad ha traído consigo la entrada en vigor durante el mes de MARZO/2020 de normas excepcionales. Formando parte de ese cuadro de normas excepcionales se encuentran unas que, muy parcamente y con cierto grado de confusión añadido se incorporan al ordenamiento jurídico-tributario y más concretamente al ámbito de la aplicación de los tributos, gestión y recaudación, y procedimientos tributarios. B. El Boletín Oficial del Estado en algunos de sus números del mes de FEBRERO/2020 ha puesto en general conocimiento disposiciones importantes —tanto por su rango normativo como por su trascendencia en el sistema tributario vigente— como el Real Decreto-ley 3/2020, (por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea) y el Real Decreto-ley 5/2020, modificación de los criterios de imputación temporal aplicables, conforme al artículo 14 LIRPF, en actividades económicas: ayudas públicas para la primera instalación de jóvenes agricultores previstas en el Marco Nacional de Desarrollo Rural de España y ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas.

## CONTENIDO

### A) EL COVID-19 Y LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

Un acontecimiento extraordinario como el planteado por el virus identificado como COVID-19, ha traído consigo importantes desajustes en el desenvolvimiento de la sociedad española; súbitamente y para su sorpresa, la ciudadanía se ha visto gravemente concernida. Los primeros indicios de la tormenta que se nos podía venir encima procedían, no de la lejana Asia, sino de una Nación tan próxima en tantos aspectos, como es Italia. En España, las primeras medidas relativas al «coronavirus» se adoptaron de forma expresa [siempre bajo la premisa según la cual estábamos ante lo que podrían ser unos «molestos catarros» que ocasionarían «tan solo» el fallecimiento de algunos «mayores»] mediante el Real Decreto-ley 6/2020, por el que se adoptan determinadas medidas urgentes en el ámbito económico y para la protección de la salud pública.

El antes citado Real Decreto-ley 6/2020, se publicó en el Boletín Oficial del Estado del día 11 de marzo de 2020, precisamente cuando, conforme a la programación habitual de CARTA TRIBUTARIA, el texto original del presente Editorial había dado ya sus primeros pasos en el camino —maquetación, producción,...— para llegar a los suscriptores. A partir de esa fecha, las distintas publicaciones de WOLTERS KLUWERS (entre ellas, CARTA TRIBUTARIA) iniciaron, en sus respectivos ámbitos técnicos, un intenso proceso de información diaria relativa al COVID-19, de ahí que, como el lector podrá comprobar, en el presente número de la Revista Carta Tributaria, hagamos referencia a las normas tributarias que se han puesto en general conocimiento por el Boletín Oficial del Estado en el mes de marzo/2020, en cuanto, tengan relación con el COVID-19, así como a las publicadas en el mes de febrero 2020.

Tras la «exposición de motivos» anterior, procederemos de inmediato a analizar las disposiciones [COVID-19] con contenido tributario publicadas entre los días 1 a 20 de marzo de 2020, para posteriormente continuar con el texto inicial de los comentarios [Febrero/2020] que elaboramos en su momento. No obstante, antes de proceder al análisis de la producción normativa [tributaria] habida en el antes indicado periodo de tiempo del mes de marzo/2020, un breve apunte para dejar constancia que, con carácter general, y sin gran convencimiento, remitimos, al lector/a, a las varias instrucciones [provisionales] publicadas en la Web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la interpretación que debe darse a la normativa tributaria de la que más adelante nos ocuparemos.

En nuestra opinión, y de momento, las más arriba citadas «instrucciones provisionales» dan lugar a más dudas que certezas, en particular por su provisionalidad y la escasa fiabilidad que merecen estas instrucciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que ella misma incumple en ocasiones; e idéntica conclusión cabe aplicar a algunos de los criterios que se exponen en la relación de preguntas/respuestas incluidas en la Web de la AEAT desde el 18 de marzo de 2020.

Y no digamos de la «agilidad» de la AEAT para «ir por delante de los acontecimientos», como demuestra el caso de los certificados de firma electrónica caducados o a punto de hacerlo y la entrada inmediata en vigor de medidas adoptadas en el ámbito de la aplicación de los tributos para cuyo aprovechamiento dichos certificados son imprescindibles. Solo ante las observaciones/llamadas de atención de organizaciones de profesionales, como la Asociación Española de Asesores Fiscales, la AEAT reaccionó al respecto para comentar que «estaban estudiando una solución técnica» que, finalmente, consistió en «permitir el uso de los certificados caducados en su SEDE de acuerdo con lo previsto en Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo». No hubiera estado de más, que se hubiese invocado concretamente el precepto de dicho Real Decreto a cuyo amparo se adoptaba la solución.

..//..



**Gerard Rincón Andreu**  
**Profesor Derecho Civil Universidad Santiago de Cali, Colombia**  
**Abogado**  
**Estudiante Doctorado en Derecho**  
**Universitat de Barcelona**

## SUMARIO

- I. OPERATIVA Y NATURALEZA DEL CONTROVERTIDO IRPH
- II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO A PARTIR DE LA STS 669/2017, DE 14 DE DICIEMBRE
- III. STJUE C-125/18: POSIBLE ABUSIVIDAD PERO DISCRECIONALIDAD DE LOS JUZGADOS ESPAÑOLES
- IV. BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

ras la validación por parte del Tribunal Supremo en 2017 de la cláusula IRPH (Índice de Referencia de Préstamos Hipotecarios), la controversia, lejos de quedar zanjada, quedó en la zozobra tras elevación de cuestión prejudicial el 16 de febrero de 2018. Finalmente, el Tribunal de Luxemburgo ha ajusticiado un nuevo varapalo al TS español al dictaminar mediante Sentencia de 3 de marzo de 2020 que la citada cláusula IRPH puede ser declarada nula por abusiva, siempre que en el caso concreto se determine que no superó el doble control de transparencia.

## CONTENIDO

### I. OPERATIVA Y NATURALEZA DEL CONTROVERTIDO IRPH

El IRPH es un índice de referencia oficial elaborado desde 1994 por el mismísimo Banco de España, por medio del cual se calcula el interés variable en función de los datos facilitados por las propias entidades bancarias según la ponderación de los tipos de interés de los créditos hipotecarios que van concediendo los bancos. Concretamente, el porcentaje aplicable se obtiene de la media aritmética simple de los precios ponderados por el saldo de las operaciones de préstamo con garantía hipotecaria a plazo igual o superior a tres años para adquisición de vivienda libre, que hayan sido iniciadas o renovadas durante el mes al que se refieren los índices.

En esencia, existen los concedidos por las Cajas de Ahorro (IRPH Cajas) o por las Entidades Bancarias (IRPH Entidades). El primero de ellos desapareció, según anuncio por Orden EHA/2899/2011 de 28 de octubre de transparencia y protección del cliente de servicios bancarios. Así, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, más conocida como la «Ley de Emprendedores», establece en su Disposición Adicional Decimoquinta el régimen transitorio para los préstamos afectados, según el cual, el índice IRPH Cajas será sustituido por el tipo de referencia previsto como sustitutivo y, en defecto de éste, por el IRPH Entidades, aplicándole un diferencial equivalente a la media aritmética de las diferencias entre el tipo que desaparece y el citado anteriormente, calculadas con los datos disponibles entre la fecha de otorgamiento del contrato y la fecha en la que efectivamente se produce la sustitución del tipo.

Desde 2013 los consumidores afectados empezaron a reclamar judicialmente la anulabilidad por abusiva de la cláusula IRPH, y las sentencias sobre la materia empezaron a cristalizarse, siendo Caixabank (24%), Kutxabank (18%) y BBVA (10%) las entidades bancarias que acumulan mayor número de sentencias de esta índole, siendo Cataluña (30%) y País Vasco (22%) las comunidades con mayor litigiosidad al respecto según el periódico El País, en remisión a los datos públicos que ofrece Asufin.

### II. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO A PARTIR DE LA STS 669/2017, DE 14 DE DICIEMBRE

A 14 de diciembre de 2017 el Tribunal Supremo se decantó a favor de la validez de la cláusula al considerar que superaba los requisitos de transparencia jurídicamente exigibles. En aquel entonces, parecía haber prevalecido la postura favorable a su licitud, fundada, entre otras razones, en que recoge índices oficiales aprobados por la Administración, lo que excluiría a priori la aplicación de la normativa de protección de los adherentes-consumidores: ex arts. 1.2 de la Directiva 93/13/CEE del Consejo, de 5 de abril de 1993, sobre las cláusulas abusivas en los contratos celebrados con consumidores y el art. 4 de la Ley 7/1998 de Condiciones Generales de la Contratación.

Con todo, también se aborda la cuestión del control de inclusión, concluyendo que el índice IRPH está debidamente redactado, en forma clara y comprensible para el adherente; y en cuanto a la transparencia, la sentencia de casación niega que el consumidor no tuviera conocimiento de que la cláusula IRPH estableciera condiciones esenciales del objeto del contrato, o que no pudiera acceder al conocimiento de los tipos oficiales de estos índices de referencia, los cuales son públicos.

...//...

**Administrazi-  
Doktrina**

**Doctrina  
Administrativa**

---



**Consulta DGT V0823-19**  
**16 abril 2019**

## CONTENIDO

### CUESTIÓN PLANTEADA

Una persona ha rehabilitado una vivienda de turismo rural, que va a destinar a prestar servicios de alojamiento incluyendo el servicio de reservas a demanda del cliente, limpieza de la casa y cambio de ropa de hogar, tanto a la entrada y salida de los clientes como extra a demanda del cliente, atención personalizada las 24 horas a través de teléfono móvil y servicio de desayunos incluido en el precio del alojamiento. Se pregunta por la sujeción de la actividad a desarrollar en la casa rural y tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido.

### ANÁLISIS DE LA CONSULTA

La Ley del IVA sujeta a tributación las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, realizadas en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. A estos efectos, el arrendador de una vivienda tendrá la consideración de empresario a efectos del IVA. El arrendamiento constituye una prestación de servicios. De otra parte, la Ley establece que el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del IVA. Sin embargo se excluye de la exención, el arrendamiento de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. La DGT ha fijado criterio sobre los servicios que se consideran complementarios de la industria hotelera (entre otros ver V0600-15). En el caso planteado el servicio de alojamiento que se va a prestar incluye entre otros el servicio de desayunos y la limpieza y cambio de ropa más allá de la entrada y salida de los clientes, por lo que se considerará como un servicio de hostelería sujeto al Impuesto y no exento. El tipo impositivo aplicable será del 10%, de los servicios de hostelería.

Preceptos consultados:

Ley 37/1992 (Ley IVA, arts. 4.Uno; 5.Uno.d), 11.Dos, 20.Uno.23º y 91.Uno.2.2º)



Consulta DGT V1044-19  
13 mayo 2019

## CONTENIDO

### CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante tiene contratados trabajadores con discapacidad. Se plantean diversas cuestiones (excedencia, contratos a jornada parcial, sucesión empresarial, discapacidad sobrevenida y grado de discapacidad) relativas a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad regulada en el artículo 38LIS.

### ANÁLISIS DE LA CONSULTA

La Ley del Impuesto regula la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, estableciendo unas deducciones en cuota íntegra por cada persona de incremento de plantilla y siempre que se cumplan determinadas condiciones. A estos efectos, los términos de trabajadores y de plantilla, se deben interpretar conforme a la legislación laboral. Así, los trabajadores con discapacidad que como consecuencia de su situación de excedencia deban causar baja en el Régimen correspondiente de la Seguridad Social, no formarán parte del cómputo de la plantilla media a los efectos de la deducción del art. 38 LIS, salvo que se trate de una situación de excedencia que se asimile a la de alta. En sentido contrario, los trabajadores con discapacidad que como consecuencia de su reingreso deban causar el alta correspondiente, pasarán a computarse a los efectos del cálculo del promedio de plantilla. De otra parte, para el cálculo del promedio de plantilla es indiferente la modalidad del contrato que regule la relación laboral del trabajador con la empresa, pues se tendrán en cuenta tanto los trabajadores contratados a jornada completa como a tiempo parcial, siempre que se trate de personas empleadas en los términos previstos por la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa. En caso de subrogación de plantilla en el marco de una sucesión empresarial, los trabajadores discapacitados que entren a formar parte de la nueva empresa como consecuencia de la sucesión de empresa en los términos previstos en la legislación laboral podrán computarse a los efectos de calcular el incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad de la nueva empresa, dejando de computarse en la empresa transmitente. En caso de discapacidad sobrevenida, el trabajador ya contratado cumpliría los dos requisitos exigidos para pasar a computar dentro del promedio de plantilla. Por último, los cambios en el grado de discapacidad de un trabajador que cumple los requisitos para entrar en el promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad afectarán al cálculo del promedio de la plantilla de trabajadores discapacitados; así, si el grado de discapacidad de un trabajador quede por debajo del 33%, este dejará de computarse y en el supuesto de que un trabajador pasara de un grado de discapacidad comprendido entre el 33% y el 64% a un grado del 65% o superior, dicho trabajador se computará dentro de la plantilla media prevista en el apartado 1 y de la prevista en el apartado 2 en proporción al tiempo que haya tenido un grado de discapacidad entre el 33% y el 64% e igual o superior al 65%, respectivamente.

Preceptos consultados:

Ley 27/2014 (LIS, art. 38)



**Consulta DGT V1583-19**  
**27 junio 2019**

**CONTENIDO**

**CUESTIÓN PLANTEADA**

Una persona física se está planteando la posibilidad de arrendar una habitación, en la modalidad alojamiento y desayuno ("Bed and Breakfast"), de la que constituye su vivienda habitual y por la cual viene practicando la deducción por inversión en vivienda habitual. Se pregunta por los efectos del arrendamiento parcial de la vivienda sobre las deducciones que viene practicando y determinación de las cantidades susceptibles de formar parte de la base de deducción.

**ANÁLISIS DE LA CONSULTA**

La Ley del IRPF permite en aplicación del Régimen transitorio la práctica de la deducción por vivienda habitual, siempre que concurran en el contribuyente dos requisitos: adquisición de la vivienda propia, aunque, en su caso, su titularidad sea compartida y que dicha vivienda constituya o vaya a constituir su residencia habitual durante un período continuado de tres años. Con carácter general, la deducción corresponderá a quien tenga su titularidad jurídica. Así, si en el caso planteado se arriendan determinadas estancias de la vivienda habitual, el contribuyente podrá continuar practicando la deducción por vivienda habitual, pero únicamente por la parte de la vivienda que utilice de forma privada, así como por las zonas comunes. Es decir, no podrá deducirse respecto de aquellas zonas que se establezcan de uso reservado para el arrendatario que conviviera en la vivienda. De otra parte, las rentas que obtuviera por el arrendamiento de parte del inmueble tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario, siempre que dicha parte del inmueble no se halle afecta a una actividad económica. Así, la Ley conceptúa como rendimiento de actividad económica el arrendamiento de inmuebles con una infraestructura mínima; sin embargo, en el caso planteado, el alquiler de la vivienda no se limita a la mera puesta a disposición del inmueble, o parte del mismo, durante periodos de tiempo, sino que se complementa con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, por lo que las rentas obtenidas tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas. El cálculo del rendimiento neto exigirá computar la parte proporcional que de cada gasto que corresponda imputar a la parte arrendada.

Preceptos consultados:

Ley 35/2006 (LIRPF, arts. 21, 23, 27, 68.1.1.º y DT 18.ª)

RD 439/2007 (Reglamento IRPF, art. 54.1)



La consultante está dada como autónoma en actividades de fotografía. Entre otras cosas hace fotografía artística que vende a todo el mundo a través de internet

D04

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019



Consulta DGT V3337-19

04/12/2019

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

## CONTENIDO

### CUESTION-PLANTEADA

1ª Sujeción al IVA de la venta de fotografías.

2ª Si puede deducir como gasto en el IRPF, la comunidad de propietarios y el seguro de la casa.

### CONTESTACION

1ª Cuestión planteada.

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

Por su parte, el artículo 5, apartado Uno del mismo texto legal, establece que "A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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

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

(...)"

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la persona física consultante, que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional en cuanto ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad. En consecuencia, la consultante tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y quedarán sujetos al mismo las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

De la información aportada en el escrito de consulta no es posible deducir el tipo de servicios, en relación con la actividad de fotografía, que presta la consultante por lo que se expondrán las distintas posibilidades de tributación relacionadas con la actividad objeto de consulta.

En primer lugar, el artículo 20, apartado uno, número 26º, de la citada Ley, dispone que estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido "los servicios profesionales, incluidos aquéllos cuya contraprestación consista en derechos de autor, prestados por artistas plásticos, escritores, colaboradores literarios, gráficos y fotográficos de periódicos y revistas, compositores musicales, autores de obras teatrales y de argumento, adaptación, guión y diálogos de las obras audiovisuales, traductores y adaptadores."

Por su parte, el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, señala que se considera autor a la persona natural que crea una obra literaria, artística o científica. En este sentido, por obra científica, literaria o artística debe entenderse cualquier producción relativa a las ciencias, la literatura o el arte en los términos definidos por el Diccionario de la Lengua Española

A su vez, de lo dispuesto en el artículo 11 del antedicho Texto Refundido, se deduce que tienen la consideración de autores, no solamente los creadores de obras originales, sino también quienes realizan obras derivadas o compuestas a partir de otras preexistentes, tales como traducciones, adaptaciones, revisiones, actualizaciones, anotaciones, compendios, resúmenes, extractos, arreglos musicales y cualesquiera otras transformaciones de obras científicas, literarias o artísticas en cuanto suponga una aportación personal y distinta de la obra preexistente.

../..

**El consultante ha estado desplazado por motivos de trabajo durante 10 meses a lo largo del año. La empresa le ha abonado 52 euros por cada día de desplazamiento para que se pague los gastos de estancia y manutención. Dichas cantidades en concepto de dietas han sido incluidas en su nómina, y han sido objeto de retención por IRPF**

**D05**

**Question Planteada: Si puede deducir en su declaración de IRPF, los gastos que ha tenido en alojamiento y manutención, presentando facturas y tickets**

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019



**Consulta DGT V3343-19**

**04/12/2019**

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

## CONTENIDO

### CONTESTACION

En lo que a la materia tributaria concierne, cabe señalar que las «asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia» se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 17.1.d) 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en adelante RIRPF, exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; ello bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios, entre los que se encuentra, básicamente, que el empleado o trabajador se desplace fuera del centro de trabajo para realizar su trabajo en un lugar distinto.

De acuerdo a ello, las cantidades que abone la empresa y que deriven del desplazamiento de los trabajadores a un municipio distinto de su lugar de trabajo habitual y del que constituya su residencia, no estarán sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni a su sistema de retenciones a cuenta, en la medida que cumplan de acuerdo al artículo 9.A.3 del RIRPF, los siguientes requisitos:

- a) Que traten de compensar gastos de manutención y estancia en establecimientos de hostelería.
- b) Que en cada uno de los municipios distintos del habitual del trabajo no se permanezca por el perceptor más de nueve meses (límite temporal) y,
- c) Que tales dietas no superen los límites cuantitativos señalados en dicho artículo 9.A.3, letra a), del Reglamento del Impuesto, y que actualmente en vigor son:
  - a.- Cuando se haya pernoctado
    - Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen.
    - Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios por desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios por desplazamiento al extranjero.
  - b.- Cuando no se haya pernoctado

Se considerarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

La norma reglamentaria exige que tiene que tratarse de desplazamientos a un municipio distinto del lugar habitual del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia. Toda cantidad que se satisfaga por este concepto de asignaciones para gastos de manutención y estancia que no responda a los términos reglamentarios señalados, estaría sometida en su totalidad a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Debe insistirse que tiene que tratarse de desplazamientos a un municipio distinto del lugar habitual de trabajo, interpretando dicha expresión o término en el sentido de que el trabajador debe estar destinado en un centro de trabajo y salir o desplazarse fuera del mismo para realizar en otro centro de trabajo su labor.

../..

**Descripción hechos: El consultante se dedica a la explotación de una Administración de Loterías que pretende donar a sus hijos**

**Cuestión planteada: Tratamiento fiscal de dicha donación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

**D06**

M<sup>o</sup> Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019



**Consulta DGT V3376-19**

**11/12/2019**

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

## **CONTENIDO**

### **CONTESTACION:**

En primer lugar, se debe hacer constar que únicamente se va a proceder a contestar las cuestiones planteadas por el donante referidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no las relativas a sus hijos referidas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o al propio IRPF, ya que estos no constan como consultantes. Al respecto, el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, dispone que las consultas han de ser formuladas por los obligados tributarios respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

La tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la donación de una Administración de Loterías requiere distinguir entre existencias e inmovilizado. En cuanto a las existencias, debe indicarse que los soportes de los juegos y las prestaciones adicionales de Loterías y Apuestas del Estado no suponen existencias del titular de la Administración de Loterías, ya que corresponden a la Sociedad Estatal, comercializándose por el titular de la Administración en nombre y por cuenta de dicha entidad y a cambio de un porcentaje sobre las ventas realizadas. No obstante, en caso de que el negocio transmitido incluyera existencias correspondientes al titular de la Administración de Loterías, la donación de las existencias dará lugar en el donante a un rendimiento de la actividad económica, en función del valor de mercado correspondiente a las existencias en el momento de la donación, por aplicación del párrafo primero del apartado 4, del artículo 28, 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, referido a las "Reglas del cálculo del rendimiento neto" de las actividades económicas, que dispone que "Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine al uso o consumo propio".

Por lo que respecta a la transmisión gratuita de inmovilizado, ya sea material, –tal como mobiliario y enseres–, o intangible –fondo de comercio o autorización de la administración de loterías–, resulta de aplicación lo previsto en el artículo 28.2 de la LIRPF que establece que:

"Para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4.ª de este capítulo."

Por lo tanto, por lo que se refiere al inmovilizado, la donación generará en el donante una ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe vendrá determinado por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión del elemento que se transmite, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF, valores que vienen definidos en los artículos 35 y 36 del mismo texto legal.

Si de esta cuantificación resultase una ganancia patrimonial, su importe se deberá integrar en la base imponible del ahorro, conforme a lo previsto en el artículo 49 de la Ley del Impuesto.

Si, por el contrario, resultase una pérdida patrimonial, no se computaría a efectos del IRPF, al establecer el artículo 33.5.c) de la misma Ley que no se computarán como pérdidas patrimoniales las derivadas de transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o liberalidades.

No obstante, el artículo 33.3 de la Ley del Impuesto señala que:

"3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

(...).

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión."

Al respecto, el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece lo siguiente:

..//..

# D07

**Descripción hechos: El consultante, residente fiscal en México, va a percibir en el momento de su jubilación un plan de pensiones privado gestionado por un banco español y un plan de jubilación gestionado por una aseguradora española**

**Cuestión planteada: País y forma de tributación de ambos planes de jubilación**

M<sup>o</sup> Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019



**Consulta DGT V3377-19**  
**11/12/2019**  
**SG de Fiscalidad Internacional**

## CONTENIDO

### CONTESTACION

En el escrito de consulta, el consultante manifiesta que es residente fiscal en México y que tiene contratados dos planes de pensiones en España.

En primer lugar, para resolver esta consulta, y teniendo en cuenta la información que se desprende del escrito de consulta, se va a partir de la premisa de que cuando el consultante perciba las rentas vinculadas a los planes de pensiones es residente fiscal en México.

Por ello, resultan aplicables el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y Protocolo anejo, firmado en Madrid el 24 de julio de 1992. ("Boletín Oficial del Estado" de 27 de octubre de 1994.) y el Protocolo que modifica el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos Mexicanos para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio y prevenir el fraude y la evasión fiscal y su Protocolo, hecho en Madrid el 24 de julio de 1992, hecho en Madrid el 17 de diciembre de 2015. (BOE de 7 de julio de 2017).

Atendiendo a lo anterior, habrá que determinar la calificación de tales rentas a los efectos del Convenio. Según indica en el escrito de consulta, el consultante va a percibir ciertas cantidades procedentes de un plan de pensiones privado, gestionado por un banco español y de un plan de jubilación privado gestionado por una aseguradora española. Estas cantidades no pueden calificarse como pensiones a los efectos del artículo 18 del Convenio, en la medida en que según se deduce del escrito, no se trata de pensiones percibidas por razón de un empleo anterior. En este sentido, sería de aplicación el artículo 21, que establece:

1. Las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en este Estado.
2. Lo dispuesto en el párrafo 1 no se aplica a las rentas, excluidas las que se deriven de bienes definidos como inmuebles en el párrafo 2 del artículo 6, cuando el beneficiario de dichas rentas, residente en un Estado Contratante, realice en el otro Estado Contratante una actividad industrial o comercial por medio de un establecimiento permanente situado en él o preste servicios profesionales por medio de una base fija igualmente situada en él, con los que el derecho o propiedad por los que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente. En estos casos se aplican las disposiciones del artículo 7 o del artículo 14, según proceda.
3. No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, las rentas de un residente de un Estado Contratante no mencionadas en los artículos anteriores y que tengan su origen en el otro Estado Contratante, también pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

El apartado 3 del citado artículo, establece la potestad compartida, permitiendo a España, como país de la fuente, a gravar las rentas que se obtengan por el consultante con ocasión del rescate de ambos planes de pensiones privados.

El artículo 12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en adelante TRLIRNR, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, (BOE del 12 de marzo de 2004) dispone:

"1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente."

Por su parte, el artículo 13 del TRLIRNR establece:

1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

"a) (...)

d) Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio español o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste.

Se consideran pensiones las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona.

..//..

# D08

**Descripcion hechos:** El consultante, de 66 años de edad, percibe pensión de jubilación y es titular de un plan de pensiones

**Cuestion planteada:** Si con el importe del plan de pensiones constituye una renta vitalicia, posibilidad de aplicar la exclusión de gravamen por reinversión en rentas vitalicias prevista en el artículo 38.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019



**Consulta DGT V3408-19**  
**12/12/2019**  
**SG de Operaciones Financieras**

## CONTENIDO

El artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre), establece:

"3. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 euros.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

La anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente."

Por su parte, el artículo 17.2.a).3ª de la citada Ley 35/2006 dispone que, en todo caso, tienen la consideración de rendimientos del trabajo:

"3ª Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones y las percibidas de los planes de pensiones regulados en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo."

Como puede observarse, se excluyen de gravamen, en determinadas condiciones, las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor.

En consecuencia, teniendo en cuenta que las prestaciones derivadas de planes de pensiones tributan en todo caso en concepto de rendimientos del trabajo, la exclusión de gravamen de ganancias patrimoniales en supuestos de reinversión no resulta de aplicación al caso objeto de consulta.

# D09

**Descripción hechos:** El consultante tiene una hija discapacitada que actualmente convive con su madre en un inmueble de su propiedad. Por sentencia judicial, se atribuye a la madre la custodia de la menor, correspondiéndoles el uso y disfrute de dicha vivienda familiar

**Pregunta planteada:** Si como titular de dicha vivienda tiene derecho a la deducción en su declaración del IRPF de los gastos ordinarios o extraordinarios derivados de la misma. Así mismo si procede la imputación de rentas inmobiliarias del artículo 85 de la LIRPF

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019



**Consulta DGT V3423-19**

**13/12/2019**

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

## CONTENIDO

### CONTESTACION:

El artículo 85.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece lo siguiente:

“1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

En el caso de inmuebles localizados en municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general, de conformidad con la normativa catastral, y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, el porcentaje será el 1,1 por ciento.

Si a la fecha de devengo del impuesto el inmueble careciera de valor catastral o éste no hubiera sido notificado al titular, el porcentaje será del 1,1 por ciento y se aplicará sobre el 50 por ciento del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de la adquisición.

Cuando se trate de inmuebles en construcción y en los supuestos en que, por razones urbanísticas, el inmueble no sea susceptible de uso, no se estimará renta alguna”.

El derecho del uso de la vivienda familiar que el artículo 96 del Código Civil atribuye a los hijos y al cónyuge en cuya compañía queden, posee una naturaleza jurídica no definida expresamente por el Código Civil y controvertida en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Así, por ejemplo, mientras la Sentencia de 18 de octubre de 1994 lo configura como un «derecho real familiar de eficacia total» (Fundamento de Derecho Segundo), la de 29 de abril de 1994 contempla la posibilidad de que carezca del carácter de derecho real, cuando afirma en su Fundamento de Derecho Cuarto: «El derecho de uso de la vivienda común concedido a uno de los cónyuges por razón del interés familiar más necesitado y porque queden a su disposición los hijos no tiene en sí mismo considerado la naturaleza de derecho real, pues se puede conceder igualmente cuando la vivienda está arrendada y no pertenece a ninguno de los cónyuges (...) todo ello, sin perjuicio de que el propietario del inmueble o incluso el Juez, puedan constituir un auténtico derecho real de uso». Por otro lado, la Sentencia de 11 de diciembre de 1992 lo califica, en su Fundamento de Derecho Segundo, como «una carga que pesa sobre el inmueble».

No obstante la actual indefinición sobre la naturaleza jurídica del derecho de uso sobre la vivienda familiar previsto en el artículo 96 del Código Civil, es criterio de este Centro Directivo que no procede la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85 de la LIRPF por la vivienda familiar cuyo uso se atribuye a su ex pareja y, en su caso, a los hijos en cuya compañía queden, aunque ésta no constituya vivienda habitual del otro progenitor.

Por tanto, el consultante no tendrá que imputar renta inmobiliaria alguna por vivienda en propiedad en la que residen su ex pareja y su hija discapacitada.

Tampoco procederá la deducibilidad de ningún gasto relacionado con la citada vivienda ya que de ella no se deriva rendimiento alguno.

# D10

**Descripción hechos:** La empresa consultante, que tiene como actividad principal el transporte de viajeros y mercancías, está llevando a cabo una negociación colectiva con sus tripulantes pilotos en la que quiere incorporar un sistema de retribución flexible que permita a los empleados percibir parte de su remuneración mediante la entrega de bienes y servicios, planteándose la posible inclusión de un seguro de asistencia sanitaria

**Cuestión planteada:** Al tener contratado la mayoría de los pilotos de la empresa un seguro de asistencia sanitaria bajo la mediación de un corredor de seguro en mejores condiciones de las que podrían darse con las nuevas pólizas que pueda contratar la empresa, se pregunta sobre la operatividad de lo dispuesto en el artículo 42.3.c) de la Ley 35/2006

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019



**Consulta DGT V3450-19**

**16/12/2019**

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

## CONTENIDO

### CONTESTACION:

Entre los rendimientos del trabajo en especie que el artículo 42.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), considera exentos se encuentran, párrafo c), "las primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

- 1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.
- 2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior o de 1.500 euros para cada una de ellas con discapacidad. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie".

Por tanto, el asunto que se plantea es la aplicación de esta exención en el presente caso, exponiendo la entidad consultante dos alternativas para el pago del seguro de asistencia sanitaria dentro del sistema de retribución flexible que se está estudiando, alternativas en las que la condición de tomador del seguro recaerá en la empresa (en la primera) y en el trabajador (en la segunda) y que son las siguientes:

"a) Mediante la suscripción de una o varias pólizas colectivas de asistencia sanitaria, en las que la Empresa tendría la condición de tomador, y los pilotos la condición de asegurados y beneficiarios, con la posibilidad de incluir también a su cónyuge y descendientes como beneficiarios; y

b) Suscribiendo además un acuerdo marco con la correduría de seguros que actualmente intermedia los seguros contratados por el colectivo de pilotos de (...), que permita identificar a los pilotos activos que deseen traspasar su actual contrato privado de asistencia sanitaria al sistema de retribución flexible propuesto por la Empresa. En este supuesto la Empresa facilitaría el servicio en el ámbito del acuerdo con el corredor de seguros mediante una plataforma que identifique todas las pólizas individuales que pudieran acogerse al sistema propuesto de retribución flexible, con el fin de que el empleador, conforme a la doctrina administrativa, pueda asumir el pago de las primas a terceros, para su posterior imputación como rendimiento en especie".

En relación con la figura del tomador, procede hacer referencia a lo dispuesto en el artículo catorce de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro (BOE del día 17), artículo incluido en la Sección tercera —Obligaciones y deberes de las partes— del Título I y en el que se establece lo siguiente:

"El tomador del seguro está obligado al pago de la prima en las condiciones estipuladas en la póliza. Si se han pactado primas periódicas, la primera de ellas será exigible una vez firmado el contrato. Si en la póliza no se determina ningún lugar para el pago de la prima, se entenderá que éste ha de hacerse en el domicilio del tomador del seguro".

Respecto a la aplicación de la exención del artículo 42.3.c), este Centro directivo ha venido considerando que para que pueda resultar operativa es necesario como premisa previa que la condición de tomador del seguro —el obligado al pago de las primas o cuotas a las entidades aseguradoras— corresponda a la empresa que otorga tal retribución al trabajador: consultas V3362-13, V1404-15, V3299-16 y V0389-17, entre otras.

..//..



**Descripción hechos: El consultante persona física va a transmitir una licencia de auto-taxi siete años después de su jubilación**

**Cuestión planteada: Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido**

**D11**

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019



**Consulta DGT V3460-19**

**18/12/2019**

**SG de Impuestos sobre el Consumo**

## CONTENIDO

### CONTESTACION:

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

El artículo 4, apartado dos, letra b), de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone lo siguiente:

"Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

(...).

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por su parte, la letra a) del apartado uno del artículo 5 de la misma Ley establece que "a los efectos de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

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

El apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

Los citados preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En relación con la cuestión de si la consultante mantiene la condición de empresario o profesional con posterioridad a la presentación ante la Administración tributaria de la declaración de cese en la actividad, de manera que la transmisión de la licencia de auto-taxi que tuvo afecta a la actividad quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, sobre la misma se ha pronunciado expresamente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 3 de marzo de 2005, Asunto C-32/03, Fini H.

Los hechos en que se basa dicha sentencia se refieren expresamente a la continuación del derecho a deducir de los empresarios o profesionales cuando ya ha tenido lugar el cese de las entregas de bienes o prestaciones de servicios que constituían su actividad empresarial o profesional.

De la misma, sin embargo, puede extraerse el principio general de que el empresario o profesional no pierde automáticamente la condición de sujeto pasivo por el mero cese en la actividad, si como consecuencia del ejercicio de la misma se incurre posteriormente en gastos directamente relacionados con aquélla, permitiendo la deducción de las correspondientes cuotas soportadas de concurrir los restantes requisitos exigidos legalmente.

Finalmente, el artículo 164, apartado uno, número 1º, de la Ley 37/1992, dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

"1º. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y ceses de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.

(...).".

..//..



**Descripción hechos:** El Club Deportivo consultante tiene contratados a jugadores de fútbol mediante contratos de trabajo temporal de duración determinada por la temporada de fútbol oficial, que comprende entre el 20 de julio y el 15 de mayo. Dichos contratos son a tiempo parcial de 15 horas semanales

**D12**

**Cuestión planteada:** Tipo de retención aplicable por el Club a los referidos jugadores

M<sup>o</sup> Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019



**Consulta DGT V3484-19**

**20/12/2019**

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

## CONTENIDO

### CONTESTACION:

El Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales (BOE del día 27) recoge en su artículo 1 su ámbito de aplicación, estableciendo en sus apartados 1 y 2 lo siguiente:

"1. El presente Real Decreto regula la relación especial de trabajo de los deportistas profesionales, a la que se refiere el artículo segundo, número uno, apartado d), del Estatuto de los Trabajadores.

2. Son deportistas profesionales quienes, en virtud de una relación establecida con carácter regular, se dediquen voluntariamente a la práctica del deporte por cuenta y dentro del ámbito de organización y dirección de un club o entidad deportiva a cambio de una retribución.

Quedan excluidos del ámbito de esta norma aquellas personas que se dediquen a la práctica del deporte dentro del ámbito de un club percibiendo de éste solamente la compensación de los gastos derivados de su práctica deportiva".

Conforme con lo anterior, y en cuanto la relación contractual que se establezca entre la entidad consultante y los deportistas se corresponda con el ámbito de la relación laboral de carácter especial, por lo que se refiere a la determinación de la retención aplicable a los rendimientos que la entidad satisface a los deportistas se hace preciso acudir en primer lugar al artículo 17.2.j) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que califica como rendimientos del trabajo "las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial".

Esta calificación como rendimientos del trabajo nos conduce al artículo 80.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), donde se establece lo siguiente:

"La retención a practicar sobre los rendimientos del trabajo será el resultado de aplicar a la cuantía total de las retribuciones que se satisfagan o abonen, el tipo de retención que corresponda de los siguientes:

1.º Con carácter general, el tipo de retención que resulte según el artículo 86 de este Reglamento.

2.º (...)"

Por tanto, el tipo de retención aplicable en el supuesto consultado se determinará según lo dispuesto en el artículo 80.1.1º, lo que comporta la determinación del importe de la retención conforme con el procedimiento general regulado en el artículo 82 del Reglamento del Impuesto, debiendo tenerse en cuenta —en cuanto se trate de la relación laboral especial de deportistas profesionales— el tipo mínimo de retención del 15 por ciento que se establece en el apartado 2 del artículo 86, a saber:

"El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2 por ciento cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año, ni inferior al 15 por ciento cuando los rendimientos del trabajo se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente. (...)"

Lo anteriormente expuesto se corresponde en general con los rendimientos que se satisfagan a aquellos deportistas incluidos en el ámbito de aplicación del Real Decreto 1006/1985. De existir deportistas que quedaran fuera del ámbito de la relación laboral especial de los deportistas profesionales —por considerar aplicable lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 1 del citado real decreto (transcrito al inicio de esta contestación)—, y desde la consideración de rendimientos del trabajo que procedería otorgar a los rendimientos que les satisficiera la consultante —conforme con la definición que de estos rendimientos recoge el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto—, la determinación del importe de la retención se realizaría también con el procedimiento general regulado en el artículo 82, no resultando aplicable el tipo mínimo del 15 por ciento de los rendimientos del trabajo derivados de relaciones laborales especiales de carácter dependiente y siendo operativo, en su caso, el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener (artículo 81 del Reglamento del Impuesto) y el tipo mínimo del 2 por ciento cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año (artículo 86.2 del mismo reglamento).

# D13

**Descripción hechos:** El consultante tiene una actividad de comercio al por menor de productos textiles a través de una plataforma en línea pudiendo estar los destinatarios en cualquier parte del mundo

**Cuestión planteada:** Tributación de la actividad a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y obligación de presentar el modelo 349

Mº Hacienda, Consultas DGT, diciembre 2019



**Consulta DGT V3485-19**  
**20/12/2019**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**

## CONTENIDO

### CONTESTACION:

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

El artículo 5 de la Ley del Impuesto señala que:

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

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

(...).".

Define el artículo 5, en su apartado dos, de la Ley del Impuesto las actividades empresariales o profesionales como "las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

(...).".

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley del Impuesto, son entregas de bienes "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía."

De conformidad con lo anterior, la consultante tiene, a los efectos del Impuesto la condición de empresario o profesional y las ventas de productos textiles deben ser calificadas como entregas de bienes que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Las reglas referentes al lugar de realización de las entregas de bienes son objeto de regulación en el artículo 68 de la Ley 37/1992, señalándose en el mismo que:

"El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes:

Uno. Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio.

Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto:

1.º Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicien en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando el lugar de iniciación de la expedición o del transporte de los bienes que hayan de ser objeto de importación esté situado en un país tercero, las entregas de los mismos efectuadas por el importador y, en su caso, por sucesivos adquirentes se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...)

Tres. Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al mencionado territorio cuando concurran los siguientes requisitos:

../..

**El TEAC rectifica su doctrina declarando que las operaciones de venta de oro entre particulares y empresas para su posterior reventa pagan por Trasmisiones Patrimoniales**

**D14**

Diario LA LEY, nº 9587, de 5 de marzo de 2020



**Tribunal Económico-Administrativo Central**  
**Resolución de 23 enero 2020**  
**Rec. 6061/2016**

**CONTENIDO**

El cambio de criterio responde a la necesidad de adecuarse la doctrina del TEAC a la del Tribunal Supremo recogida en sus recientes sentencias de 11 y 17 de diciembre de 2019 (Rec. casación 163/2016 y 3749/2017), en las que se dispuso que la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector si está sujeta al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad transmisiones patrimoniales onerosas.

Lo esencial es analizar la operación desde la perspectiva del particular que enajena el bien ya que es éste quien realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del impuesto y no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad.

Debe también tenerse en cuenta que el TJUE ha dictado la sentencia de 12 de junio de 2019, en el asunto C-185/18 en la que mantiene que someter a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del IVA, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinen a la actividad económica de dicha empresa, la cual, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, revende los bienes a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos, no es contrario al principio de neutralidad fiscal.

Se recupera así el criterio sentado en la Resolución del TEAC de 8 de abril de 2014 que en relación con la tributación de la compra a particulares de oro y demás metales preciosos por empresarios o profesionales dedicados a su comercialización, mantenía que si bien la operación queda fuera del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, si queda sujeta y no exenta a la modalidad Trasmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales Onerosas.

Consecuencia de lo anterior es la desestimación de la reclamación hecha por una entidad dedicada principalmente a la actividad de adquisición de oro y metales preciosos a particulares en los establecimientos de los que era titular a la que la Inspección giró liquidaciones, - que ahora se confirman, en las que se consideró que al no ser el que realiza la entrega un empresario o profesional, la operación quedaba fuera del ámbito de aplicación del IVA, estando ante de transmisiones onerosas de bienes, como son los objetos de oro, sujetas al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales Onerosas y no exentas del mismo, donde el sujeto pasivo es el adquirente.

**Sólo las retenciones practicadas sobre los salarios cobrados pueden deducirse por el trabajador en IRPF**

**D15**

Diario LA LEY, n° 9597, de 19 de marzo de 2020



**Tribunal Económico-Administrativo Central**  
**Resolución de 10 febrero 2020**  
**Rec. 1057/2019**

## RESUMEN

Cuando existan rentas del trabajo no satisfechas por el obligado al pago de las mismas en el ejercicio en que resultan exigibles, no puede el trabajador en dicho ejercicio, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse, deducir las correspondientes retenciones pese a que el importe de dichas retenciones hubiera sido ingresado en la Hacienda Pública por el empleador y obligado al pago de las rentas exigibles insatisfechas.

## CONTENIDO

La empresa para la que trabajaba el contribuyente no le pagó los salarios correspondientes a varios meses que fueron satisfechos finalmente por parte del FOGASA y se cuestiona si la deducibilidad de la retención está condicionada al abono de la renta sometida a retención.

Declara el TEAC que si determinadas rentas del trabajo no fueron satisfechas por el obligado al pago de las mismas en el ejercicio en que resultan exigibles, no puede el trabajador en dicho ejercicio, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse por aquél, deducir las retenciones correspondientes a tales rentas, aunque el importe de dichas retenciones hubiera sido ingresado en la Hacienda Pública por el empleador y obligado al pago de las rentas exigibles insatisfechas.

Con esta premisa, lo que se pretende es exigir al perceptor el ingreso de una cantidad consignada como retención en su autoliquidación, que no puede tenerse por un pago a cuenta del impuesto ni, por tanto, ser deducida por aquél dado que, por disposición de la ley, ni la obligación de retener había nacido ni, en consecuencia, el ingreso de su importe por el pagador era debido.

No se puede invocar la doctrina del Tribunal Supremo que proscribía el enriquecimiento injusto en favor de la Administración y a la que alude el TEAR en su resolución.

Ya ha sido superado el planteamiento de considerar la obligación de retener como una obligación autónoma que no puede confundirse con la que pesa sobre el contribuyente y en virtud del cual si el retenedor no retuvo, o retuvo de modo cuantitativamente insuficiente, está obligado a hacer el ingreso pertinente con independencia de lo que haya sucedido con el sujeto pasivo receptor de las rentas.

Se podría plantear si no se le exige a la entidad pagadora la retención que debió practicar e ingresar en su día podría el perceptor -que cumplió con la obligación principal al no deducirse las retenciones no soportadas- solicitar la rectificación de su autoliquidación para consignar, la retención que debió haberle sido practicada instando la devolución de su importe, de manera que se produciría también en este caso un defecto de imposición, pero esta posibilidad sólo opera cuando las rentas han sido satisfechas, lo que a sensu contrario implica que la no exigencia de las retenciones a la entidad pagadora no conlleva, en ningún caso, un defecto de imposición.

## Incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de los empleados, del reintegro de retribución y del pago del atraso realizados en 2018

# D16

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020



**Consulta DGT V0135-20**

**21/01/2020**

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

### RESUMEN

La entidad consultante advirtió errores en el pago de las nóminas realizado en 2017, al realizar dicho pago satisfizo a un empleado una retribución superior a la que le correspondía, y a otro una inferior. En el año 2018 ha procedido a subsanar el error descontando a uno el exceso retributivo satisfecho, y abonando al otro el importe que le era debido.

### CONTENIDO

Las retribuciones satisfechas por la consultante a sus empleados tienen la calificación de rendimientos del trabajo que —conforme con lo dispuesto en el artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, publicada en el BOE del día 29.

El artículo 14 de la Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, precepto que en su apartado 1.a) establece como regla general para los rendimientos del trabajo su imputación “al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor”. Ahora bien, junto con esta regla general el apartado 2 incluye unas reglas especiales de imputación temporal, reglas de las que procede mencionar aquí las recogidas en sus párrafos a) y b) y que, respectivamente, establecen lo siguiente:

- "Cuando no se hubiera satisfecho la totalidad o parte de una renta, por encontrarse pendiente de resolución judicial la determinación del derecho a su percepción o su cuantía, los importes no satisfechos se imputarán al período impositivo en que aquélla adquiera firmeza".

- "Cuando por circunstancias justificadas no imputables al contribuyente, los rendimientos derivados del trabajo se perciban en períodos impositivos distintos a aquéllos en que fueron exigibles, se imputaran a éstos, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

Cuando concurren las circunstancias previstas en el párrafo a) anterior, los rendimientos se considerarán exigibles en el período impositivo en que la resolución judicial adquiera firmeza.

La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto".

La devolución de los importes indebidamente percibidos en el año 2017 por el empleado de la entidad consultante no tiene incidencia en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al ejercicio en que aquella se realice 2018. El hecho de tratarse de unos importes indebidamente percibidos, no exigibles —por tanto— por su perceptor, y que deben ser reintegrados al pagador, comporta que su incidencia en la liquidación del Impuesto tenga lugar en la correspondiente a los ejercicios en que se declararon como ingreso, circunstancia que en este caso se habrá producido en el período impositivo 2017.

Por tanto, la regularización de la situación tributaria (excluyendo los importes indebidamente percibidos) podrá efectuarse instando el empleado afectado la rectificación de su correspondiente autoliquidación del período impositivo 2017, tal como establece el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18):

"Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta Ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite.

A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta Ley".

En relación con el importe satisfecho en el período impositivo 2018 al empleado que había cobrado de menos en 2017, conforme con la normativa anterior, los atrasos percibidos en 2018 y que se corresponden con el período impositivo 2017 se imputarán a dicho período aplicando la regla especial de imputación temporal que se recoge en el artículo 14.2.b) transcrito.

El empleado tendrá que presentar la correspondiente autoliquidación complementaria en los términos expuestos.

**Consulta DGT V0012-20**

**09/01/2020**

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

**RESUMEN**

El consultante ha obtenido un premio en especie valorado en 1.500 euros, en una rifa ocasional organizada en una plataforma informática.

**CONTENIDO**

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que en su apartado 1 establece que "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

Partiendo de ese concepto, los premios obtenidos en una rifa ocasional organizada en una plataforma informática han de tributar como ganancias patrimoniales, en cuanto comportan incorporaciones de dinero o, en el caso de premios en especie, bienes o derechos, al patrimonio del contribuyente —no calificables como rendimientos— que dan lugar a la existencia de esas variaciones patrimoniales, tal como dispone el citado artículo 33.1 de la Ley del Impuesto, no estando amparados por ningún supuesto de exención o no sujeción establecido legalmente.

La ganancia patrimonial derivada de la participación en la rifa forma parte de la renta general según establece el artículo 45 de la LIRPF, y se integra en la base imponible general como disponen los artículos 47 y 48 de la citada ley.



**Consulta DGT V0032-20**  
**09/01/2020**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**

**RESUMEN**

Servicios prestados por intérpretes, artistas y técnicos, personas físicas.

**CONTENIDO**

1.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo 91 siguiente.

El artículo 91, apartado Uno.2, número 13º de la mencionada Ley, en su actual redacción dada por el artículo segundo del Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía (BOE de 29 de diciembre), que entró en vigor el 1 de enero de 2019, dispone que:

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)

13º. Los prestados por intérpretes, artistas, directores y técnicos, que sean personas físicas, a los productores de películas cinematográficas susceptibles de ser exhibidas en salas de espectáculos y a los organizadores de obras teatrales y musicales."

De esta forma, se recupera la aplicación del tipo reducido a este tipo de servicios que pasaron a tributar al tipo impositivo general del 21 por ciento a partir del 1 de septiembre de 2012 con la modificación introducida por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE del 14 de julio).

En este sentido, la consultante desea conocer:

-Si puede ser considerada obra musical la obra contenida en un soporte material.

-Si es de aplicación el tipo impositivo reducido a las agencias de booking o management (empresa que se encarga de contratar los conciertos y es mera intermediaria en la facturación ante el promotor).

-Si la contraprestación de los servicios del artista incluye también lo que percibe como caché (cotización de un artista del espectáculo o de ciertos profesionales que actúan en público).

- Si los servicios de las siguientes personas estarían comprendidos en el precepto citado:

Backliners (técnicos encargados del montaje de instrumentos); asistentes de producción; montadores de escenarios entre los que se pueden diferenciar: montadores de la estructura del escenario y los del soporte de la luces y sonido; tour manager (encargado en ruta de la organización y administración general del concierto); road manager (encargado en ruta de la logística de los viajes y horarios del concierto); técnicos de escenografía (encargados del montaje y desmontaje de los complementos de diseño del escenario); Personas relacionadas con la obtención de un soporte material de música (discos, CD, etc): productores musicales; técnicos de masterización y músicos de estudio que contribuyen a la grabación.

2.- Para la aplicación del tipo impositivo reducido del Impuesto a los servicios prestados por artistas, es de destacar que la normativa del Impuesto no ofrece una definición específica del concepto de "artista" por lo que para su delimitación habrá que estar a lo regulado en el apartado 1 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, que dispone lo siguiente:

"1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil."

Según el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas."

..//..

Consulta DGT V0200-20

29/01/2020

SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior

RESUMEN

Tributación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

CONTENIDO

El artículo 65 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, establece lo siguiente:

"1. Estarán sujetas al impuesto:

a) La primera matriculación definitiva en España de vehículos, nuevos o usados, provistos de motor para su propulsión, excepto la de los que se citan a continuación:

(...)

4.º Los ciclomotores de dos o tres ruedas y los cuadriciclos ligeros.

5.º Las motocicletas y los vehículos de tres ruedas que no sean cuatriciclos siempre que, en ambos casos, su cilindrada no exceda de 250 centímetros cúbicos, si se trata de motores de combustión interna, o su potencia máxima neta no exceda de 16 kw, en el resto de motores.

(...)

2.a) La delimitación y determinación de los vehículos a que se refieren el apartado 1.a) anterior y el apartado 1 del artículo 70 se efectuará, en lo no previsto expresamente en dichos preceptos, con arreglo a las definiciones y categorías contenidas en la versión vigente al día 30 de junio de 2007 del Anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre."

Por su parte, el artículo 69 del mismo texto legal, establece que:

"La base imponible estará constituida:

a) En los medios de transporte nuevos, por el importe que con ocasión de la adquisición del medio de transporte se haya determinado como base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de un impuesto equivalente o, a falta de ambos, por el importe total de la contraprestación satisfecha por el adquirente, determinada conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, en este último caso, no formarán parte de la base imponible las cuotas del Impuesto General Indirecto Canario satisfechas o soportadas directamente por el vendedor del medio de transporte.

b) En los medios de transporte usados, por su valor de mercado en la fecha de devengo del impuesto.

(...)

Los sujetos pasivos podrán utilizar, para determinar el valor de mercado, los precios medios de venta aprobados al efecto por el Ministro de Economía y Hacienda que estuviesen vigentes en la fecha de devengo del impuesto. En los casos en que sea aplicable la minoración a que se refiere el párrafo anterior, el Ministro de Economía y Hacienda establecerá el procedimiento para determinar la parte de dichos precios medios que corresponde al importe residual de las cuotas de los impuestos indirectos soportadas.

Cuando los sujetos pasivos declaren un valor de mercado determinado conforme a lo previsto en el párrafo anterior, la Administración tributaria no podrá comprobar por los otros medios previstos en el artículo 57 de la Ley General Tributaria el valor así declarado."

En cuanto a los tipos impositivos, el artículo 70 de la Ley de Impuestos Especiales, dispone:

"1. Para la determinación de los tipos impositivos aplicables se establecen los siguientes epígrafes:

Epígrafe 1.º

a) Vehículos cuyas emisiones oficiales de CO2 no sean superiores a 120 g/km, con excepción de los vehículos tipo "quad" y de los vehículos comprendidos en los epígrafes 6.º, 7.º, 8.º y 9.º

b) Vehículos provistos de un solo motor que no sea de combustión interna, con excepción de los vehículos tipo "quad".

../..



**Consulta DGT V0053-20**

**14/01/2020**

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

**RESUMEN**

La comunidad de propietarios consultante ha obtenido una subvención para la rehabilitación del edificio. En la resolución de concesión se indica que hay comuneros que no tienen derecho a la percepción de la misma.

**CONTENIDO**

Las comunidades de bienes (término que incluye las comunidades de propietarios del régimen de propiedad horizontal) no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

El artículo 88 de la LIRPF, añade que "Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos".

Y, según el artículo 89 de la LIRPF:

"1. Para el cálculo de las rentas a atribuir a cada uno de los socios, herederos, comuneros o partícipes, se aplicarán las siguientes reglas:

1.<sup>a</sup> Las rentas se determinarán con arreglo a las normas de este Impuesto, y no serán aplicables las reducciones previstas en los artículos 23.2, 23.3, 26.2 y 32 de esta Ley, con las siguientes especialidades: (...).

3. Las rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si éstos no constaran a la Administración tributaria en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales.

(...)"

Al determinarse las rentas de la comunidad de propietarios con arreglo a las normas del IRPF, la subvención tiene la consideración de ganancia o pérdida patrimonial, en cuanto se corresponde con el concepto que de las mismas establece el artículo 33.1 de la LIRPF, según el cual "son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos".

En relación con la consulta planteada, referente a la atribución a los miembros de la comunidad de propietarios de la subvención recibida por esta última, en el supuesto en que determinados copropietarios no cumplan con los requisitos normativamente establecidos para ser beneficiarios de la misma, el criterio establecido por este Centro Directivo en consulta tributaria vinculante con número de referencia V0769-16 de fecha 25 de febrero de 2016, es el siguiente:

"Conforme con lo expuesto, la subvención de la que es beneficiaria la comunidad de propietarios consultante se atribuirá, en principio, a cada uno de los propietarios en función de su coeficiente de participación en el edificio, en cuanto —conforme al artículo 3 de la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal— este es el módulo para determinar la participación de cada propietario en las cargas y beneficios por razón de la comunidad. No obstante lo expuesto y atendiendo a lo establecido en el apartado 4 de la base segunda y en el apartado 4 de la base novena, sólo pueden acceder a la ayuda aquellos propietarios que habiendo optado a la misma cumplan con la normativa en materia de subvenciones, propietarios a los que de acuerdo con la normativa expuesta corresponde atribuir, en los términos apuntados, las ayudas obtenidas por la comunidad."

Por todo ello, el importe de la subvención sólo se atribuirá a los miembros de la comunidad de propietarios a los que de acuerdo con el contenido de la resolución por la que se concede la subvención cumplan los requisitos para ser beneficiarios de la misma, en los términos que establece el artículo 9.1 de la Orden 1/2016, de 15 de abril, por el que se establecen las bases reguladoras para la concesión en la Comunidad Autónoma de la Rioja de las ayudas del programa de fomento de la Rehabilitación Edificatoria del Plan Estatal de fomento del alquiler de viviendas, la rehabilitación edificatoria y la regeneración y renovación urbanas 2013-2016.

Por último, en desarrollo del artículo 90 de la LIRPF, el artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), regula las obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas de la forma siguiente:

..//..

**Consulta DGT V0188-20**

**28/01/2020**

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

**RESUMEN**

La consultante, funcionaria pública y licenciada en Derecho, fue habilitada por el decano del Colegio de Abogados para defender en un procedimiento judicial a un familiar. Obtenida sentencia favorable se condena en costas a la otra parte, por lo que se ve obligada a expedir factura de honorarios.

**CONTENIDO**

**Impuesto sobre el Valor Añadido**

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

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

Del escrito de la consulta se deduce que la consultante prestará los servicios de representación procesal a un familiar percibiendo una contraprestación por ello.

Al respecto debe decirse que la frecuencia o habitualidad con la que una persona física presta servicios no tiene relevancia en lo que respecta a la consideración de esa persona física como empresario o profesional a los efectos del Impuesto en la medida en que exista la concurrencia de la ordenación de unos medios de producción que impliquen la voluntad de intervenir en el mercado aunque sea de forma ocasional.

Así se ha manifestado por este Centro directivo en, entre otras, la contestación vinculante de 21 de mayo de 2012, consulta número V1102-12, en la que se señaló que no puede predicarse que una persona o entidad tiene la consideración, o no, de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, de forma intermitente en el tiempo, en función del tipo de operaciones que realice, sean estas a título gratuito u oneroso.

No obstante, dichas personas físicas no tendrían la consideración de empresarios o profesionales cuando realicen dicha operación, de forma puntual y aislada y sin intención de continuidad, efectuada al margen de una actividad empresarial o profesional.

..//..

**El consultante manifiesta que tiene la residencia fiscal en España, teniendo su mujer e hijos su residencia fiscal en un país no comunitario, siendo los ingresos de él los únicos ingresos de la familia**

**D22**

**Si puede presentar declaración conjunta con su mujer e hijos**

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020



**Consulta DGT V0042-20**

**14/01/2020**

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

## **CONTENIDO**

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha configurado a raíz de la Sentencia del Tribunal Constitucional 45/1989, de 20 de febrero, como un impuesto en el que la regla general es la tributación individual. La tributación conjunta constituye un régimen opcional, consistente en la acumulación de las rentas obtenidas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que integran una unidad familiar, definida en los términos establecidos en el artículo 82 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que dispone:

“1. Podrán tributar conjuntamente las personas que formen parte de alguna de las siguientes modalidades de unidad familiar:

1.ª La integrada por los cónyuges no separados legalmente y, si los hubiera:

a) Los hijos menores, con excepción de los que, con el consentimiento de los padres, vivan independientes de éstos.

b) Los hijos mayores de edad incapacitados judicialmente sujetos a patria potestad prorrogada o rehabilitada.

2.ª En los casos de separación legal, o cuando no existiera vínculo matrimonial, la formada por el padre o la madre y todos los hijos que convivan con uno u otro y que reúnan los requisitos a que se refiere la regla 1.ª de este artículo.

2. Nadie podrá formar parte de dos unidades familiares al mismo tiempo.

(...)”.

Por tanto, la tributación conjunta consiste en una forma opcional de declaración de diferentes contribuyentes del Impuesto, que acumulan sus rentas, presentando una declaración única.

En consecuencia, no pueden presentar declaración conjunta personas que no sean contribuyentes por este Impuesto, siendo contribuyentes las personas físicas que tengan su residencia fiscal en España de acuerdo con lo establecido en los artículos 8, 9 y 10 de la Ley del Impuesto.

Todo ello con independencia de que, por imperativo de las obligaciones derivadas del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, se haya establecido una deducción aplicable a las unidades familiares formadas por contribuyentes de este Impuesto y por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, establecida en la disposición adicional cuadragésima octava de la Ley del Impuesto, y una opción de declaración para contribuyentes residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea establecida en el artículo 46 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo).

No obstante, la referida deducción y opción, al derivar de la aplicación del derecho comunitario, no resultarían de aplicación a unidades familiares en la que sus miembros no sean residentes en países de la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo.

# D23

Como debe repercutir el impuesto a sus clientes, cuando:

- el cliente es una persona física o jurídica que no está inscrita en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

- el cliente es una persona jurídica que está inscrita en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020



Consulta DGT V0191-20

28/01/2020

SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior

## RESUMEN

El consultante es titular de un taller mecánico de vehículos. En el desarrollo de su actividad económica presta el servicio de recarga de equipos de frío de diferentes tipos de vehículos, sin estar inscrito en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Para prestar el servicio de recarga utiliza diferentes tipos de gases fluorados, teniendo los certificados necesarios para la manipulación de dichos gases.

En la adquisición de los diferentes tipos de gases que utiliza, el proveedor le repercute el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

## CONTENIDO

El artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 30 de octubre) crea el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI).

Este impuesto se configura como un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de aquellos productos comprendidos en su ámbito objetivo y grava, en fase única, el consumo de estos productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.

El número 1 del apartado seis del aludido artículo regula el hecho imponible de la siguiente forma:

“1. Está sujeta al Impuesto:

a) La primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlos la exención regulada en la letra a) del número 1 del apartado siete.

b) El autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero. Tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo de los gases fluorados de efecto invernadero por los productores, importadores, adquirentes intracomunitarios, o empresarios a que se refiere la letra anterior.”

c) La importación y adquisición intracomunitaria de los gases fluorados de efecto invernadero objeto del impuesto contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera, como los aerosoles, sistemas y espumas de poliuretano y poliestireno extruido, entre otros.”

Conforme el apartado Nueve, punto 1 del artículo 5:

“Son contribuyentes del Impuesto los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, gestores de residuos y los revendedores que realicen las ventas o entregas, importaciones, adquisiciones intracomunitarias o las operaciones de autoconsumo sujetas al Impuesto.”

Según el número 1 del apartado ocho:

“1. El Impuesto se devengará en el momento de la puesta de los productos objeto del impuesto a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.”

Por otra parte, el número 1 del apartado cinco del artículo 5 de la Ley 16/ 2013 define al consumidor final de la siguiente forma:

“La persona o entidad que adquiera los gases fluorados de efecto invernadero con el impuesto repercutido para su reventa, incorporación en productos, para uso final en sus instalaciones, equipos o aparatos, para la fabricación de equipos o aparatos o para la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos.

..//..

La consultante pregunta si debe presentar el modelo 548 aprobado mediante la Orden HAP/779/2013, de 30 de abril, por las cuotas repercutidas del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas al distribuidor

D24

Mº Hacienda, Consultas DGT, enero 2020



Consulta DGT V0199-20

29/01/2020

SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior

## RESUMEN

La consultante fabrica productos sujetos al Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas para clientes bajo lo que denomina como "marca del distribuidor" (también conocida como marca blanca). No obstante, tanto la materia prima, como el producto terminado son propiedad de la consultante hasta que se produce la transmisión del mismo al distribuidor mediante las facturas de venta correspondientes.

## CONTENIDO

El artículo 14 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) establece que:

"1. Los sujetos pasivos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los adquirentes de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, quedando éstos obligados a soportarlas.

(...)

2. Cuando la fabricación, la transformación o el almacenamiento en régimen suspensivo se realicen por cuenta ajena, el sujeto pasivo deberá repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre aquel para el que realiza la operación.

(...).".

Por su parte, el Real Decreto 1715/2012, de 28 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, y se introducen otras disposiciones relacionadas con el ámbito tributario (BOE de 29 de diciembre), añadió el apartado 6 al artículo 45 de dicho Reglamento, con la siguiente redacción:

"6. En los supuestos del artículo 14, apartado 2 de la Ley, los depositarios autorizados deberán presentar una declaración informativa periódica de las personas o entidades para quienes realicen la fabricación, transformación o almacenamiento en régimen suspensivo. En dicha declaración se harán constar los datos siguientes:

a) Identificación y número de identificación fiscal de la persona o entidad para quien realice la operación.

b) Clase de los productos objeto de los Impuestos Especiales.

c) Elementos de cuantificación de las cuotas repercutidas o con aplicación de un supuesto de exención.

En dicha declaración informativa los depositarios autorizados harán constar igualmente los datos a que se refieren las letras b) y c) respecto de las operaciones en las que la repercusión del impuesto haya tenido lugar conforme a lo previsto en el apartado 1 del artículo 14 de la Ley.

La declaración informativa periódica se presentará en el lugar, forma, plazos y modelo que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas."

En desarrollo de esta habilitación normativa, se dictó la Orden HAP/779/2013, de 30 de abril, por la que se aprueba el modelo 548 «Impuestos Especiales de Fabricación. Declaración informativa de cuotas repercutidas» (BOE de 9 de mayo), cuyo artículo 2 establece:

"Artículo 2. Ámbito de aplicación de la declaración informativa de cuotas repercutidas.

La declaración informativa tendrá el siguiente ámbito de aplicación:

a) La presentación la realizarán los depositarios autorizados de los Impuestos Especiales de Fabricación, con excepción del Impuesto sobre la Electricidad.

b) Los declarantes cumplimentarán las operaciones realizadas por cuenta ajena."

La presente Orden limita la presentación de la declaración informativa a los supuestos de repercusión a que se refiere el apartado 2 del artículo 14 de la Ley de Impuestos Especiales, es decir, a los supuestos de repercusión de cuotas a propietarios de productos, excepto el Impuesto sobre la Electricidad, sin perjuicio de que en el futuro se amplíe su contenido en los términos previstos en el penúltimo párrafo del citado artículo 45.6 del Reglamento de los Impuestos Especiales.

../..



**Consulta DGT V0173-20**  
**22 de enero de 2020**  
**Arts. 110 y ss. L.I.S. (L27/2014)**

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La entidad consultante es una entidad privada, de naturaleza asociativa que carece de ánimo de lucro, no habiendo sido declarada de utilidad pública y no teniendo naturaleza canónica.

De acuerdo con sus estatutos, sus fines son los siguientes:

-Estimular el desarrollo físico, psíquico e integración social de las personas con dificultades.

-Trabajar por la integración y normalización de las personas con diversidad funcional o riesgo de padecerla en todo lo que tenga que ver con su integración en la comunidad, su salud, su integración escolar y su integración laboral.

Para la consecución de sus fines se desarrollan las siguientes actividades:

-Ofrecer terapias necesarias para estimular el desarrollo físico, psíquico e integración social de las personas con dificultades: logopedia, psicomotricidad, apoyos educativos y orientación psicológica.

Los cargos directivos de la asociación son gratuitos y quienes dirigen la asociación carecen de interés en los resultados económicos de la entidad, no participando en los mismos. La asociación no está declarada de utilidad pública aunque está promoviendo un expediente para que en un futuro pueda ser declarada de utilidad pública.

La asociación, para conseguir sus fines sociales, cuenta con profesionales asalariados tales como logopedas, trabajadores sociales, integradores sociales, fisioterapeutas y psicólogos que reciben una remuneración como trabajadores asalariados por cuenta ajena que es la fijada en convenio colectivo.

La asociación para financiarse cuenta con los siguientes ingresos:

-Cuotas de los socios, colaboradores o benefactores.

-Subvenciones que otorga el Ayuntamiento de la localidad y el instituto provincial de bienestar social, otorgadas con el fin exclusivo de realizar el objeto social de la asociación.

-Enfermos que derivan para su tratamiento por los profesionales de la asociación y por los que esta factura mensualmente sus terapias.

-Becas que le concede el Ministerio de Educación a niños con dificultades físicas o psíquicas para que sean tratados en la Asociación por el psicólogo, fisioterapeuta o logopeda.

### CUESTIÓN PLANTEADA

Si las rentas o los ingresos mencionados estarían sujetas y exentas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.

### CONTESTACION

El artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, considera entidades sin fines lucrativos a sus efectos, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras a:

" (...)

b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública

(...)".

Por su parte, la letra a) del apartado 3 del artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), considera como entidades parcialmente exentas a las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que no resulte de aplicación el título II de la Ley 49/2002.

..//..



**Consulta DGT V0106-20**  
**21 de enero de 2020**  
**Art. 120 L.G.T. (L58/2003)**  
**Art. 99 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La consultante, como mutua de accidentes de trabajo, satisfizo por Resolución del INSS en 2012 a un trabajador una prestación por incapacidad permanente parcial para su profesión habitual (cantidad a tanto alzado de 38.252,40 €), practicando la correspondiente retención a cuenta del IRPF. Recurrida la resolución por el trabajador, por sentencia de 31 de marzo de 2014 se declara a este en situación de incapacidad permanente total con derecho a pensión. Reclamada por la mutua al trabajador la devolución de la prestación por incapacidad permanente parcial, este ha devuelto el importe neto, no devolviendo el importe de la retención.

### CUESTIÓN PLANTEADA

Se pregunta a quién corresponde la devolución de la retención practicada

### CONTESTACION

La obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, se recoge en el artículo 99.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), disponiendo que "las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades de atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligados a practicar retención o ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro (...). Estarán sujetos a las mismas obligaciones los contribuyentes por este impuesto que ejerzan actividades económicas respecto a las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de dichas actividades (...)".

Por su parte, el artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), determina que "las personas o entidades contempladas en el artículo 76 de este Reglamento que satisfagan o abonen las rentas previstas en el artículo 75, estarán obligadas a retener e ingresar en el Tesoro, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, de acuerdo con las normas de este Reglamento".

En el presente caso nos encontramos con que la consultante practicó en 2012, en aplicación de los preceptos reguladores de los pagos a cuenta, la correspondiente retención sobre un pago (prestación a tanto alzado por incapacidad permanente parcial para la profesión habitual) que en ese momento se efectuaba desde su consideración de rendimiento del trabajo sujeto al impuesto y no exento. Posteriormente, en 2014, por sentencia de un juzgado de lo social que reconoce otro tipo de prestación (pensión periódica) aquel pago deviene en indebido, por lo que se plantea su incidencia respecto a aquella retención.

El artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), establece en su párrafo primero que "cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".

A su vez, el artículo 221.1 de la misma ley dispone que "cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley".

Por otra parte, el artículo 129 de Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), determina lo siguiente:

"Artículo 129. Especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas.

1. Cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo.

2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo.

../..





Consulta DGT V0003-20  
8 de enero de 2020  
TAINSIAE RDLeg 1175/1990  
Art. 149 L.I.V.A. (I37/1992)  
Arts. 1, 2 Orden HAC/1254/2018

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante desarrolla una actividad de comercio al por menor de ropa en un establecimiento abierto al público. Además, realiza ventas a través de la plataforma online "Ebay".

Estas ventas online se realizan en cualquier parte del mundo.

En la actualidad, determina el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva y tributa por el régimen especial del recargo de equivalencia del IVA.

### CUESTIÓN PLANTEADA

- 1ª Epígrafe del IAE en el que debe estar matriculado por esta actividad.
- 2ª Si puede determinar el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva.
- 3ª Si puede tributar por el régimen especial del recargo de equivalencia del IVA.

### CONTESTACION

1.- Impuesto sobre Actividades Económicas.

1º) La clasificación de las actividades económicas en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para la aplicación de las mismas, por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, se realizará atendiendo a la naturaleza material de dichas actividades.

En consecuencia, las actividades de comercio a través de la red Internet u otros medios de venta electrónicos, deben tributar de acuerdo con la verdadera naturaleza de la actividad económica ejercida, dependiendo de las condiciones que concurran en el vendedor y del modo en que se realice la venta.

2º) A los solos efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas las actividades comerciales vienen definidas en las letras C) y D) del apartado 2 de la regla 4ª de la Instrucción en los siguientes términos:

"C) El pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades de comercio al por mayor faculta para la venta al por menor, así como para la importación y exportación de las materias o productos objeto de aquéllas.

A efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas, se considera comercio al por mayor el realizado con:

- a) Los establecimientos y almacenes dedicados a la reventa para su surtido.
- b) Toda clase de empresas industriales, en relación con los elementos que deban ser integrados en sus procesos productivos, cualquiera que sea la forma que adopte el contrato. A estos efectos, se considerarán como tales empresas las que se dedican a producir, transformar o preparar alguna materia o producto con fines industriales.
- c) Las Fuerzas Armadas y la Marina Mercante, en todo caso.

No obstante, el régimen de facultades de los sujetos pasivos clasificados en el epígrafe 618.1 será el establecido en las notas al referido epígrafe.

Asimismo, para que el comercio se considere al por mayor bastará con que se ejecuten transacciones o remisiones, aunque sea sin disponer de almacén o establecimiento, o que se conserven las mercancías en poder de los proveedores o en almacén ajeno en calidad de depósito a la orden y voluntad del depositante.

D) El pago de las cuotas correspondientes al ejercicio de actividades de comercio al por menor faculta para la importación de las materias o productos objeto de aquéllas.

..//..



## Tribunal Económico-Administrativo Central

10 de febrero de 2020

Arts. 14 y 99 L.I.R.P.F. (L35/2006) Impuesto sobre la Renta de las Personas

Arts. 78 y 79 R.I.R.P.F. (RD439/2007)

### RESUMEN

En aquellos casos en los que determinadas rentas del trabajo no fueron satisfechas por el obligado al pago de las mismas en el ejercicio en que resultan exigibles, no puede el trabajador en dicho ejercicio, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse por aquél, deducir las retenciones correspondientes a tales rentas aunque el importe de dichas retenciones hubiera sido ingresado en la Hacienda Pública por el empleador y obligado al pago de las rentas exigibles insatisfechas.

### CONTENIDO

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: De la documentación obrante al expediente resultan acreditados los hechos siguientes: 1.- El sujeto pasivo presentó autoliquidación el 18 de junio de 2014 por el IRPF del ejercicio 2013 declarando los siguientes importes (en euros) en concepto de rendimientos del trabajo:

#### AUTOLIQUIDACION IRPF EJERCICIO 2013

Total ingresos computables (retribuciones dinerarias)	20.711,72
Total gastos deducibles (cotizaciones Seguridad Social)	1.344,40
Rendimiento neto	19.367,32
Retenciones por rendimientos del trabajo	3.106,76

2.- Con fecha 29 de octubre de 2014 le fue notificado por la AEAT escrito de inicio de un procedimiento de verificación de datos en el que se le requería la aportación de la documentación siguiente:

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

- Documentos justificativos de los gastos deducibles de los rendimientos del trabajo personal, para justificar las discrepancias entre el importe declarado y los datos de que dispone la Administración por dicho concepto.

El interesado atendió el 31 de octubre de 2014 dicho requerimiento manifestando que "no fue percibido la totalidad del salario devengado, declarándose únicamente lo percibido, tanto de rendimiento como de retenciones y de gastos de seguridad social" y aportando la documentación siguiente:

-Certificado de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF suscrito por la entidad pagadora, que contiene los importes siguientes (en euros):

#### CERTIFICADO RETRIBUCIONES Y RETENCIONES 2013

Importe íntegro satisfecho	25.746,28
Gastos fiscalmente deducibles (cotizaciones Seguridad Social)	1.602,33
Retenciones practicadas	3.861,94

-Escrito del interesado a la Administración Concursal de la entidad pagadora en el que manifiesta que los créditos (en euros) que ostenta contra la sociedad son:

..//..

**Jurisprudenzia**  
**Jurisprudencia**

---



**Eugenio Simón Acosta**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**

## CONTENIDO

Dos recientes sentencias del Tribunal Supremo han venido a aclarar el problema de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de publicidad prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, a empresarios o profesionales de territorios terceros ajenos al IVA comunitario. Me refiero a las SSTs de 16 y 17/12/2019 (Sala Tercera), recaídas en los recursos 6477/2018 y 6274/2018 respectivamente.

Como es sabido, el artículo 59 bis de la Directiva 2006/112 permite a los Estados miembros alterar la regla general de localización de los servicios en la sede de su prestador o prestatario, según que el destinatario sea un particular (operaciones B2C) o un empresario (operaciones B2B). Este criterio se puede sustituir por el del territorio de utilización o explotación efectiva de los servicios, a fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia.

Así lo ha hecho España en relación con los servicios de publicidad, al disponer en el artículo 70.Dos.1º que se entienden realizados en nuestro territorio de aplicación del impuesto los servicios de publicidad cuando «su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio». El precepto se refiere solamente a los casos en que los servicios no se encuentren localizados en la Comunidad en virtud de las reglas generales.

### Caso examinado

Este es el caso que se examina en las sentencias citadas: una sociedad establecida en territorio de aplicación del impuesto español presta servicios de publicidad a otra de su grupo con sede en Gibraltar la cual, a su vez, los refacturaba a una tercera, también del grupo, domiciliada en Malta. Esta última desarrollaba el negocio operativo consistente en servicios de juegos de azar on-line ofrecidos a clientes de todo el mundo. La empresa de Malta era la verdadera beneficiaria de los servicios de publicidad. Dicho de otro modo, el grupo interpuso una sociedad gibraltareña (fuera del ámbito territorial de aplicación del IVA comunitario) que le permitía defender que el servicio tenía como destinataria una empresa de un territorio tercero. Según la regla general de localización de los servicios B2B, la operación no estaba gravada por haber sido realizada fuera de nuestro territorio.

Existía ya un antecedente jurisprudencial (la STS de 6/4/2016, recurso número 3488/2014), que resolvía un caso similar, pero no era el mismo. Se trataba básicamente de ventas de tarjetas de saldo de prepago para teléfonos móviles a empresas andorranas. Las tarjetas sólo se podían utilizar en España. La empresa española que las vendió defendía que el lugar de utilización o realización efectiva del servicio estaba en Andorra porque sólo ha de tenerse en cuenta la utilización del servicio por su prestatario (la empresa andorrana) y no su utilización o explotación por otros futuros adquirentes de las tarjetas, dado que la actividad de estos es ajena al hecho imponible consistente en la primera venta de las tarjetas. El TS dictaminó en aquella ocasión que la venta al destinatario intermedio estaba sujeta porque los usuarios finales utilizaban el servicio en España.

Aplicado este razonamiento al caso presente podría entenderse que el servicio de publicidad se utiliza donde residen los jugadores que efectúan las apuestas, tesis defendida por el sujeto pasivo como alternativa a su pretensión principal de que se aplique la regla general y se entienda como lugar de realización del hecho imponible la sede de la sociedad gibraltareña destinataria del servicio.

### Criterio del Tribunal Supremo

El TS, con buen criterio, entiende que el servicio de publicidad se ha utilizado de forma efectiva en España, porque es en España donde se han difundido los mensajes publicitarios, y es irrelevante que el mensaje llegue a usuarios finales del producto publicitado que residan en países terceros. También es irrelevante, obviamente, la sede de su prestatario del servicio cuando la norma aplicable es la regla especial del artículo 70.Dos de la Ley del IVA (lugar de utilización o explotación efectiva del servicio). No hay, por tanto, contradicción con la sentencia de 2016, sino una inteligente y acertada disección, diferenciación y calificación de las circunstancias concurrentes en uno y otro caso.



**Ramón Falcón y Tella**  
**Catedrático Universidad Complutense de Madrid**  
**Abogado**

## CONTENIDO

El art. 237.3LGT prevé expresamente el planteamiento de cuestión prejudicial por los Tribunales Económico-Administrativos, aunque desde el punto de vista interno son indudablemente órganos administrativos, porque existe una jurisprudencia reiterada según la cual el concepto de órgano judicial es un concepto comunitario, siendo irrelevantes las categorías internas. En este sentido se había pronunciado el propio TEAC en Resoluciones de 29 de marzo de 1990 y 2 de octubre de 1991, y tal legitimación había sido reconocida por la STJUE Gabalfria, de 21 marzo 2000, que resuelve determinadas cuestiones prejudiciales planteadas por el TEAR Cataluña, admitiendo de forma expresa la legitimación de los órganos económico-administrativos para plantear cuestión prejudicial.

La reciente STJUE de 21 enero 2020, Asunto C-274/14, Banco de Santander, ha negado tal legitimación, sin embargo, por entender que los TEA carecen de una verdadera independencia ya que sus miembros no son inamovibles. Según la citada sentencia "el concepto de «independencia», que es inherente a la función de juzgar, implica ante todo que el órgano de que se trate tenga la calidad de tercero con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida (véanse, en ese sentido, las sentencias de 30 de marzo de 1993, Corbiau, C-24/92, EU:C:1993:118, apartado 15, y de 9 de octubre de 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, apartado 29 y jurisprudencia citada)". Estas garantías de independencia e imparcialidad postulan la existencia de reglas, especialmente en lo referente a la composición del órgano, así como al nombramiento, a la duración del mandato y a las causas de inhibición, recusación y cese de sus miembros, "que permitan excluir toda duda legítima en el ánimo de los justiciables en lo que respecta a la impermeabilidad de dicho órgano frente a elementos externos y en lo que respecta a su neutralidad con respecto a los intereses en litigio (sentencia de 9 de octubre de 2014, TDC, C-222/13, EU:C:2014:2265, apartado 32)".

En el caso de los TEA "según la normativa nacional aplicable, en particular el artículo 29, apartado 2, del Real Decreto 520/2005, el Presidente y los vocales del TEAC son nombrados por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, y por duración indefinida". Según esta misma disposición, "tanto el Presidente como los vocales del TEAC pueden ser separados con arreglo al mismo procedimiento, es decir, por real decreto del Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda". En cuanto a los miembros de los TEAR, "según el artículo 30, apartado 2, del Real Decreto 520/2005, son nombrados y separados por el Ministro de Economía y Hacienda entre los funcionarios que se indican en una determinada relación y pueden ser separados por ese mismo Ministro".

De modo que "aunque es cierto que la legislación nacional aplicable establece normas que regulan, en particular, la inhibición y recusación del Presidente y vocales del TEAC o, en el caso del Presidente del TEAC, normas en materia de conflictos de interés, incompatibilidades y deberes de transparencia, ha quedado acreditado en cambio que el régimen de separación del Presidente y los vocales del TEAC no está previsto en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas como las aplicables a los miembros del poder judicial". Al contrario, "a los miembros del TEAC se les aplican únicamente las normas generales del Derecho administrativo y, en particular, el Estatuto Básico del Empleado Público, tal como confirmó el Gobierno español en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia. Lo mismo se puede decir de los miembros de los TEA regionales y locales".

Por tanto, "la separación del Presidente y los vocales del TEAC y de los miembros de los demás TEA no se limita, como exige el principio de inamovilidad, a ciertos supuestos excepcionales que reflejen motivos legítimos e imperiosos que justifiquen la adopción de tal medida y en los que se respete el principio de proporcionalidad y se observen los procedimientos establecidos al efecto, como pueden ser un supuesto de incapacidad o de falta grave que les impida reunir las condiciones de aptitud para continuar en el ejercicio de sus funciones".

De ello "se deduce que la legislación nacional aplicable no garantiza que el Presidente y los vocales del TEAC se encuentren al amparo de presiones externas, directas o indirectas, que puedan hacer dudar de su independencia". Si bien es cierto que, a tenor del artículo 228, apartado 1, de la LGT, los miembros de los TEA ejercerán sus competencias «con independencia funcional» y que, de conformidad con los artículos 29, apartado 9, y 30, apartado 12, del Real Decreto 520/2005, ejercerán «con total independencia, y bajo su responsabilidad», las funciones que tengan legalmente atribuidas, "no es menos cierto que la separación de sus puestos o la anulación de sus nombramientos no se ven acompañadas de garantías especiales". Pues bien, "un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo sobre los miembros de los TEA (véase, por analogía, la sentencia de 31 de mayo de 2005, Syfait y otros, C-53/03, EU:C:2005:333, apartado 31)".

Desde este punto de vista, la situación de los miembros de los TEA, y en particular del TEAC, se distingue, por ejemplo, "de la del organismo remitente en el asunto en que recayó la sentencia de 6 de octubre de 2015, Consorci Sanitari del Maresme (C-203/14, EU:C:2015:664), en el sentido de que, como indican los apartados 11 y 20 de dicha sentencia, los miembros de dicho organismo disfrutaban, a diferencia de los miembros de los TEA, de una garantía de inamovilidad, mientras dure su mandato, que solo admite excepciones por causas expresamente enumeradas por ley".

../..



**Mariano Campos Moscoso**

**Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario (Facultad de Derecho y CC. EE. EE. de Córdoba)**  
**Doctor en Derecho**

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de junio de 2019
  1. El ITPAJD no tiene el carácter de impuesto sobre el volumen de negocios
  2. Consideraciones que se desprenden de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de junio de 2019
- III. Doctrina que mantiene el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de enero de 1996 (RJ 1996, 2655)
- IV. Sentencias del Tribunal Supremo de 15 (RJ 2012, 2823) y 16 de diciembre de 2011 (RJ 2012, 2839) (recursos de casación para la unificación de doctrina 19/2009 y 5/2009)
  1. En la transmisión de bienes hay que estar a la condición del transmitente
  2. Consideraciones que se desprenden de la STS de 16 de diciembre de 2011 (Recurso de casación para unificación de doctrina 5/2009)
- V. Resolución del TEAC de 8 de abril de 2014 (JT 2014, 803) (núm. de Resolución 00/05459/2013/00/00)
  1. ¿Se siente vinculado el TEAC por la doctrina que mantiene el Tribunal Supremo en la sentencia de 18 de enero de 1996?
  2. Comentario crítico de la resolución del TEAC en relación con la doctrina mantenida por la STS de 18 de enero de 1996
- VI. Resolución del TEAC de 20 de octubre de 2016 (JT 2016, 1252) (núm. de Resolución 00/02568/2016/00/00)
  1. Cambio de criterio del TEAC en relación con la doctrina mantenida en la resolución de 8 de abril de 2014
  2. Comentario crítico de la resolución del TEAC de 20 de octubre de 2016
- VII. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 4 de junio de 2019 (PROV 2019, 218793)
- VIII. El artículo 7.5 del T. R. del ITPAJD
- IX. Conclusiones
- X. Bibliografía
- XI. Jurisprudencia y Doctrina Administrativa

## RESUMEN

En el presente trabajo se analiza la doctrina que mantiene el Tribunal Supremo sobre la compraventa de oro por empresarios a particulares, que ha dado lugar a la STJUE de 12 de junio de 2019 tras la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ha tenido ocasión de pronunciarse en sentencia del pasado 12 de junio de 2019 (TJCE 2019, 104), Asunto C-185/18, en relación con la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo sobre la tributación de la compraventa de oro y otros metales por empresarios a particulares).

La tributación de las citadas compraventas viene siendo objeto de debate desde hace aproximadamente una década y aún está pendiente de que el Tribunal Supremo establezca una doctrina clara, motivada y unificadora, que redunde en la igualdad en la aplicación de la Ley, en la seguridad jurídica y en la certeza del Derecho, tanto desde la consideración de los destinatarios de la norma como desde la consideración de los órganos encargados de su aplicación.

../..



**Tribunal Supremo**  
**17.12.2019 núm. 1802/2019 (RJ 2019, 5341)**

## RESUMEN

El análisis de la regularización ha de limitarse a la sociedad recurrente "Ramón y Cajal Abogados, S.L." y si aparece justificado de la prueba que obra en las actuaciones y como se admite en la sentencia, que existe una vinculación o relación entre las Sociedades Patrimoniales que facturan en lugar de los socios profesionales que prestan como obligaciones accesorias sus servicios como Abogados en el citado despacho profesional, y éste mismo. Y aparece acreditado que no existe tal vinculación, pues los servicios jurídicos son prestados directamente por los socios, que firman las facturas a los clientes sin el visto de las Sociedades profesionales interpuestas: los gastos corresponden a los socios y no a estas sociedades interpuestas, que además carecen del personal necesario para su funcionamiento, según se tiene por acreditado en la sentencia recurrida, por lo que es evidente que la recurrente debió abonar los servicios profesionales a los Socios y no a las sociedades interpuestas, con la consideración de Actividades Económicas de los mismos y la retención correspondiente en el Impuesto sobre la renta. Y para esa regularización bastaba con la aplicación del artículo 13 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945).

## CONTENIDO

Como recuerda el Abogado del Estado esta Sala, en las sentencias de 11 marzo 2015 (RJ 2015, 1307) recaídas en recursos de Casación para la Unificación de Doctrina, si bien desestimaron los recursos casacionales unificatorios al considerar que la base de la cuestión era probatoria y que las sentencias invocadas como de contraste no constituían un elemento comparativo suficiente con arreglo a la normativa entonces reguladora de la Casación, confirmó razonamientos idénticos a los ahora desarrollados por la Sala de instancia y, sobre todo, situó el centro de gravedad de la cuestión en un problema probatorio, a resolver caso por caso, de tal forma que podría haber supuestos de constitución de sociedades profesionales de abogados que no fueran constitutivos de simulación y supuestos, que por las circunstancias que concurran, sí pudieran ser constitutivos de tal.

En definitiva la recurrente hace hincapié en que para que exista la simulación a que se refiere el artículo 16 de la Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) se precisa ocultación y engaño, sin embargo como la misma mantiene en su escrito de interposición la Ley no define lo que se entiende por simulación, y desde luego la inexistencia de ocultación no se acredita por el mero hecho de que la recurrente haya formulado en anteriores ocasiones sus declaraciones utilizando el sistema de facturación a las sociedades profesionales interpuestas, ahora cuestionado, pues es evidente que la Administración puede proceder a comprobar y regularizar en su caso las autoliquidaciones dentro del periodo de prescripción, sin que el hecho de la presentación de las autoliquidaciones e incluso la falta de reacción de la Administración tempestiva, implique automáticamente la inexistencia de ocultación. Esta, y la misma simulación, será el resultado de la prueba correspondiente y en este caso corresponde a los Tribunales de instancia su valoración, que según reiterada jurisprudencia no puede ser revisada en sede casacional.

## El Tribunal Constitucional vuelve a pronunciarse sobre la plusvalía municipal: es inconstitucional cuando la cuota supera a la ganancia

Análisis de la STC 126/2019, de 31 de octubre, cuestión de inconstitucionalidad 1020-2019

# J05

Revista de Contabilidad y Tributación, nº. 444, marzo 2020



**María del Carmen Cámara Barroso**  
Profesora contratada doctora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad a Distancia de Madrid, UDIMMA

**Marta González Aparicio**  
Ayudante del Área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de León

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1. Los antecedentes del caso: la STC 59/2017, de 11 de mayo
  - 3.2. Cálculo del incremento de valor: ¿deben incluirse los gastos inherentes a la adquisición y transmisión?
  - 3.3. El IIVTNU es inconstitucional cuando la cuota a pagar supera la ganancia real obtenida
  - 3.4. La necesaria actuación del legislador

Referencias bibliográficas

### RESUMEN

La comúnmente conocida como plusvalía municipal es uno de los tributos que más debate jurisprudencial, administrativo y doctrinal ha originado en los últimos tiempos, particularmente por la fórmula de cálculo de su base imponible. Tras la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, donde se declaraba inconstitucional el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana en los casos de transmisiones con pérdidas, ahora, el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 126/2019, de 31 de octubre, objeto de análisis en las páginas siguientes, se ha vuelto a pronunciar sobre la constitucionalidad de la normativa reguladora de este impuesto en los casos en los que la cuota supera a la ganancia.

### CONTENIDO

#### 1. Supuesto de hecho

Antes de entrar a examinar el supuesto de hecho, vamos a hacer previamente unas consideraciones iniciales del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU), comúnmente conocido como «plusvalía municipal». Este impuesto es uno de los tributos que más debate jurisprudencial, administrativo y doctrinal ha originado en los últimos tiempos, particularmente por la fórmula de cálculo de su base imponible y se encuentra regulado en los artículos 104 a 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL).

Del cálculo de la base imponible sometida a tributación en este impuesto se ocupa el artículo 107 del referido texto legal. Este precepto ha sido el centro del debate, pues la fórmula de cálculo referida se articulaba de tal manera que, aun no produciéndose incremento de valor alguno, siempre ofrecía un resultado positivo. Por ello, el Tribunal Constitucional (TC), en su Sentencia 59/2017, de 11 de mayo (NCJ062411), declaró inconstitucionales y nulos los apartados 1 y 2 a) del referido artículo 107. La poca claridad de esta sentencia, y los múltiples interrogantes que dejaba en torno a la aplicación del régimen del IIVTNU por los distintos operadores legales, provocó que nuestro otro gran órgano jurisdiccional estatal, el Tribunal Supremo (TS), se pronunciara, en Sentencia de 9 de julio de 2018 (rec. núm. 6226/2017 –NFJ070779–) «interpretando» este pronunciamiento del TC y, en particular, los límites de la declaración de inconstitucionalidad. Este pronunciamiento, aunque ha aclarado algunas cuestiones dudosas, ha originado una situación que no puede tildarse sino de «particular», en la que el TS parece adoptar una posición más que de juzgador, de intérprete de las resoluciones emitidas por el TC.

../..





José Pedreira Menéndez  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Oviedo

## SUMARIO

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

## RESUMEN

La Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2019 no entra a analizar la posibilidad de que un profesional (abogado) cuente con una sociedad desde la que presta sus servicios a otra sociedad profesional (despacho colectivo), que es la que desarrolla el servicio de abogacía con los clientes, pese a que era la cuestión que se pretendía solventar con la admisión a casación, como se indicó en el Auto del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2018. Esto es, pese a no pronunciarse expresamente, sí señala el tribunal que este tipo de estructuras pueden ser meros artificios jurídico-formales para minorar la carga fiscal, por lo que podrían ser consideradas sociedades simuladas. Ahora bien, el análisis de la posible simulación ha de llevarse a cabo caso por caso y ha de ser la Sala de instancia la que aprecie su existencia.

## CONTENIDO

### 1. Supuesto de hecho

La sociedad recurrente presta servicios de abogacía. Los abogados integrados en el despacho perciben sus retribuciones de la sociedad recurrente a través de sociedades, no de forma directa como personas físicas. La Administración calificó las sociedades interpuestas entre la sociedad recurrente y los abogados como simuladas, exigiendo a la primera que hubiera practicado las correspondientes retenciones conforme al impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el fallo confirma el criterio administrativo.

### 2. Doctrina del tribunal

La Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6108/2017 –NFJ075741–) establece como doctrina que (la negrita es nuestra):

[...] si bien la existencia de sociedades profesionales en las que tenga una presencia prácticamente total el socio profesional es una realidad admitida por el ordenamiento tributario, sin embargo para que quede amparada por la normativa tributaria, es necesario que ello responda a razones económicas válidas, por lo que, a sensu contrario, no podrá ampararse esa utilización cuando se fundamente en motivos que en la práctica sean exclusiva o fundamentalmente fiscales, provocando:

- Un diferimiento en la tributación, en lugar de que el socio tribute de forma inmediata, normalmente al tipo marginal que correspondería al importe de las rentas obtenidas por la percepción directa de los emolumentos de actividades profesionales, la hace su sociedad al tipo del impuesto sobre sociedades correspondiente, obviamente más bajo que el del IRPF cuando de cantidades elevadas se trata (sin perjuicio de la tributación que en el futuro se puede producir, cuando las rentas de la sociedad repercutan al socio). Existe, pues, un fenómeno de remansamiento de rentas. - Una minoración de la tributación, mediante fraccionamiento de rentas (splitting). Al figurar como socios de la entidad interpuesta familiares del socio profesional, el futuro reparto de renta a los mismos dividirá la renta total permitiendo a la futura tributación en el IRPF a tipos inferiores al que correspondería a la acumulación en la persona del socio que realmente ha realizado la actividad, dada la progresividad del IRPF.

- Una minoración de la tributación enjugando en el seno de este tipo de sociedades los ingresos derivados de su actividad profesional con partidas de gasto que se deben a supuestas explotaciones económicas deficitarias (fincas rústicas) o al desarrollo de otras actividades, como la inmobiliaria.

- Una minoración de la tributación mediante deducción en sede de la sociedad interpuesta de gastos no relacionados ni afectos en modo alguno, al ejercicio de actividades profesionales por parte del obligado tributario. Así por ejemplo, la deducción de partidas correspondientes a gastos o inversiones particulares del socio profesional, tales como inmuebles o embarcaciones de recreo, viajes en periodo vacacional, reformas de domicilios particulares, etc.

..//..



**César García Novoa**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Santiago de Compostela**

## SUMARIO

1. Introducción
2. Antecedentes
3. La tributación de los derechos de imagen de los deportistas profesionales
4. La posible condición de simulada de la sociedad Kardzali
5. Simulación y las sociedades interpuestas para la cesión y el cobro de derechos de imagen
6. La existencia o no de simulación en el caso Xabi Alonso
7. Conclusiones generales. Lo que quizás la sentencia debió haber dicho y no dijo

Referencias bibliográficas

## RESUMEN

La Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 25 de noviembre de 2019 establece que no hay delito de defraudación tributaria por la creación de una sociedad por el exjugador de fútbol Xabi Alonso. Aunque Xabi Alonso constituyó una sociedad para cobrar sus derechos de imagen, la sociedad no es completamente simulada.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

El 25 de noviembre de 2019, la Sección 30 de la Audiencia Provincial de Madrid dictó Sentencia (rec. núm. 1014/2018 –NFJ075671–) en la que absolvía a los acusados, Xabi Alonso, exfutbolista de, entre otros, la Real Sociedad, Liverpool, Real Madrid y Bayern de Múnich y a sus abogados y asesores de los delitos contra la Hacienda Pública que se les imputaban. Tales delitos, según la calificación del Ministerio Fiscal, eran los previstos en el artículo 305.1 y 2 del Código Penal.

Esta sentencia alcanzó gran repercusión mediática, no solo por la popularidad del acusado, un conocido exjugador de fútbol, sino también por el hecho de que haya sido prácticamente el único de los personajes famosos implicados en procesos penales por delitos de defraudación tributaria que no se acogió a la conformidad para evitar la celebración del juicio oral prevista para el procedimiento ordinario en los artículos 688 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y para el abreviado en los artículos 784.3 y 787 de la misma norma. Tampoco Xabi Alonso pretendió la aplicación de la medida que se incluye en el artículo 305.6 del Código Penal tras la reforma operada por Ley Orgánica 7/2012, denominada «superatenuación». La misma, como es sabido, puede conllevar la rebaja de las penas de prisión y de multa en uno o dos grados siempre que el obligado tributario o el autor del delito, «antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado, reconozca judicialmente los hechos y pague la deuda tributaria». Esto supone que, aun tratándose del tipo agravado de fraude del artículo 305 bis y aunque la rebaja sea únicamente de un grado, la pena de prisión podría no superar los dos años, pudiéndose evitar el ingreso en prisión.

En el supuesto que nos ocupa, la representación legal del futbolista decidió ir a juicio oral que concluyó con esta sentencia absolutoria. Y ello, como dijimos, supone una novedad, ya que la resolución judicial recayó tras la celebración de un juicio oral en el que el exjugador pudo defenderse de las acusaciones de delito fiscal, algo que no sucedió en otros muchos supuestos. En cualquier caso, la Fiscalía ya ha recurrido la resolución, solicitando, además, la repetición del juicio.

La sentencia objeto de comentario incluye consideraciones muy importantes con relación a la utilización de sociedades interpuestas para percibir los derechos de imagen de los jugadores de fútbol. En especial, porque, como veremos, centra el objeto de análisis, a los efectos de determinar si el acusado había cometido los delitos contra la Hacienda, en la realidad del contrato de 1 de agosto de 2009, de cesión de derechos de imagen a la entidad mercantil Kardzali Comercio Serviços de Consultoria e Investimentos LDA (en adelante, Kardzali), entendiendo que únicamente podría imputarse la comisión de los delitos si tal contrato no fuese real por tratarse de una simulación absoluta. Así, para la resolución judicial:

...//..

**Compete a la AEAT la carga de expresar los motivos por los que juzga inaplicable, erróneo o contrario a derecho el contenido propio de una Consulta Vinculante**

**J08**

Revista de Contabilidad y Tributación, nº. 444, marzo 2020



**Tribunal Económico-Administrativo Central**  
**Resolución de 18 diciembre 2019**  
**Rec. 2882/2016**

## RESUMEN

El obligado tributario puede reclamar la aplicación de un cambio de criterio resultante de una consulta planteada a la DGT con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras cuando considere que existe identidad entre los hechos y circunstancias de su procedimiento administrativo y los que se incluyen en la contestación a la citada consulta.

## CONTENIDO

Invoca el TEAC el principio de confianza legítima para imponer a la Administración la carga de motivar las razones por las que juzga inaplicable, erróneo o contrario a Derecho el contenido propio de una consulta emitida por la DGT.

En el caso, está ausente, la necesaria motivación sobre el porqué la resolución de una consulta de la DGT no fue aplicada. El obligado reclama para aplicar un cambio de criterio resultante de una consulta planteada a la DGT con posterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras sobre su liquidación. no le sería de aplicación en virtud de lo dispuesto en el artículo 68.2 del RGAT. La Administración tributaria debe aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Eliminandose el efecto vinculante de conformidad con el artículo 89.2 de la Ley 58/2003, sólo cuando las contestaciones a las consultas formuladas en plazo planteen cuestiones relacionadas con el objeto de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

Que una consulta no sea vinculante no autoriza a desconocerla pura y simplemente sin incurrir en arbitrariedad, amén que con ello quedaría resentido el propio principio jerárquico, pues se dejaría al albedrío de cualquier órgano de mayor o menor importancia, central o periférico, desdecirse de los autorizados criterios de un órgano que, entre sus competencias, ostenta una significativa en materia de consultas.

Es más, en el caso afirma el TEAC que la Inspección estaba vinculada por el criterio contenido en la contestación a la consulta por la evidente identidad entre los hechos y circunstancias del supuesto que motiva la liquidación y los incluidos en la contestación a la consulta.

En relación con la vinculación de los criterios contenidos en las consultas tributarias para los órganos de aplicación de los tributos, no es nueva la doctrina del TEAC que impone a la Administración tributaria aplicar tales criterios siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta, respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Concluye el TEAC que los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Tratamiento tributario de la relación jurídica entre el titular de una máquina recreativa tipo "B" y el titular de un establecimiento de hostelería. Existencia de una prestación de servicios onerosa sujeta a IVA. Improcedencia de aplicar la exención del art. 20.Uno.19º LIVA. La interpretación de las normas nacionales que establecen una exención no pueden condicionar la interpretación y la aplicación de conceptos autónomos del derecho de la Unión Europea como los que describen el hecho imponible del IVA.

Tribunal Supremo  
Sala de lo Contencioso-Administrativo  
Sección Segunda  
Sentencia núm. 110/2020  
Fecha de sentencia: 30/01/2020

## CONTENIDO

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### PRIMERO.-

Hechos y actos administrativos litigiosos relevantes para la actual controversia casacional; proceso de instancia; e indicación de quien es la parte recurrente en la actual casación.

1.- Recreativos Pastor SLU presentó solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de los ejercicios 2010 y 2011 presentadas por establecimientos de hostelería, que le repercutían el IVA a la solicitante como consecuencia de tener instalado en sus establecimientos máquinas recreativas de tipo B propiedad de la solicitante.

2.- La Administración tributaria dictó acuerdos que desestimaron esas solicitudes, por entender que la exención contemplada en el artículo 20, uno, 19 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401) , del Impuesto sobre el Valor Añadido, no se extendía a los servicios de gestión y demás operaciones de carácter accesorio o complementario que no constituyan el hecho imponible de los tributos sobre el juego.

3.- La entidad mercantil antes mencionada planteó reclamaciones ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, y le fueron desestimadas por resoluciones de 30 de marzo de 2015.

4.- En el proceso de instancia Recreativos Pastor SLU combatió las actuaciones administrativas anteriores; y la sentencia recurrida en la actual casación estimó su recurso contencioso-administrativo, anuló las resoluciones impugnadas y acordó la devolución a dicha entidad de las cantidades reclamadas.

5.- El presente recurso de casación ha sido interpuesto por el Abogado del Estado.

#### SEGUNDO.-

Los razonamientos de la sentencia de instancia para justificar su fallo estimatorio.

La parte esencial de los mismos se expresa en las siguientes declaraciones:

"La cuestión de fondo referente a la naturaleza de estos contratos y la exención de los ingresos obtenidos por la empresa explotadora de máquinas recreativas tipo B, al IVA, conforme e artículo 20.Uno 19 de la Ley del IVA (RCL 1992, 2786y RCL 1993, 401) , ha sido resuelta por esta Sala y Sección en múltiples ocasiones, como en la sentencia de 3 de febrero de 2016 (JUR 2016, 138031) , recurso 874/2012 donde hemos dicho: [...].

De tal doctrina de la Sala, resulta que, con independencia de que la misma se aplicase -por razones temporales- a la Ley 30/1985 (RCL 1985, 2463) , en la misma, y en examen del negocio Jurídico de que se trata, se sentaban, entre otras, las dos siguientes conclusiones:

1. El hostelero materializa, junto con la empresa operadora, el hecho imponible de la tasa; y
2. El negocio integra una fórmula societaria de conjunta explotación de la máquina recreativa, con un ánimo expreso de coparticipación en las ganancias, por lo que los beneficios que percibe el hostelero no lo son en concepto de retribución o pago por los servicios que presta a la operadora, sino en virtud del vínculo societario que con ella mantiene.

..//..

**El TJUE considera no discriminatorio el impuesto único italiano que recae sobre los concursos de pronósticos y las apuestas de cualquier tipo, incluidos los que se desarrollen en el extranjero**

J10

Base Datos CEF-Impuestos



**Tribunal Justicia Unión Europea**  
**Sentencia de 26 de febrero de 2020**  
**Sala 1.<sup>a</sup>**  
**Asunto C-788/18**

## CONTENIDO

Libre prestación de servicios. Principio de no discriminación. Impuesto único sobre concursos de pronósticos y apuestas.

El impuesto único se aplica a todos los operadores que gestionan apuestas recogidas en territorio italiano, sin efectuar una distinción en función del lugar de establecimiento de esos operadores, de modo que la aplicación de ese impuesto a una sociedad de Malta no puede considerarse discriminatoria, sin que la normativa nacional prevea un régimen tributario distinto en función de que la prestación de servicios se lleve a cabo en Italia o en otros Estados miembros.

En el estado actual del Derecho de la Unión, los Estados miembros disponen de cierta autonomía y que, en consecuencia, no tienen la obligación de adaptar su propio sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los demás Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de sus competencias fiscales. De ello se desprende que la sociedad maltesa no sufre, respecto de un operador nacional que ejerce sus actividades en las mismas condiciones que esa sociedad, ninguna restricción discriminatoria por el hecho de que se le aplique una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal. Igualmente, no resulta que la citada normativa prohíba, dificulte o haga menos atractivas las actividades de una sociedad como la maltesa en el Estado miembro de que se trata. La intermediaria ejerce a cambio de una remuneración como contraprestación, una actividad de oferta y de recogida de apuestas, que ejerce entre otras, con la misma condición que los operadores de apuestas nacionales, una actividad de gestión de apuestas, que constituye un requisito para la sujeción al impuesto único. Por ello, está sujeta, solidariamente con la sociedad maltesa, al pago de ese impuesto. Los centros de transmisión de datos (CTD) de aquellos no están sin embargo sujetos al pago solidario de ese impuesto, a diferencia de la intermediaria.

A diferencia de los CTD que transmiten los datos de juegos por cuenta de los operadores de apuestas nacionales, La sociedad intermediaria recoge apuestas por cuenta de la sociedad de Malta, que está establecida en otro Estado miembro. En consecuencia, no se encuentra en una situación comparable a la de los operadores nacionales. Por consiguiente, la normativa nacional de que se trata en el litigio principal no supone ninguna restricción discriminatoria respecto de la sociedad de Malta y de la intermediaria y no menoscaba, en lo que les atañe, la libre prestación de servicios. El art. 56 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro que sujeta a un impuesto sobre las apuestas a los CTD establecidos en ese Estado miembro y, con carácter solidario y subsidiario, a los operadores de apuestas, sus mandantes, establecidos en otro Estado miembro, y ello con independencia del lugar del domicilio de esos operadores y de la inexistencia de concesión para la organización de las apuestas.

El impuesto único se aplica a todos los operadores que gestionan apuestas recogidas en territorio italiano, sin efectuar una distinción en función del lugar de establecimiento de esos operadores, de modo que la aplicación de ese impuesto a una sociedad de Malta no puede considerarse discriminatoria, sin que la normativa nacional prevea un régimen tributario distinto en función de que la prestación de servicios se lleve a cabo en Italia o en otros Estados miembros. En el estado actual del Derecho de la Unión, los Estados miembros disponen de cierta autonomía y que, en consecuencia, no tienen la obligación de adaptar su propio sistema tributario a los diferentes sistemas de tributación de los demás Estados miembros para eliminar, en particular, la doble imposición que deriva del ejercicio paralelo por dichos Estados de sus competencias fiscales.

De ello se desprende que la sociedad maltesa no sufre, respecto de un operador nacional que ejerce sus actividades en las mismas condiciones que esa sociedad, ninguna restricción discriminatoria por el hecho de que se le aplique una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal. Igualmente, no resulta que la citada normativa prohíba, dificulte o haga menos atractivas las actividades de una sociedad como la maltesa en el Estado miembro de que se trata. La intermediaria ejerce a cambio de una remuneración como contraprestación, una actividad de oferta y de recogida de apuestas, que ejerce entre otras, con la misma condición que los operadores de apuestas nacionales, una actividad de gestión de apuestas, que constituye un requisito para la sujeción al impuesto único. Por ello, está sujeta, solidariamente con la sociedad maltesa, al pago de ese impuesto. Los centros de transmisión de datos (CTD) de aquellos no están sin embargo sujetos al pago solidario de ese impuesto, a diferencia de la intermediaria. A diferencia de los CTD que transmiten los datos de juegos por cuenta de los operadores de apuestas nacionales, La sociedad intermediaria recoge apuestas por cuenta de la sociedad de Malta, que está establecida en otro Estado miembro. En consecuencia, no se encuentra en una situación comparable a la de los operadores nacionales.

../..

**Tribunal Justicia Unión Europea**  
**Sentencia de 5 de marzo de 2020**  
**Sala 6.<sup>a</sup>**  
**Asunto n.º C-48/19**

## RESUMEN

Las prestaciones efectuadas por teléfono, consistentes en asesorar sobre la salud y las enfermedades, pueden estar comprendidas en la exención establecida en el art. 132.1.c) de la Directiva 2006/112, siempre que persigan una finalidad terapéutica, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. Por otro lado, no exige que, por el hecho de que la asistencia a personas físicas se efectúe por teléfono, los enfermeros y auxiliares médicos que realizan estas prestaciones estén sujetos a requisitos adicionales de cualificación profesional para que dichas prestaciones puedan acogerse a la exención establecida en la referida disposición, siempre que puedan considerarse de un nivel de calidad equivalente al de las prestaciones efectuadas por otros prestadores que utilizan el mismo medio de comunicación, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

## CONTENIDO

### Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre X-GmbH y el Finanzamt Z (Agencia Tributaria de Z, Alemania), en relación con la negativa de este último a eximir del impuesto sobre el valor añadido (IVA) las consultas telefónicas prestadas por X, por cuenta de los seguros médicos obligatorios, sobre diferentes temas relativos a la salud y a los programas de acompañamiento, por teléfono, de pacientes aquejados de enfermedades crónicas o de larga duración.

Marco jurídico

Directiva 2006/112

3. El artículo 132, apartado 1, de la Directiva 2006/112 está redactado como sigue:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estas últimas, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos;

c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;

[...]».

Derecho alemán

4. El artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios), de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), en su versión modificada por la Ley de 19 de diciembre de 2008 (BGBl. 2008 I, p. 2794) (en lo sucesivo, «UStG»), dispone lo siguiente:

«De las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, punto 1, quedan exentas:

[...]

14. a) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de la profesión de médico, dentista, naturópata, fisioterapeuta, matrona, o de cualquier otra profesión sanitaria similar.

[...]»

../..

## Los efectos de la STJUE, de 3 de marzo de 2020, sobre IRPH en las sentencias firmes dictadas por los jueces nacionales

# J12

Diario LA LEY, nº 9591, de 11 de marzo de 2020



**Vicente Pérez Daudí**  
**Catedrático de Derecho Procesal**  
**Universidad de Barcelona**

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA STJUE DE 3 DE MARZO DE 2020
- III. LA COSA JUZGADA DE LAS SENTENCIAS QUE HAN APLICADO LA DOCTRINA DE LA STS 669/2017, DE 14 DE DICIEMBRE
- IV. CONCLUSIÓN

### RESUMEN

En este trabajo se realiza un comentario sobre la eficacia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de marzo de 2020, dictada en el asunto C-125/2018, caso Gómez del Moral, que declara que el juez nacional debe analizar el carácter abusivo o no de la cláusula incluida en un contrato de préstamo hipotecario realizado entre un profesional y un consumidor al no estar excluida de la aplicación de la Directiva 93/13. Esta declaración del TJUE es contraria a la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo establecida en la Sentencia de la Sala de lo Civil número 660/2017, de 14 de diciembre. Uno de los efectos de la sentencia del TJUE es sobre los procesos en los que se haya dictado sentencia firme. Se defiende en el artículo que éstos no producen efectos de cosa juzgada al no haberse enjuiciado el carácter abusivo de la cláusula. (Este trabajo se realiza en el ámbito del Proyecto de Investigación PGC2018-096-260-B-C21 del Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades).

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

El 3 de marzo de 2020 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado la sentencia en el asunto C-125/18, caso Gómez del Moral, en el que se pronuncia sobre el control de la abusividad de una cláusula que referenciaba el tipo de interés remuneratorio al IRPH de las cajas de ahorro en un préstamo hipotecario en el que el prestatario tiene la condición de consumidor.

El antecedente de esta sentencia es la Sentencia del Tribunal Supremo 669/2017, de 14 de diciembre, que excluía el control de transparencia la cláusula que referencia la determinación del interés remuneratorio al IRPH cajas de ahorro al considerar que está controlado por la Administración Pública, lo que queda fuera del ámbito de conocimiento de los tribunales del orden civil (Ver el comentario que realicé sobre esta sentencia en «El IRPH. ¿Otro conflicto entre el Tribunal Supremo y el Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea? Reflexiones procesales a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo 669/2017, de 14 de diciembre», en Diario la Ley número 9171, de 5 de abril de 2018).

Dos de los Magistrados de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, Francisco Javier Orduña Moreno y Francisco Javier Arroyo Fiestas, formularon un voto particular que lo centran en el apartado 1 del fundamento de derecho sexto. Afirman en el apartado segundo que «En nuestra opinión, esta aplicación o proyección del control de transparencia que realiza la sentencia, con relación a la validez de la cláusula predispuesta por la que el profesional utiliza o incluye el índice de referencia, no se ajusta a los parámetros y contenido que la doctrina jurisprudencial del TJUE ha establecido para proceder, correctamente, a la aplicación del control de transparencia». A continuación, analizan el control de transparencia de la cláusula para concluir que debía haberse declarado la abusividad de la cláusula objeto del proceso.

La Sentencia del Tribunal Supremo 669/2017, de 14 de diciembre, es dictada por el Pleno. La consecuencia es que la misma integra la doctrina jurisprudencial. De esta forma se puede alegar su vulneración para interponer recurso de casación contra las sentencias de las Audiencias Provinciales que no sigan este criterio, de conformidad con lo previsto en el artículo 477.3 LEC.

#### II. LA STJUE DE 3 DE MARZO DE 2020

La doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo fue criticada en su momento por un amplio sector doctrinal y jurisprudencial. La consecuencia fue que el Juzgado de Primera Instancia número 38 de Barcelona planteó tres cuestiones prejudiciales. La respuesta del TJUE en la Sentencia de 3 de marzo de 2020 es la siguiente:

«1. El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 93/13/CEE del Consejo, de 5 de abril de 1993, sobre las cláusulas abusivas en los contratos celebrados con consumidores, debe interpretarse en el sentido de que sí está comprendida en el ámbito de aplicación de esa misma Directiva la cláusula de un contrato de préstamo hipotecario celebrado entre un consumidor y un profesional que estipule que el tipo de interés aplicable al préstamo se base en uno de los índices de referencia oficiales establecidos por la normativa nacional y que las entidades de crédito pueden aplicar a los préstamos hipotecarios, cuando esa normativa no establezca ni la aplicación imperativa del índice en cuestión con independencia de la elección de las partes en el contrato ni su aplicación supletoria en el supuesto de que las partes no hayan pactado otra cosa.

../..





**Carmen Banacloche Palao**  
**Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario**  
**URJC**

## SUMARIO

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

## RESUMEN

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de enero de 2020 (Sentencia 96/2020, ponente José Antonio Montero Fernández), en la que el Alto Tribunal fija su doctrina con relación a la carga de la prueba sobre la exención en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) de las dietas por desplazamientos y gastos de manutención y estancia, indicando que para su acreditación la Administración tributaria tiene que dirigirse al empleador y no al contribuyente.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles, si al empleador o al empleado, respecto de la exención relativa a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería, en relación con la determinación de los rendimientos íntegros del trabajo del IRPF.

## CONTENIDO

### 1. Supuesto de hecho

La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 29 de enero de 2020 (rec. núm. 4258/2018 –NFJ076185–), que analizamos, estima el recurso de casación interpuesto por el contribuyente contra la Sentencia de 7 de febrero de 2018 (rec. núm. 15393/2017 –NFJ076186–) dictada por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Galicia (sección cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo), sentencia que se casa y anula. Asimismo se estima el recurso contencioso-administrativo dirigido contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Galicia de 28 de abril de 2017, sobre liquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), ejercicios 2010 y 2011, y declara excluidos del gravamen los gastos por manutención de los periodos indicados, así como el derecho al reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas junto con los intereses que correspondan.

El caso trata de un contribuyente, veterinario de una cooperativa de la que es socio minoritario (2,5%). La cooperativa presta servicios técnicos de reproducción y veterinaria a ganaderías de leche de vacuno establecidas por toda Galicia. El contribuyente es, además, responsable de la administración, contabilidad y fiscalidad de dicha cooperativa, cuyo domicilio social está en Ames (La Coruña). Como consecuencia de los desplazamientos a los que se ve obligado por razón de su trabajo, el contribuyente percibió unas cantidades para gastos de manutención que le fueron abonadas por la cooperativa: 26,67 euros/día.

El contribuyente consideró exentos de gravamen dichos importes mientras que el TEAR de Galicia y el tribunal de instancia (TSJ de Galicia) interpretaron que la carga de la prueba tanto de la realidad de los desplazamientos, como sobre los motivos de los mismos, recae exclusivamente en el contribuyente y dado que, a su juicio, este no había acreditado ni su jornada laboral de trabajo, ni las horas en que desarrollaba el servicio, ni la necesidad de realizar las comidas fuera de su domicilio habitual, procedía la tributación de dichas cantidades como rendimientos del trabajo en el IRPF.

La cuestión se centra en aplicar la doctrina de la carga de la prueba que, en este caso concreto, presenta una especial peculiaridad: el precepto tributario que regula la carga probatoria es el artículo 105 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre –LGT–), de acuerdo con el cual cada parte tiene que probar aquellas circunstancias que le favorecen, esto es, la Administración tributaria, la realización del hecho imponible, y el obligado tributario, los supuestos de no sujeción, exención, bonificaciones o beneficios fiscales.

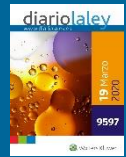
..//..



## Galicia deberá aplicar la condición de pareja de hecho registrada a efectos de Sucesiones a la compañera de un enfermo de alzheimer fallecido

# J14

Diario LA LEY, nº 9597, de 19 de marzo de 2020



**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA GALICIA**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 93/2020, 17 febrero**  
**Rec. 15666/2018**

### RESUMEN

El Tribunal Superior de Justicia exime a la contribuyente de la concurrencia de un requisito inviable en atención a las circunstancias especiales concurrentes en el fallecido cuya incapacidad fue declarada por resolución judicial firme anterior a la creación del Registro de Uniones de Hecho de la Comunidad Autónoma.

### CONTENIDO

No se pueden exigir requisitos de imposible cumplimiento y por ello en este caso el Tribunal Superior de Justicia gallego reconoce como pareja de hecho a quien por no existir todavía el Registro de Parejas de Hecho mantuvo una relación con el causante, enfermo de alzheimer, y pese a no constar como pareja inscrita.

Se da la circunstancia de que no se pudo prestar el necesario consentimiento, - que tampoco por ser un acto personalísimo podría ser suplido por el tutor o representante legal, del causante tras ser incapacitado-, pues cuando se creó el Registro de Parejas de Hecho, se hallaba ya enfermo.

Afirma la sentencia que no se puede privar de efectos a la unión de hecho por la no concurrencia de un requisito inviable en atención a las circunstancias concurrentes ya que como se ha visto, por razones temporales fue imposible la inscripción en el Registro.

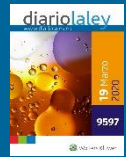
La convivencia de la pareja no es discutida, si bien se opuso la Agencia Tributaria al reconocimiento de la existencia de una relación afectiva análoga a la conyugal por la ausencia de un requisito formal introducido con posterioridad a la declaración de incapacidad del causante por su enfermedad de alzheimer por resolución judicial firme, siendo por ello del todo imposible, como indica el Tribunal, que pudiera prestar su consentimiento para la inscripción de su relación.

El TSJ estima el recurso y anula las liquidaciones porque si se debe reconocer a la pareja del causante su condición de pareja de hecho en relación al Impuesto sobre Sucesiones.

## Plazo del que dispone Hacienda para revisar el compromiso incumplido de reinversión en vivienda habitual

# J15

Diario LA LEY, nº 9603, de 27 de marzo de 2020



**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 274/2020, 26 febrero**  
**Rec. 3421/2017**

### RESUMEN

La prescripción del ejercicio de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria se inicia el día siguiente a aquel en que termina el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación del ejercicio en el que se consumó el incumplimiento.

### CONTENIDO

Cuando la Administración no puede iniciar ninguna actuación de regularización tributaria tendente a la liquidación del tributo, no se inicia el plazo de revisión del compromiso incumplido de reinversión en vivienda habitual, hasta que no se producen dos circunstancias: que concluya el plazo de dos años a partir de la transmisión de la vivienda habitual, y que transcurra el plazo para presentar la declaración complementaria regularizando el incremento de patrimonio que quedo exento por el compromiso de reinversión, declaración que podía presentarse hasta el día en que finalizaba el plazo de declaración de ese ejercicio en que se produjo el incumplimiento.

Incumplido el compromiso de reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de vivienda habitual, el plazo de prescripción del ejercicio de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se inicia el día siguiente a aquel en que termina el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación del ejercicio en el que se consumó el incumplimiento, que es de dos años a contar desde la fecha de la transmisión de la vivienda habitual en que se obtuvo la ganancia patrimonial.

Este criterio es el que ha sostenido la Sala en relación al tratamiento situaciones asimilables, como es la "reserva de inversiones en Canarias" en el IRPF y en el impuesto sobre sociedades.

No es cierto que por vía reglamentaria se amplía el plazo de prescripción porque el art. 39 del Reglamento del IRPF no contiene previsión alguna sobre prescripción, sino que desarrolla, bajo la cobertura del art. 36 del TRLIRPF el modo en que habrá de cumplirse con el compromiso de reinversión, y, en su caso, las obligaciones que incumben al obligado tributario en caso de incumplir dicho compromiso, mediante la regularización en autoliquidación complementaria del incremento de patrimonio que declaró exento por el compromiso de reinversión.

Para el Supremo, el plazo de prescripción en caso de incumplimiento del compromiso de reinversión de la ganancia patrimonial por transmisión de vivienda habitual, no se inicia hasta que no finaliza el plazo de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente al ejercicio en que se produjo el incumplimiento de las condiciones a las que se subordina la reinversión de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual.

Razona la sentencia que ello no puede ser de otro modo porque la Administración no puede iniciar ninguna actuación de regularización tributaria hasta que concluya el plazo de dos años a partir de la enajenación de la vivienda habitual, y, además, transcurra el plazo para presentar la declaración complementaria regularizando el incremento de patrimonio que quedo exento por el compromiso de reinversión, declaración que "se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

## Los empleadores soportan la carga de acreditar frente a Hacienda la veracidad de las dietas pagadas a sus trabajadores

# J16

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 60, marzo 2020



**Tribunal Supremo**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 96/2020, 29 enero**  
**Rec. 4258/2018**

### RESUMEN

El contribuyente no tiene más deber que cumplimentar su declaración aportando los certificados expedidos por la empresa, y en el caso de no resultar suficientes para la Administración deberá dirigirse al empleador para hacer prueba a los efectos de la exclusión prevista en el art. 17 de la LIRPF, pues es al pagador al que se le impone reglamentariamente dicho deber.

### CONTENIDO

Tras delimitar el Supremo que es la Administración quien ostenta facultades para proceder a la regularización y que como no puede ser de otro modo, no está obligada a acoger acríticamente los datos aportados por el contribuyente, declara que no es este contribuyente quien está obligado a aportar documentos relativos a dietas, sino que es su retenedor, - la empresa para la que trabaja-.

Al contribuyente no le puede exigir la aportación de datos que ya deben constar documentalmente a la propia Administración. Es el retenedor-pagador a quien legalmente se le imponen los deberes formales para que la Administración posea todos los datos al efecto sobre dietas y asignaciones pagadas a los trabajadores del empleador; no puede la Administración hacer recaer sobre el contribuyente un deber que le resulta ajeno, pues por mandato legal se le impone al retenedor-pagador ex artículo 9 del RIRPF.

Siendo la cuestión que se plantea con interés casacional la de establecer a quién corresponde la carga de probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia en restaurantes y hoteles y demás establecimientos de hostelería, si al empleador o al empleado, y respecto de la exención relativa a las dietas y asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos, y más concretamente si determinadas cantidades por dietas o asignaciones, en este caso sólo por manutención, percibidas por el contribuyente están o no sujetas a gravamen, indica la Sala que no puede permitirse que la Administración quede inactiva pues los datos ya le constan.

Insiste la sentencia en que no es al empleado al que corresponde probar la realidad de los desplazamientos y gastos de manutención y estancia a los efectos de su no sujeción al IRPF, sino que la Administración para su acreditación deberá dirigirse al empleador en cuanto obligado a acreditar que las cantidades abonadas por aquellos conceptos responden a desplazamientos realizados en determinado día y lugar, por motivo o por razón del desarrollo de su actividad laboral.

El contribuyente no tiene más deber que cumplimentar su declaración aportando los certificados expedidos por la empresa, y en el caso de no resultar suficientes para la Administración deberá dirigirse al empleador para hacer prueba a los efectos de la exclusión prevista en el art. 17 de la LIRPF, pues es al pagador al que se le impone reglamentariamente dicho deber.

Todo lo anterior se traduce en el supuesto que motiva el recurso en que siendo las obligaciones formales del retenedor-pagador, la Administración no podía reprochar al contribuyente no acreditar la realidad del desplazamiento ni el motivo ni razón del desplazamiento, pues debería haberse dirigido al pagador.

El Supremo al estimar el recurso si declara excluidos los gastos por manutención del gravamen por IRPF y el derecho del contribuyente al reembolso de las cantidades indebidamente ingresadas.

## Traslado de la sede de dirección efectiva y de la residencia fiscal de una sociedad a otro Estado miembro distinto al de su constitución

# J17

LA LEY Unión Europea nº 79, marzo 2020



**Tribunal Justicia Unión Europea**  
**Sala Cuarta**  
**Sentencia 27 febrero 2020**  
**Ponente: Jürimäe, K.**  
**Asunto C-405/18: Aures Holdings**

### RESUMEN

El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que una sociedad constituida con arreglo al Derecho de un Estado miembro que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro sin que ese traslado afecte a su condición de sociedad constituida con arreglo al Derecho del primer Estado miembro puede invocar ese artículo para impugnar la negativa, en el otro Estado miembro, a diferir pérdidas anteriores a dicho traslado. El Derecho de la Unión no se opone a la normativa de un Estado miembro que excluye la posibilidad de que una sociedad que ha trasladado su sede de dirección efectiva y, con ello, su residencia fiscal a ese Estado miembro invoque una pérdida fiscal sufrida, previamente a ese traslado, en otro Estado miembro, en el que conserva su sede social.

### CONTENIDO

Aures Holdings, anteriormente AAA Auto International a.s., sucedió a AAA Auto Group NV (en lo sucesivo, conjuntamente, «Aures»), sociedad neerlandesa cuyas sedes sociales y de dirección efectiva se encontraban en los Países Bajos, lo que la convertía en residente fiscal neerlandesa. Con respecto al ejercicio de 2007, Aures sufrió pérdidas en los Países Bajos por importe de 2.792.187 euros, liquidadas por la Administración tributaria neerlandesa de conformidad con la legislación fiscal de ese Estado miembro. El 1 de enero de 2008, Aures constituyó una sucursal en la República Checa que, según el Derecho checo, es un establecimiento permanente de dicha sociedad sin personalidad jurídica propia y cuya actividad está sometida al impuesto en ese Estado miembro. Justamente un año más tarde Aures trasladó su sede de dirección efectiva de los Países Bajos a la República Checa y, más concretamente, al domicilio de dicha sucursal. Como consecuencia de ese traslado, Aures también trasladó su residencia fiscal de los Países Bajos a la República Checa, con efectos a esa misma fecha. En la actualidad ejerce todas sus actividades a través de esa sucursal. En cambio, Aures mantuvo su sede social y su inscripción en el Registro Mercantil de Amsterdam (Países Bajos). De este modo, en lo que respecta a sus relaciones internas, sigue rigiéndose por el Derecho neerlandés. Habida cuenta de ese traslado de la sede de dirección efectiva y, con ello, de residencia fiscal, Aures solicitó a la Administración tributaria checa poder deducir de la base imponible del impuesto de sociedades del que era sujeto pasivo respecto del ejercicio 2012 las pérdidas que había sufrido en los Países Bajos respecto del ejercicio 2007, pero dicha Administración consideró que no podía invocarse esa pérdida como elemento deducible de la base imponible con arreglo al art. 38n de la Ley del Impuesto sobre la Renta y liquidó el impuesto sobre sociedades adeudado por Aures con respecto al ejercicio 2012 sin deducir de la base imponible de dicho impuesto la pérdida sufrida con respecto al ejercicio 2007. Ante esta situación Aures presentó una reclamación contra esa liquidación, que fue desestimada por la Dirección de Recursos, y posteriormente un recurso contencioso-administrativo ante el Městský soud v Praze (Tribunal Municipal de Praga, República Checa), que también fue desestimado. Así las cosas Aures recurrió en casación la resolución del Městský soud v Praze (Tribunal Municipal de Praga) ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una serie de cuestiones prejudiciales.

En la primera de ellas desea saber si el art. 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una sociedad constituida con arreglo al Derecho de un Estado miembro que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro sin que ese traslado afecte a su condición de sociedad constituida con arreglo al Derecho del primer Estado miembro puede invocar ese artículo para impugnar la negativa, en el otro Estado miembro, a diferir las pérdidas anteriores a dicho traslado. Y a ello el Tribunal de Justicia responde aseverando que el art. 49 TFUE, en relación con el art. 54 TFUE, reconoce la libertad de establecimiento a las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión Europea. Una sociedad constituida de conformidad con el Derecho de un Estado miembro que traslada su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro, sin que dicho traslado de sede afecte a su condición de sociedad del primer Estado miembro, puede invocar el art. 49 TFUE con el fin de impugnar las consecuencias tributarias ligadas a ese traslado en el Estado miembro de origen. Del mismo modo, esa sociedad puede invocar, en tales circunstancias, el art. 49 TFUE con el fin de impugnar el trato fiscal que le dispensa el Estado miembro al que traslada su sede de dirección efectiva. Por consiguiente, el traslado transfronterizo de esa sede está comprendido en el ámbito de aplicación de dicho artículo. Para el Tribunal de Justicia cualquier otra interpretación sería contraria al propio tenor de las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a la libertad de establecimiento que se proponen, en especial, asegurar el disfrute del trato nacional en el Estado miembro de acogida.

El Nejvyšší správní soud pide también que se dilucide si el art. 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro que excluye la posibilidad de que una sociedad que ha trasladado su sede de dirección efectiva y, con ello, su residencia fiscal a ese Estado miembro, invoque una pérdida fiscal sufrida, previamente a ese traslado, en otro Estado miembro en el que conserva su sede social. Y a tal cuestión el Tribunal de Justicia responde en el sentido de que el art. 49 TFUE no se opone a que el Estado miembro de origen de una sociedad constituida con arreglo al Derecho de ese Estado miembro y que trasladó su sede de dirección efectiva a otro Estado miembro pueda gravar las plusvalías latentes correspondientes a los elementos del patrimonio de esa sociedad. Igualmente, el Estado miembro al que una sociedad traslada su sede de dirección efectiva no puede estar obligado a considerar las pérdidas sufridas antes de ese traslado, referidas a períodos impositivos en los que ese Estado miembro carecía de competencia fiscal respecto a dicha sociedad. Por tanto, el Tribunal de Justicia dispone que las sociedades residentes que han sufrido pérdidas en dicho Estado miembro, por una parte, y las sociedades que han trasladado su residencia fiscal a ese Estado miembro y que habían sufrido pérdidas en otro Estado miembro en un período impositivo en el que su residencia fiscal se hallaba en este último Estado miembro, por otra, no se hallan en una situación comparable habida cuenta de los objetivos que persiguen salvaguardar el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y evitar la doble deducción de las pérdidas.

../..