

# ZAZAB/BIDAT

Zerga Administrazioko Zuzendaritzaren Albiste Bilduma — Ogasun eta Ekonomia Saila  
Boletín informativo de la Dirección de Administración Tributaria — Departamento de Hacienda y Economía



**JOSÉ MARÍA DE IPARRAGIRRE BALERDI**  
(Urretxu, 12 de agosto de 1820 — Itxaso, 6 de abril de 1881)



**CANTARI EUSCALDUNA**  
Poesía y Música de IPARRAGIRRE.

Moderato.

CHANT. PIANO.

Algunas de las más bellas piezas de Santander.

© Biblioteca Nacional de España

21

22

23

24

25

26

27

28

29

30

31

32

33

34

35

36

37

38

39

40

41

42

43

44

45

46

47

48

49

50

51

52

53

54

55

56

57

58

59

60

61

62

63

64

65

66

67

68

69

70

71

72

73

74

75

76

77

78

79

80

81

82

83

84

85

86

87

88

89

90

91

92

93

94

95

96

97

98

99

100

101

102

103

104

105

106

107

108

109

110

111

112

113

114

115

116

117

118

119

120

121

122

123

124

125

126

127

128

129

130

131

132

133

134

135

136

137

138

139

140

141

142

143

144

145

146

147

148

149

150

151

152

153

154

155

156

157

158

159

160

161

162

163

164

165

166

167

168

169

170

171

172

173

174

175

176

177

178

179

180

181

182

183

184

185

186

187

188

189

190

191

192

193

194

195

196

197

198

199

200

201

202

203

204

205

206

207

208

209

210

211

212

213

214

215

216

217

218

219

220

221

222

223

224

225

226

227

228

229

230

231

232

233

234

235

236

237

238

239

240

241

242

243

244

245

246

247

248

249

250

251

252

253

254

255

256

257

258

259

260

261

262

263

264

265

266

267

268

269

270

271

272

273

274

275

276

277

278

279

280

281

282

283

284

285

286

287

288

289

290

291

292

293

294

295

296

297

298

299

300

301

302

303

304

305

306

307

308

309

310

311

312

313

314

315

316

317

318

319

320

321

322

323

324

325

326

327

328

329

330

331

332

333

334

335

336

337

338

339

340

341

342

343

344

345

346

347

348

349

350

351

352

353

354

355

356

357

358

359

360

361

362

363

364

365

366

367

368

369

370

371

372

373

374

375

376

377

378

379

380

381

382

383

384

385

386

387

388

389

390

391

392

393

394

395

396

397

398

399

400

401

402

403

404

405

406

407

408

409

410

411

412

413

414

415

416

417

418

419

420

421

422

423

424

425

426

427

428

429

430

431

432

433

434

435

436

437

438

439

440

441

442

443

444

445

446

447

448

449

450

451

452

453

454

455

456

457

458

459

460

461

462

463

464

465

466

467

468

469

470

471

472

473

474

475

476

477

478

479

480

481

482

483

484

485

486

487

488

489

490

491

492

493

494

495

496

497

498

499

500

501

502

503

504

505

506

507

508

509

510

511

512

513

514

515

516

517

518

519

520

521

522

523

524

525

526

527

528

529

530

531

532

533

534

535

536

537

538

539

540

541

542

543

544

545

546

547

548

549

550

551

552

553

554

555

556

557

558

559

560

561

562

563

564

565

566

567

568

569

570

571

572

573

574

575

576

577

578

579

580

581

582

583

584

585

586

587

588

589

590

591

592

593

594

595

596

597

598

599

600

601

602

603

604

605

606

607

608

609

610

611

612

613

614

615

616

617

618

619

620

621

622

623

624

625

626

627

628

629

630

631

632

633

634

635

636

637

638

639

640

641

642

643

644

645

646

647

648

649

650

651

652

653

654

655

656

657

658

659

660

661

662

663

664

665

666

667

668

669

660

661

662

663

664

665

666

667

668

669

670

671

672

673

674

675

676

677

678

679

680

681

682

683

684

685

686

687

688

689

690

691

692

693

694

695

696

697

698

699

700

701

702

703

704

705

706

707

708

709

710

711

712

713

714

715

716

717

718

719

720

721

722

723

724

725

726

727

728

729

7210

7211

7212

7213

7214

7215

7216

7217

7218

7219

7220

7221

7222

7223

7224

7225

7226

7227

7228

7229

7230

7231

7232

7233

7234

7235

7236

7237

7238

7239

72310

72311

72312

72313

72314

72315

72316

72317

72318

72319

72320

72321

72322

72323

72324

72325

72326

72327

72328

72329

72330

72331

72332

72333

72334

72335

72336

72337

72338

72339

72340

72341

72342

72343

72344

72345

72346

72347

72348

72349

72350

72351

72352

72353

72354

72355

72356

72357

72358

72359

72360

72361

72362

72363

72364

72365

72366

72367

72368

72369

72370

72371

72372

72373

72374

72375

72376

72377

72378

72379

72380

72381

72382

72383

72384

72385

72386

72387

72388

72389

72390

72391

72392

72393

72394

72395

72396

72397

72398

72399

723100

723101

723102

723103

723104

723105

723106

723107

723108

723109

723110

723111

723112

723113

723114

723115

723116

723117

723118

723119

723120

723121

723122

723123

723124

723125

723126

723127

723128

723129

723130

723131

723132

723133

723134

723135

723136

723137

723138

723139

723140

723141

723142

723143

723144

723145

723146

723147

723148

723149

723150

723151

723152

723153

723154

723155

723156

723157

723158

723159

723160

723161

723162

723163

723164

723165

723166

723167

723168

723169

723170

723171

723172

723173

723174

723175

723176

723177

723178

723179

723180

723181

723182

723183

723184

723185

723186

723187

723188

723189

723190

723191

723192

723193

723194

723195

723196

723197

723198

723199

723200

723201

723202

723203

723204

723205

723206

723207

723208

723209

723210

723211

723212

723213

723214

723215

723216

723217

723218

723219

723220

723221

723222

723223

723224

723225

723226

723227

723228

723229

723230

723231

723232

723233

723234

723235

723236

723237

723238

723239

723240

723241

723242

723243

723244

723245

723246

723247

723248

723249

723250

723251

723252

723253

723254

723255

723256

723257

723258

723259

723260

723261

723262

723263

723264

723265

723266

723267

723268

723269

723270

723271

723272

723273

723274

723275

723276

723277

723278

723279

723280

723281

723282

723283

723284

723285

723286

723287

723288

723289

723290

723291

723292

723293

723294

723295

723296

723297

723298

723299

723300

723301

723302

723303

723304

723305

723306

723307

723308

723309

723310

723311

723312

723313

723314

723315

723316

723317

723318

723319

723320

723321

723322

723323

723324

723325

723326

723327

723328

723329

723330

723331

723332

723333

723334

723335

723336

723337

723338

723339

723340

723341

723342

723343

723344

723345

723346

723347

723348

723349

723350

723351

723352

723353

723354

723355

723356

723357

723358

723359

723360

723361

723362

723363

723364

723365

723366

723367

723368

723369

723370

723371

723372

723373

723374

723375

723376

723377

723378

723379

723380

723381

723382

723383

723384

723385

723386

723387

723388

723389

723390

723391

723392

723393

723394

723395

723396

723397

723398

723399

723400

723401

723402

723403

723404

723405

723406

723407

723408

723409

723410

723411

723412

723413

723414

723415

723416

723417

723418

723419

723420

723421

723422

723423

723424

723425

723426

723427

723428

723429

723430

723431

723432

723433

723434

723435

723436

723437

723438

723439

723440

723441

723442

723443</p

# Aurkibidea/Sumario

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA (ZAZAB)  
BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (BIDAT)  
**213 ZK. — N° 215**  
**2020 EKAINA/JUNIO 2020**

## ARTIKULUAK ARTÍCULOS

- AO1** **MARÍA DEL MAR MARTÍNEZ MORANT**  
Los desafíos de los obligados y las Administraciones tributarias ante las consultas tributarias en el ámbito local  
Revista de Contabilidad y Tributación, nº 447, junio 2020

- AO2** **SANTIAGO BARRENECHEA ELORRIETA — ALBERTO MONREAL LASHERAS**  
Algunas consideraciones sobre la responsabilidad social corporativa en el ámbito tributario  
Revista de Contabilidad y Tributación, nº 447, junio 2020

- AO3** **IÑAKI ALONSO ARCE**  
Fiscalidad en tiempos de pandemia  
Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

- AO4** **JAVIER ARMENTIA BASTERRETA**  
Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria  
La vía administrativa de recurso  
Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

- AO5** **MARÍA TERESA MATA SIERRA — DR. CARLOS CARBAJO NOGAL**  
La respuesta de las Haciendas Forales a la crisis del coronavirus  
Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

- AO6** **JOSÉ LUIS SILVESTRE LÓPEZ**  
El pago de las deudas cuya gestión recaudatoria corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia  
Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

- AO7** **XABIER MARDONES BASALDUA**  
Novedades en el Impuesto sobre Sociedades aprobadas por las Haciendas Forales como consecuencia de la crisis sanitaria del COVID-19  
Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

- AO8** **IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU**  
Apirileko arau fiskalen berrikustea  
Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

- 
- A09 IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU**  
Alarma Egoerak sorturiko efektuak arintzeko onartutako tributo arauak  
Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020
- 
- A10 IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU**  
Pertsona Fisikoen Errenta eta Ondarearen gaineko Zergen kanpainak  
Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020
- 
- A11 GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA**  
«Lugar fijo de negocios» contra «Establecimiento Permanente»  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020
- 
- A12 ELÍAS HORCAJO MENES**  
Régimen fiscal de impatriados. España vs Portugal. Análisis comparativo  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020
- 
- A13 DAVID GÓMEZ ARAGÓN**  
IVA: aplicación temporal del tipo del 0 % a algunas entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de bienes de uso médico-sanitario  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020
- 
- A14 ÓSCAR DEL AMO GALÁN**  
Potencia instalada como elemento tributario del Impuesto sobre Actividades Económicas  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020
- 
- A15 JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
Reales Decreto-Ley, una historia lamentable y sin fin (tal vez el Tribunal Constitucional consiga un buen final)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020
- 
- A16 CLAUDIO GARCÍA DÍEZ**  
Tributación y estado de alarma (especial consideración al IVA en los arrendamientos de industria y de locales de negocio)  
Revista de Contabilidad y Tributación, nº 448, julio 2020
- 
- A17 JAVIER BAS SORIA**  
Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019 y su aplicación práctica a nuestro país  
Revista de Contabilidad y Tributación, nº 448, julio 2020
- 
- A18 ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO**  
Operaciones triangulares en el Impuesto sobre el Valor Añadido  
Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 185, 2020
- 
- A19 CARLOS PALAO TABOADA**  
Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias  
Civitas. Revista española de derecho financiero, Nº 185, 2020
- 
- A20 MARC CASAS RONDONÍ**  
El futuro impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables  
Principales características y algunas dudas acerca de su compatibilidad con el Derecho de la UE  
Diario LA LEY, nº 9658, de 22 de junio de 2020
- 
- A21 RUFINO DE LA ROSA CORDÓN**  
Incidencia del estado de alarma en los procedimientos tributarios  
El notario del siglo XXI, Nº. 90, 2020
-

- 
- A22 ESAÚ ALARCÓN GARCÍA**  
Un estado de alarma también tritutario  
El notario del siglo XXI, Nº. 90, 2020
- 
- A23 JUAN MARTÍN QUERALT**  
El Impuesto municipal sobre Plusvalía tiene anticuerpos  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020
- 
- A24 JOSÉ Mª MONZÓ BLASCO**  
Principales novedades aplicables en el Impuesto sobre Sociedades de 2019  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020
- 
- A25 JAVIER GÁLVEZ PANTOJA — DAVID GÓMEZ ARAGÓN**  
IVA: aplicación del tipo del 0 % a una venta de mascarillas efectuada por una farmacia a un Ayuntamiento, al precio máximo fijado por el Gobierno  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020
- 
- A26 FERNANDO SIXTO DE TORRES ROMO**  
El asociado o socio colaborador en las cooperativas de trabajo asociado: un problema fiscal, excepto en el País Vasco  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020
- 
- A27 PABLO RENIEBLAS DORADO**  
Análisis del borrador del Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020
- 
- A28 ÓSCAR DEL AMO GALÁN**  
Sujetos pasivos de la tasa de carruajes  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020
- 
- A29 ELÍAS HORCAJO MENESES**  
Declaración de infracción del Derecho de la Unión Europea a propósito del tratamiento fiscal de los no residentes en el ISD. Revisión de oficio de los actos administrativos y/o responsabilidad patrimonial del Estado Legislador  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020
- 
- A30 AITOR ORENA DOMÍNGUEZ**  
Momento de la aportación de las pruebas en el Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, en los procedimientos de revisión administrativos y en el recurso contencioso-administrativo  
Forum Fiscal Nº 265, junio 2020
- 
- A31 JAVIER ARMENTIA BASTERRA**  
Norma Foral General Tributaria: Diferencias más significativas entre Álava, Bizkaia y Gipuzkoa  
Forum Fiscal Nº 265, junio 2020
- 
- A32 BERNARDO D. OLIVARES OLIVARES**  
El código de buenas prácticas tributarias para grandes empresas  
Forum Fiscal Nº 265, junio 2020
- 
- A33 AMAIA ARREGI AGIRRE — IRENE GONZÁLEZ PÉREZ**  
Novedades fiscales de la nueva Ley de Cooperativas de Euskadi  
Forum Fiscal Nº 265, junio 2020
- 
- A34 ISAAC MERINO JARA**  
Tribunal de Luxemburgo, Carta Europea de Derechos Fundamentales y Hacienda Pública  
Forum Fiscal Nº 265, junio 2020
- 



**A35**

**IÑAKI ALONSO ARCE**

El futuro de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria tras la pandemia del COVID-19

Forum Fiscal Nº 265, junio 2020

**A36**

**ISAAC MERINO JARA**

Exención por vivienda habitual: casuística

Forum Fiscal Nº 265, junio 2020

## **ADMINISTRAZIO-DOKTRINA DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

**CONSULTA DFB**

**DO1**

Exención de tributación la cantidad obtenida por el contribuyente como consecuencia de la extinción de su relación laboral

Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

**CONSULTA DFB**

**DO2**

Rendimientos de trabajos realizados en el extranjero

Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO FORAL GIPUZKOA**

**DO3**

Venta de licencia de taxi y del vehículo

Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

**CONSULTA DFA**

**DO4**

Base imponible. No son deducibles fiscalmente las indemnizaciones de trabajadores pagadas a la empresa que se subroga en los contratos de trabajo en un proceso de liquidación

Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

**CONSULTA DFB**

**DO5**

Adquisición de equipo de dentista a una persona física que ejerce la actividad de dentista

Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

**CONSULTA DGT V0161-20**

**DO6**

El e-learning y su tributación en el IVA

Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

**NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**

**DO7**

Cuestiones en torno a la permanencia a efectos de residencia fiscal

Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 17 de enero de 2020 (V0103-20)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020

**BERNARDO VIDAL MARTÍ**

**DO8**

El trabajador no puede deducir en el IRPF las retenciones de los rendimientos del trabajo todavía no percibidos

Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, Sala Primera, número 01057/2019, de 10 de febrero de 2020, en recurso de alzada para la unificación de criterio

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020

**JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA**

**DO9**

Relación casa central y sucursal: imputación de gastos. Sujeción y consideración como sujeto pasivo

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de enero de 2020 (RG. 5047/2016)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020

215



TEXTO LIBRE

**D10**

**V. ALBERTO GARCÍA MORENO**

El responsable sí que puede aplazar las retenciones incluidas en el alcance de su responsabilidad  
Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de febrero de 2020, (RG. 3322/2018)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020

**D11**

**V. ALBERTO GARCÍA MORENO**

Aplazamiento y pago no son equivalentes para el devengo del recargo de apremio  
Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de noviembre de 2019 (RG. 1945/2018)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020

**D12**

**CONSULTA DGT V0647-20**

Cómo se debe tributar por la cantidad percibida del FOGASA  
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**D13**

**CONSULTA DGT V0653-20**

Si dichos servicios (actividad de pintor artístico sobre superficies variadas que le son aportadas por sus clientes) se encuentran exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido  
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**D14**

**CONSULTA DGT V0654-20**

Recuperación de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido ingresada por la consultante ante el impago del destinatario de las operaciones gravadas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**D15**

**CONSULTA DGT V0658-20**

Tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios descritos (actuaciones musicales con instrumento y voz en hoteles y restaurantes)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**D16**

**CONSULTA DGT V0662-20**

Exención de la actividad a desarrollar por parte del consultante (actividad de realización de ecografías 3D y 4D a embarazadas)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**D17**

**CONSULTA DGT V0663-20**

Aplicación del supuesto de no sujeción a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a la operación de transmisión de activos descrita y deducción de las cuotas soportadas en caso de concluirse sobre la sujeción a dicho Impuesto

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**D18**

**CONSULTA DGT V0664-20**

Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios consultados (servicios de desinfección, desinsectación y desratización de granjas de animales, así como también el asesoramiento técnico en materia de bioseguridad en dichas explotaciones)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**D19**

**CONSULTA DGT V0670-20**

Imputación temporal en el IRPF de importes correspondientes a la prestación de incapacidad temporal del Régimen de la Seguridad Social de los años 2017 y 2018

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**D20**

**CONSULTA DGT V0671-20**

Tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a obras en vivienda para mejorar la eficiencia energética

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**CONSULTA DGT V0672-20****D21**

Si las subvenciones públicas para financiar parte de los gastos derivados de la realización de las campañas de promoción se encontrarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, deducibilidad, base imponible y devengo de las mismas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0681-20****D22**

Tipo de gravamen aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (servicios de desatascos de la red de saneamiento en comunidades de propietarios)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0682-20****D23**

Aplicación de la exención del artículo 20.uno.14º y facturación del servicio de acceso a los asistentes (congreso médico en el territorio de aplicación del Impuesto), y si debe presentar declaraciones en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0683-20****D24**

Sujección al Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales de entregas de energía eléctrica para vehículos eléctricos en diversas superficies

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0692-20****D25**

Si la entrega de las parcelas resultantes de unos terrenos sobre los que existen cargas hipotecarias y en las que se halla enclavado el estadio deportivo afecto a su actividad se encontraría sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Devengo. Sujeto pasivo. Si la cesión gratuita del estadio se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0694-20****D26**

Sujección al Impuesto sobre el Valor Añadido de las distintas fuentes de financiación (donativos, cuotas de los socios que les otorga el derecho a usar el centro para la práctica meditativa, cuotas para asistir a retiros religiosos, cursos, venta de libros y venta de material), que va a utilizar la entidad consultante (asociación religiosa budista)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0707-20****D27**

Posibilidad de aplicar la exención recogida en el artículo 5.Siete.1.g) 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, a la adquisición de los gases fluorados de efecto invernadero utilizados en las embarcaciones afectas a la actividad de salvamento marítimo, cuya navegación no tiene la consideración de navegación marítima internacional

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0768-20****D28**

Si tiene que declarar esas ganancias patrimoniales (por apuestas deportivas en Irlanda) en ambos países

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0784-20****D29**

Consideración como gasto deducible de las cuotas al Fondo Especial del Instituto Nacional de la Seguridad Social

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0790-20****D30**

No habiendo transcurrido cinco años desde la apertura de una CIALP, ¿es posible la movilización a un SIALP sin perder las exenciones en el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas por los rendimientos obtenidos?

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0791-20****D31**

Si percibe la prestación de jubilación de cuatro planes de pensiones individuales, posibilidad de aplicar la reducción del 40 por 100

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**CONSULTA DGT V0810-20****D32**

Régimen de deducciones, con aplicación o no de sectores diferenciados, opción de tributar en prorrata especial o, en otro caso, porcentaje de deducción provisional a aplicar

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0815-20****D33**

Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.uno.26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido a la actividad descrita (escritora profesional y va a impartir una charla literaria a cambio de una contraprestación)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0826-20****D34**

Tributación en IVA e IRPF de un mural fotográfico

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0847-20****D35**

Exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido por las prestaciones de servicios de préstamo realizadas por el consultante y, en su caso, inclusión en la prorrata de deducción de los intereses cobrados

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0859-20****D36**

Tributación en IVA e IRPF ilustradora que va a desarrollar parte de su actividad realizando ilustraciones digitales para clientes que le proporciona una agencia australiana, quienes las utilizarían bien en publicaciones, campañas de publicidad, envoltorios de productos, ropa, etc.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0903-20****D37**

Tributación de la actividad de dropshipping en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0911-20****D38**

Facturación de los servicios de formación e investigación prestados por una Universidad Pública a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (servicios de formación e investigación a una entidad pública dependiente de una Comunidad Autónoma en el marco de un proyecto internacional de investigación financiado con fondos europeos)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0914-20****D39**

Si la entrega de una parcela (sobrante de una vía pública al propietario del terreno colindante), se encuentra sujeta y, en su caso, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0916-20****D40**

Base de la deducción y devolución por la entrega de gases fluorados de efecto invernadero para su destrucción, reciclado o regeneración

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0917-20****D41**

Sujección de las operaciones descritas al Impuesto sobre el Valor Añadido (producción de una película en coproducción con una productora extranjera, en la que la parte de financiación española es mayoritaria. La consultante percibe también subvenciones de administraciones públicas españolas)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**CONSULTA DGT V0938-20****D42**

Sujección al Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios realizadas entre los administradores generales de infraestructuras ferroviarias ((ADIF-Alta Velocidad))

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

- 
- D43 CONSULTA DGT V0939-20**  
Valoración de la retribución en especie en caso de utilización por parte de los trabajadores de vehículos que la empresa pone a su disposición  
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020
- 
- D44 CONSULTA DGT V1018-20**  
Cuando la base imponible del impuesto se cuantifica por volumen de producto expresado en miles de litros a la temperatura de 15 Grad. C, ¿cuál es la cantidad de producto que debe indicarse en los asientos de apertura correspondientes a la contabilidad del ejercicio 2020?  
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020
- 
- D45 CONSULTA DGT V1098-20**  
Tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la pérdida patrimonial incurrida en la inversión realizada (inversión en criptomonedas a través de una empresa residente en Chipre)  
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020
- 
- D46 CONSULTA DGT V1182-20**  
Sujección al Impuesto sobre el Valor Añadido de la adquisición de plazas de aparcamiento (de titularidad municipal). Las mencionadas plazas fueron adquiridas por el ayuntamiento como consecuencia de la absorción por éste de la empresa municipal de vivienda y suelo, que era la que ostentaba la titularidad de dichas plazas hasta su extinción)  
Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020
- 
- D47 CONSULTA DGT V0061-20**  
Tributación de la indemnización adicional derivada de la vulneración de los derechos fundamentales de una trabajadora  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 63, junio 2020
- 
- D48 CONSULTA DGT V0137-20**  
La inversión en empresas de nueva creación a través de una herramienta de crowdfunding extranjera da derecho a deducción  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 63, junio 2020
- 
- D49 CONSULTA DGT V0229-20**  
Deducciones fiscales por gastos destinados a mejoras de la vivienda aún en construcción con fin de instalar un despacho profesional  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 63, junio 2020
- 
- D50 CONSULTA DGT V1115-20**  
A efectos del plazo de dos años previsto para la reinversión en una nueva vivienda del importe obtenido en la venta de la vivienda antigua, se paraliza el cómputo de dicho plazo desde el 14-3-2020 hasta el 30-5-2020  
Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020
- 
- D51 CONSULTA DGT V0985-20**  
Reducción o condonación de la renta del alquiler por el estado de alarma. Incidencia en el IRPF  
Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020
- 
- D52 CONSULTA DGT V1101-20**  
Estado de alarma. Forma de calcular el pago fraccionado a cuenta del IRPF y el ingreso a cuenta trimestral del IVA en 2020  
Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020
- 
- D53 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Las ganancias patrimoniales originadas por una subvención, se imputarán únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente del uso que se le dé a la misma  
Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020

**D54**

**CONSULTA DGT V1193-20**

Deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades en el marco de la aplicación del régimen de consolidación fiscal

Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020

**D55**

**CONSULTA DGT V0558-20**

Venta de ropa vintage. Aplicación del régimen especial de recargo de equivalencia

Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020

**D56**

**JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA**

Impuesto sobre el Valor Añadido. Aplicación del tipo cero a los productos sanitarios. Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 18 y 27 de mayo de 2020 (V1456-20 y V1649-20, respectivamente)

Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020

## JURISPRUDENTZIA JURISPRUDENCIA

**JO1**

**CRISTINA SÁENZ DOPEREIRO**

Primeras sentencias del TSJPV en relación con las opciones en las deducciones del Impuesto sobre Sociedades

Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

**JO2**

**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA PAÍS VASCO**

Deducibilidad del gasto de obras acometidos con motivo de un informe negativo de la Inspección Técnica de Edificios

Forum Fiscal Nº 264, mayo 2020

**JO3**

**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA CATALUÑA**

El error formal en la autoliquidación no basta para que Hacienda impute al ejercicio revisado la ganancia patrimonial aún no cobrada

Diario LA LEY, nº 9644, de 2 de junio de 2020

**JO4**

**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA COMUNIDAD VALENCIANA**

Se reconoce como gasto deducible en IVA la compra de un IPad y un móvil por un abogado

Diario LA LEY, nº 9646, de 4 de junio de 2020

**JO5**

**TRIBUNAL SUPREMO**

Ni las acciones ni los valores mobiliarios están comprendidos en el concepto de ajuar doméstico del Impuesto sobre Sucesiones

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 63, junio 2020

**JO6**

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

Cálculo de los intereses sobre el reembolso de IVA deducible en años anteriores cuando lo recaudado infringió el Derecho de la Unión

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 63, junio 2020

**JO7**

**JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID**

La rectificación de autoliquidaciones encaminada a incrementar el importe de las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos

Análisis de la SAN de 21 de noviembre de 2019, rec. núm. 1064/2017

Revista de Contabilidad y Tributación, nº 448, julio 2020



TEXTO LIBRE

215

---

**MANUEL GÓMEZ TOMILLO****JOB**

Delito fiscal y deber de denuncia administrativo

Análisis de la STS de 25 de septiembre de 2019, rec. núm. 85/2018

Revista de Contabilidad y Tributación, nº 448, julio 2020

---

**TRIBUNAL SUPREMO****JOB**

Domicilio fiscal. Habiendo planteado la Administración del Estado un conflicto de domicilio de una empresa ante la junta arbitral del concierto con el País Vasco, ha de interrumpir las actuaciones con el obligado tributario hasta la resolución del mismo

Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020

---

**DOKUMENTU INTERESGARRIAK  
DOCUMENTOS DE INTERÉS****COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN JUNIO 2020)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA

GOBIERNO VASCO

[https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es\\_clic/adjuntos/clic0620.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0620.pdf)

---

**TERMÓMETRO DE LA ECONOMÍA VASCA (MAYO 2020)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA

GOBIERNO VASCO

[https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es\\_def/adjuntos/Monitor\\_indicadores\\_2020-mayo.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es_def/adjuntos/Monitor_indicadores_2020-mayo.pdf)

---

**INFORME TRIMESTRAL DE LA ECONOMÍA VASCA (1º TRIMESTRE DE 2020)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA

GOBIERNO VASCO

<https://www.euskadi.eus/informe-trimestral-economia-vasca/web01-a2ogaeko/es/>

---

**REVISTA VASCA DE ECONOMÍA — EKONOMIAZ (NÚMERO 97 I/2020)**

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA

GOBIERNO VASCO

[https://www.euskadi.eus/web01-a2reveko/es/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/inicio?locale=es\\_ES](https://www.euskadi.eus/web01-a2reveko/es/k86aEkonomiazWar/ekonomiaz/inicio?locale=es_ES)

# **Artikuluak**

---

# **Artículos**

## **Los desafíos de los obligados y las Administraciones tributarias ante las consultas tributarias en el ámbito local**

**A01**



**Revista de Contabilidad y Tributación, nº. 447, junio 2020**

**María del Mar Martínez Morant**

**Licenciada en Derecho y Administración y Dirección Empresas. Icade E-3**

**Master oficial Dirección Pública, Políticas Públicas y Tributación. UNED**

**Master en Tributación Local y Gestión Presupuestaria. Título propio. UAM**

**Funcionaria de Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional**

### **SUMARIO**

1. Justificación del trabajo
2. Introducción
3. Las consultas tributarias locales: planteamiento del problema
  - 3.1. Los sujetos que pueden dictar consultas tributarias escritas
  - 3.2. Los efectos de las consultas tributarias escritas
    - 3.2.1. Para la Administración tributaria que aplica el tributo
    - 3.2.2. Para los contribuyentes
  - 3.3. La posibilidad de impugnación de las respuestas a consulta tributaria escrita por otra Administración
4. La facultad de las entidades locales para dictar consultas tributarias
  - 4.1. La extensión de la autonomía local al ámbito tributario
  - 4.2. La gestión tributaria local y la aplicación de los tributos locales: el fundamento de la competencia local para dictar consultas tributarias
5. Las materias objeto de consulta tributaria local y la Administración tributaria competente para dictarlas
  - 5.1. Delimitación de las materias objeto de consultas tributarias locales y su conexión con el principio de reserva de ley tributaria y la «potestad de ordenanza»
  - 5.2. La incompetencia de la DGT para vincular en todo caso a las entidades locales con las consultas tributarias que dicta. Alegaciones a realizar a la Consulta número V2258/2018
6. La problemática de la coexistencia de consultas tributarias estatales y locales sobre un mismo supuesto: ¿cuál debería prevalecer?
7. Conclusiones finales
8. Propuestas y recomendaciones

Referencias bibliográficas

Bibliografía

### **RESUMEN**

En el ámbito municipal, por la naturaleza bifronte de la materia tributaria local, tanto la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda como las propias Administraciones locales pueden dictar consultas tributarias lo que exige de una delimitación de los efectos (vinculantes o no y para quien) dependiendo del sujeto de las que emanan y sobre qué se expresen; las consultas tributarias de la DGT son vinculantes para la Administración tributaria local en aquellas materias y elementos del tributo para los que existe una «reserva de ley rígida». No se puede ir más allá a través de una consulta tributaria de lo que podría ir el pleno al regular y aprobar una ordenanza fiscal. A contrario sensu, respecto de aquellas materias y elementos del tributo que las ordenanzas fiscales pueden regular y desarrollar, la Administración tributaria local no puede sentirse vinculada por una consulta de la DGT.

### **CONTENIDO**

#### **1. Justificación del trabajo**

La problemática de las consultas tributarias y sus efectos ha sido ampliamente estudiada por la doctrina desde una perspectiva general sin dotarla de un enfoque específicamente local. El estudio a realizar en estas líneas pretende suplir dicha laguna.

El análisis que se hace en el cuerpo del trabajo se desarrolla en tres direcciones, que se interrelacionan, y que reflejan la complejidad de la materia dada la coexistencia de un poder tributario originario del Estado con un poder tributario derivado de las entidades locales y cómo una correcta comprensión de los límites de cada uno de esos poderes delimita el régimen jurídico de los efectos de las consultas tributarias locales.

..//..

## Algunas consideraciones sobre la responsabilidad social corporativa en el ámbito tributario

# A02



Revista de Contabilidad y Tributación, nº. 447, junio 2020

Santiago Barrenechea Elorrieta  
Socio, PwC Tax & Legal Services

Alberto Monreal Lasheras  
Socio, PwC Tax & Legal Services

### SUMARIO

1. Introducción
2. La responsabilidad fiscal empresarial: responsabilidad social corporativa en su vertiente tributaria
3. Crítica del riesgo reputacional como elemento estructural de la responsabilidad fiscal empresarial

Referencias bibliográficas

### RESUMEN

En el presente artículo se trata de describir los elementos esenciales de lo que debe configurar el marco propio de la responsabilidad social corporativa (RSC) en el ámbito tributario. Con este propósito se analizan separadamente dos aspectos. En primer lugar, se desarrollan los elementos sustanciales de la RSC en el ámbito tributario. Para ello se parte de la consideración de que la RSC tiene que ver con las decisiones que en su ámbito discrecional toman las empresas para el desarrollo de su propósito, el cual incluye consideraciones de ámbito social.

Esto es, la atención y consideración de los distintos grupos de interés (empleados, clientes y sociedad en general). Centrado de esta manera, el instrumento idóneo para el cumplimiento de estos fines es el desarrollo de un marco de control fiscal o compliance tributario, acorde con las recomendaciones de buen gobierno ya establecidas interna e internacionalmente por distintos organismos como son la OCDE, la UE y las distintas AATT, incluida la española. Se subraya en este punto que este marco de control fiscal tiene como eje principal el análisis y gestión de los riesgos fiscales y, en particular, del riesgo interpretativo.

En la segunda parte de este artículo, se trata de explicar que basar la RSC en el ámbito tributario en el riesgo reputacional es contrario al sentido propio de la RSC. Así, se analizan las referencias más usuales para constatar, según este criterio, la insuficiencia para el cumplimiento de la responsabilidad social tributaria que partiría de conceptos tales como el «fair share», el arbitraje fiscal o la utilización de paraísos fiscales. En el primero, se explica cómo la responsabilidad de un reparto justo de la carga tributaria corresponde a una legislación que así lo determine.

En el segundo, se apela a la existencia de una normativa que ya establece los límites de la planificación fiscal y, en el tercero, se describe la indeterminación del alcance del concepto de paraíso fiscal cuando se utiliza para estos fines.

### CONTENIDO

#### 1. Introducción

El propósito general de estas notas es acotar los factores que pueden integrar la responsabilidad fiscal empresarial (RFE) dentro del concepto general de responsabilidad social corporativa (RSC). La aparente simplicidad de este propósito se contradice con la constatación de que, en muchos casos, esta integración se ha hecho sin una adecuada consideración ni del ámbito propio de la RSC, ni de los principios que rigen el sistema tributario y, en particular, del principio de legalidad.

Lo que se tratará, en primer lugar, es dar una explicación de lo que se entiende por ámbito propio de lo tributario en la RSC, que es el de la gestión transparente de los riesgos tributarios, en general, y del riesgo interpretativo, en particular.

En segundo lugar, se expone una apreciación, tan cercana a la realidad como entendemos posible, de cuándo se produce una inadecuada integración de la que hemos denominado RFE con los principios propios del sistema tributario, fundamentalmente cuando la misma se pretende estructurar a partir de otro nuevo concepto, el denominado «riesgo reputacional».

..//..



Iñaki Alonso Arce  
Doctor en Derecho

## RESUMEN

Estado de alarma y paralización de la actividad económica, una situación sin precedentes, una evolución imprevisible y unas consecuencias cuyo alcance aún se desconoce.

Iñaki Alonso expone en este artículo la situación y las medidas que ya han empezado a aprobar las Diputaciones Forales, en un primer momento para aliviar la delicada situación de los contribuyentes más vulnerables, más tarde para incentivar la realización de determinadas actividades, y probablemente sea necesario aprobar nuevas medidas fiscales.

## CONTENIDO

uando el pasado 11 de marzo de 2020 la Organización Mundial de la Salud elevaba a la categoría de pandemia la emergencia de salud pública de importancia internacional que ya había declarado el pasado mes de enero como consecuencia de la expansión global del coronavirus COVID-19, todavía no éramos conscientes la mayoría de nosotros de la manera en la que iba a cambiar el mundo en unos pocos días.

De hecho, ese mismo 11 de marzo de 2020 se celebraba una reunión ordinaria del órgano más importante de todos los que están previstos en el sistema tributario foral y en el régimen de Concierto Económico, porque la Ministra de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Economía del Gobierno Vasco presidían una reunión de la Comisión Mixta del Concierto Económico, a la que asistían también, en su condición de miembros de la misma los tres Diputados Generales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Y podemos ser conscientes de la manera en la que han cambiado las cosas en las últimas semanas, porque uno de los asuntos que estaba incluido en el orden del día de esa Comisión Mixta del Concierto Económico y que se aprobó por unanimidad esa tarde en la sede del Ministerio de Hacienda en Madrid era el acuerdo sobre los compromisos de déficit y endeudamiento correspondientes a los objetivos de estabilidad presupuestaria para el año 2020 y los siguientes, en el marco de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y de la forma en la que la misma se aplica en la Comunidad Autónoma del País Vasco según dispone su disposición final tercera, en virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Autónoma del País Vasco de lo dispuesto en esa Ley, se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico.

Y en este mismo sentido, el Concierto Económico establece como uno de los principios de su funcionamiento que las relaciones financieras entre el Estado y el País Vasco se regirán, entre otros, por el principio de autonomía fiscal y financiera de las instituciones del País Vasco para el desarrollo y ejecución de sus competencias y de coordinación y colaboración con el Estado en materia de estabilidad presupuestaria, estableciéndose como una de las funciones de la Comisión Mixta del Concierto Económico la de acordar los compromisos de colaboración y coordinación en materia de estabilidad presupuestaria.

Y en este marco de relación, la Comisión Mixta del Concierto Económico acordaba un compromiso unilateral de las instituciones de la Comunidad Autónoma del País Vasco de ajustarse a un escenario de déficit cero tanto en el ejercicio 2020 como en los siguientes, siendo más rigurosos desde esta perspectiva que los requerimientos derivados de los márgenes que el Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la Unión Europea nos exigía en la actual coyuntura.

Es cierto que existía una incertidumbre de cómo podía afectar a la economía una epidemia que se había desarrollado sobre todo en ciertas provincias de China desde el mes de enero, con alguna extensión a Corea del Sur y un inicio de evolución hacia Europa, básicamente centrada en Italia, pero pensando en aquel momento que los problemas que estaban atravesando esas regiones de China podían implicar un cierto freno al desarrollo de las relaciones comerciales internacionales.

Por ello, el propio acuerdo en el que se fijan los objetivos de déficit en el 0% para los años 2020, 2021, 2022 y 2023 y se determina una reducción del endeudamiento también durante esos ejercicios, sin embargo, se disponía que en el caso de producirse un cambio significativo o substancial en las previsiones macroeconómicas no atribuible a decisiones discretionales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, podrán acordarse en Comisión Mixta de Concierto Económico, nuevos objetivos de estabilidad presupuestaria, y que a efectos del cumplimiento del objetivo de deuda fijado, podrá tenerse en cuenta la concurrencia de cualesquier circunstancias que, no afectando al cumplimiento de los objetivos de déficit ni al cumplimiento de la regla de gasto, pudieran afectar a los límites de deuda y no derivaran de decisiones discretionales de la Comunidad Autónoma del País Vasco, de conformidad con el Ministerio de Hacienda una vez oída la Comisión Mixta del Concierto Económico.

..//..

## Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria

### La vía administrativa de recurso

A04



Forum Fiscal N° 264, mayo 2020

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

### SUMARIO

- I. Introducción
- II.- Algunas cuestiones previas sobre la vía administrativa de recurso
  - 1.- Motivación de las resoluciones
  - 2.- Suspensión de la ejecución del acto recurrido
- III.- Recurso de reposición
  - 1.- Naturaleza
  - 2.- Actos objeto de recurso
  - 3.- Plazo de interposición
  - 4.- Resolución
- IV.- Reclamación Económico-Administrativa
  - 1.- Ámbito de aplicación de las reclamaciones económico-administrativas
  - 2.- Organismo Jurídico Administrativo
  - 3.- Acumulación de reclamaciones económico-administrativas
  - 4.- Legitimados e interesados en las reclamaciones económico-administrativas
  - 5.- Iniciación del procedimiento económico-administrativo
  - 6.- Tramitación
  - 7.- Extensión de la revisión en vía económico-administrativa
  - 8.- Cuestiones prejudiciales
  - 9.- Terminación del procedimiento
  - 10.- Inadmisibilidad de la reclamación económico-administrativa
  - 11.- Plazo máximo para la resolución de la reclamación económico-administrativa
- V.- Recurso de anulación
- VI.- Recurso contra la ejecución de las resoluciones económico-administrativas
- VII.- Recurso extraordinario de revisión

### CONTENIDO

#### I.- Introducción

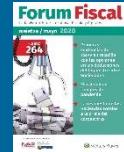
La Norma Foral General Tributaria establece mecanismos que puede utilizar el contribuyente para defenderse de los actos de la Administración, tanto de los actos administrativos propiamente dichos, incluidos los actos de imposición de sanciones, como de las actuaciones de aplicación de los tributos.

Así, se establece que dichos actos y actuaciones pueden ser objeto de revisión a través de diferentes mecanismos. En este sentido existen, por una parte, unos determinados procedimientos de revisión denominados especiales y, por otra parte, se encuentra la vía administrativa de recurso.

En efecto, el sistema tributario establece:

— Procedimientos especiales de revisión. Dentro de estos procedimientos se encuentra la revisión de actos nulos de pleno derecho, la declaración de lesividad de actos anulables, la revocación, la rectificación de errores y la devolución de ingresos indebidos.

..//..



**Maria Teresa Mata Sierra**  
CU de Derecho financiero y tributario de la ULE

**Dr. Carlos Carbajo Nogal**  
Profesor de Derecho financiero y tributario de la ULE

## **SUMARIO**

- I. CONTEXTO
- II. MEDIDAS TRIBUTARIAS VINCULADAS A LA CRISIS DEL COVID-19.
  - 1. Medidas tributarias extraordinarias de Bizkaia
  - 2. Medidas tributarias extraordinarias de Gipuzkoa
  - 3. Medidas tributarias extraordinarias de Álava
- III. CONCLUSIONES

## **RESUMEN**

La paralización que ha supuesto el estado de alarma se ha visto necesariamente acompañada a lo largo de estos meses, de medidas de carácter económico y social entre las que destacan las de naturaleza tributaria. Las Haciendas forales han ido aprobando distintas disposiciones de esta naturaleza, con la finalidad de facilitar la tesitura a la que se enfrentan los contribuyentes.

## **CONTENIDO**

### **I. CONTEXTO**

Como consecuencia de la pandemia del coronavirus, también llamada COVID-19, el pasado 14 de marzo de 2020 el Real Decreto 463/2020 declara en todo el territorio nacional el estado de alarma, en un principio hasta las 00:00 horas del 12 de abril de 2020. Este estado de alarma ha sido ya prorrogado por el Ejecutivo estatal en tres ocasiones, primera hasta el 26 del mismo mes y segunda hasta 9 de mayo de 2020, habiéndose prorrogado una cuarta vez, y sin que se descarte que pueda alargarse quince días más.

Debemos aclarar que el estado de alarma se contempla constitucionalmente en el mismo precepto que los de excepción y sitio, en concreto en el artículo 116 de la Constitución española, precepto que recoge los aspectos esenciales de los tres supuestos excepcionalísimos, encontrando su desarrollo en la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio, que en su artículo 1.1 señala que estas tres situaciones excepcionales se declararán únicamente «cuando circunstancias extraordinarias hiciesen imposible el mantenimiento de la normalidad mediante los poderes ordinarios de las Autoridades competentes», añadiendo que la extensión temporal será la estrictamente indispensable para asegurar el restablecimiento de la normalidad (apartado 2 del mismo precepto).

Este marco legal, y en concreto, lo previsto en el artículo 4.b) de la Ley Orgánica 4/1981, constituye la base del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, ya citado, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, texto que recoge una serie de medidas orientadas a minimizar la actividad económica y administrativa con el fin de garantizar que pueda cumplirse la orden de confinamiento de la población en sus domicilios que se establece en el propio Real Decreto. Las graves circunstancias concurrentes ante la pandemia internacional declarada por la OMS el 11 de marzo, como se reconoce en la Exposición de Motivos de la norma, «requieren la adopción de medidas inmediatas y eficaces para hacer frente a esta coyuntura» (...) «una crisis sanitaria sin precedentes y de enorme magnitud tanto por el muy elevado número de ciudadanos afectados como por el extraordinario riesgo para sus derechos»

El estado de alarma que se decreta por el Ejecutivo, y que afecta a la totalidad del territorio, se ha venido sometiendo a la ratificación de las Cortes Generales cada 15 días, si bien a medida en que se alarga la situación y se han ido pidiendo sucesivas prórrogas del estado de alarma por parte del Ejecutivo —actualmente acaba de aprobar la cuarta prórroga— se ha empezado a cuestionar en el Congreso de los Diputados la indispensabilidad de esta medida —amparada por la Ley orgánica 4/1981— y la necesidad de que la crisis sanitaria, a estas alturas, se regule por la legislación ordinaria postura que, además, están defendiendo algunas Comunidades autónomas, entre ellas, y por lo que aquí nos interesa más, la del País Vasco.

..//..

## El pago de las deudas cuya gestión recaudatoria corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia

# A06



Forum Fiscal N° 264, mayo 2020

José Luis Silvestre López  
Inspector de Finanzas de la Hacienda Foral de Bizkaia (jubilado)

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS
- III. FORMAS DE EXTINCIÓN DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS
- IV. IMPORTANCIA Y REQUISITOS DEL PAGO
- V. LEGITIMACIÓN PARA EFECTUAR EL PAGO
- VI. LEGITIMADOS PARA RECIBIR EL PAGO Y LUGAR DE PAGO
- VII. PLAZOS PARA EL PAGO
- VIII. FORMAS DE PAGO
- IX. MEDIOS DE PAGO EN EFECTIVO
  - 1. Pago mediante dinero de curso legal
  - 2. Pago mediante cheque
  - 3. Pago mediante domiciliación bancaria
  - 4. Pago mediante tarjeta de crédito o débito y cargo en cuenta
  - 5. Pago mediante transferencia bancaria
  - 6. Pago en especie
  - 7. Pago mediante efectos timbrados
- X. MOMENTO DEL PAGO
- XI. JUSTIFICANTES DE PAGO Y CERTIFICACIONES DE PAGO
- XII. IMPUTACIÓN DE PAGOS
- XIII. CONSIGNACIÓN PARA EL PAGO
- XIV. A MODO DE CONCLUSIÓN

### RESUMEN

José Luis Silvestre realiza en este artículo un detallado estudio del pago, que es la forma más importante y frecuente de extinción de las deudas, pero no la única. Así, analiza entre otros aspectos los plazos, las formas de pago y los medios de pago en efectivo, y de cómo han ido evolucionando en los últimos tiempos.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

El pago es el cumplimiento de una prestación debida y permite extinguir la deuda, liberar al deudor y satisfacer al acreedor. Es forma más utilizada en la extinción de las deudas, sean tributarias o no, pertenezcan al ámbito civil o al mercantil.

Las normas que regulan el pago de las deudas y de las sanciones tributarias no difieren en lo esencial de lo establecido en el Código Civil para esa forma de extinción de las obligaciones pecuniarias, salvo algunas diferencias derivadas de la naturaleza pública y del carácter privilegiado del acreedor: la Administración tributaria. Como veremos a lo largo de la exposición, sí existen diferencias que, sin alcanzar la categoría de relevantes, son merecedoras de mención. Sirva como ejemplo que en ningún caso el tercer pagador podrá subrogarse en la posición jurídica del obligado al pago frente a la Administración tributaria.

Esa coincidencia en lo esencial es el motivo por el que en numerosas ocasiones se mencionan algunos artículos del Código Civil relativos al pago de las deudas en general; porque, como es sobradamente conocido, las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos de derecho común tienen carácter supletorio y, por tanto, rigen situaciones no contempladas específicamente por la normativa tributaria.

..//..

## Novedades en el Impuesto sobre Sociedades aprobadas por las Haciendas Forales como consecuencia de la crisis sanitaria del COVID-19

A07



Forum Fiscal N° 264, mayo 2020

Xabier Mardones Basaldúa  
Ernst & Young Abogados, S.L.

### SUMARIO

- I. MEDIDAS APROBADAS EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN BIZKAIA
  - 1. Deducción extraordinaria del IS 2019
  - 2. Deducción por creación de empleo
  - 3. Deducción por inversión en microempresas y PYMES
  - 4. Amortización acelerada
  - 5. Ampliación del plazo de presentación del IS
- II. MEDIDAS APROBADAS EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN GIPUZKOA
  - 1. Concepto de microempresa, pequeña y mediana empresa
  - 2. Deducción por creación de empleo
  - 3. Reinversión de beneficios extraordinarios
- III. MEDIDAS COMUNES APROBADAS EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN VARIOS TERRITORIOS HISTÓRICOS
  - 1. Reinversión de beneficios extraordinarios
  - 2. Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva
  - 3. Financiación de proyectos I+D+i
  - 4. Libertad de amortización y amortización acelerada
  - 5. Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos
  - 6. Reserva especial para la nivelación de beneficios (aprobada únicamente en Álava y Gipuzkoa, pero no en Bizkaia)

### CONTENIDO

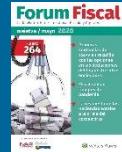
La actual crisis sanitaria global derivada del COVID 19, así como las excepcionales medidas de confinamiento adoptadas en la mayor parte de los países para hacer frente a la propagación de la enfermedad, están causando un grave impacto económico a nivel mundial.

El Gobierno de España ha seguido esta tendencia, decretando un estado de alarma mediante el Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, y sus sucesivas prórrogas, que autorizan la adopción de medidas excepcionales de confinamiento para minimizar la expansión de la enfermedad. Actualmente, estas medidas se prorrogarán al menos hasta el mes de mayo, y existe incertidumbre sobre el momento en que será posible retomar la normalidad de la actividad social y económica.

En esta coyuntura, las Haciendas Forales a fin de minimizar el impacto económico negativo derivado de esta emergencia sanitaria han aprobado durante los meses de marzo y abril diversas medidas fiscales, entre las que destacan la ampliación de plazos para la presentación de autoliquidaciones y liquidaciones tributarias, la suspensión de determinados procedimientos tributarios, y diversas fórmulas para el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias. que con carácter general se aprobaron en los tres territorios forales.

Con posterioridad en el mes de mayo se han aprobado Decretos forales en Bizkaia (DFN 4/2020), Gipuzkoa (DFN 2/2020) y Álava (DFN 6/2020) a los efectos de aprobar nuevas medidas tributarias que afectan principalmente al Impuesto sobre Sociedades (IS) que serán objeto de análisis en el presente artículo, así como otras medidas en relación al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y otros impuestos.

..//..



**Irune Suberbiola Garbizu**  
UPV/EHU-ko Finantza eta Tributu Zuzenbideko Irakaslea

## CONTENIDO

COVID-19ak eragindako alarma egoera dela eta, apirilean zehar argitaratutako tributu arau gehienak larrialdi honi erantzuten diote. Salbuespen moduan, Araban Foru Gobernu Kontseiluaren 3/2020 Zerga premiazko araugintzako dekretuak, martxoaren 24koak, onetsi egiten du Arabako zerga araudia Estatuak hainbat zergatan egindako aldaketetara egokitzea. Egokitzapenen artean adiskidetasuneko procedura berriak barnebiltzeko Ez-egoiliarren Errentaren gaineke Zergan burututakoa, edo eta BEZ eta Zerga Berezietai gauzatutakoak ditugu.

Bestalde egun berdineko 151/2020 Foru Aginduak, Pertsona Fisikoaren Errentaren gaineke Zergaren eta Ondarearen gaineke Zergaren 2019ko ekitaldiko aitorpenak aurkezteko arauak eta modalitateak onesten ditu.

Bizkaian halaber argitaratu da COVID-19-a hizpide ez duen araurik. Horien artean lehena dugu Ogasun eta Finantzen Foru Diputatuaren 685/2020 Foru Agindua, martxoaren 26koa, hurrengo foru aginduak aldatzen dituena: batetik, Ogasun eta Finantza Saileko Foru Diputatuaren martxoaren 5eko 541/2020 Foru Agindua, zeinaren bidez Pertsona Fisikoaren Errentaren gaineke Zergaren 2019ko zergaldiko autolikidaziorako 100 eredu onesten den, bai eta eredu horren aurkezpen telematikoa egiteko procedura ere. Bestetik, Ogasun eta Finantza Saileko Foru Diputatuaren martxoaren 5eko 540/2020 Foru Agindua, zeinaren bidez Ondarearen gaineke Zergaren 2019ko zergaldiko autolikidaziorako 714 eredu onesten den, bai eta eredu horren aurkezpen telematikoa egiteko procedura ere.

Bigarren araua apirilaren 21eko 2/2020 Foru Dekretu Arauemailea dugu zeinak Balio Erantsiaren gaineke Zergari buruzko 1994ko azaroaren 9ko 7/1994 Foru Araua aldatzen duen Europako zuzentarau batzuren transposizioa egiteko.

Gipuzkoan alarma egoerak sustatutakoak at utzita, martxoaren 30ko 134/2020 Foru Aginduak, balore, aseguru eta errenten urteko aitorpen informatiboa aurkezteko 189 eredu onartzen duen martxoaren 5eko 91/2020 Foru Agindua aldatzen du. Ildo berdinean, apirilaren 21eko 5/2020 Foru Dekretuak Gipuzkoako Lurralde Historikoko Zerga Kudeaketari eta Zerga Arloko Jarduketa eta Prozeduren Arau Komunei buruzko Erregelamendua onesten du, Zergen Foru Arau Orokorra argitaratu zenetik bere kudeaketako jarduketa eta prozeduren garapena egitea falta baitzen.

Bestalde, apirilaren 24ko 1/2020 Foru Arauak, Europako zuzentarauen transposizioarekin lotutako zerga aldaketa batzuk ekarri eta beste zenbait aldaketa tekniko sartzen ditu. Honen bitartez Gipuzkoako tributu araudia DAC-6ra, sasaihesteko fiskalaren aurkako zuzentaraura, adiskidetasuneko prozedurak ebazteko esparrua harmonizatu eta segurtasun juridikoa indartzearren Europar Batasunean auzi fiskalak ebazteko mekanismoak ezartzen dituenera, eta Sozietateen gaineke Zergan, portu agintaritzen zerga araubidea Europako Batzordearen 2019ko urtarrilaren 8ko Erabakira egokitzeko aldatzen da.

## Alarma Egoerak sorturiko efektuak arintzeko onartutako tributu arauak

# A09



Forum Fiscal N° 264, mayo 2020

**Irune Suberbiola Garbizu**  
UPV/EHU-ko Finantza eta Tributu Zuzenbideko Irakaslea

### CONTENIDO

Aipatu dugun moduan, martxoaren 14ean aldarrakutako alarma egoerak sortutako beharrei erantzuteko hiru lurralte historikoek zergekin erlazionatutako neurri ugari argitaratu dituzte. Arabak Foru Gobernu Kontseiluaren 180/2020 Erabakia, apirilaren 7ko, Arabako Foru Aldundiarri COVID-19 dela-eta emandako zenbatekoen 2020rako lehentasuneko jardueraren adierazpene onetsi du, hark izaera publikoko zerbitzu sozio-sanitarioetarako erabil ditzan. Gainera apirilaren 21eko Foru Gobernu Kontseiluaren 4/2020 Zerga Premiazko Araugintzako Dekretuak premiazko neurriak onesten ditu COVID-19ren eragin ekonomikoari aurre egiteko Balio Erantsia, Zerga Bereziak eta Ondare Eskualdaketa eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gainekeo zergetan. Azken honetan egintza juridiko dokumentatuen modalitateko notario agirien gaineko kuota gradualetik salbuetsi egiten dira hipoteka maileguak eta kredituak berritzeko egiten diren eskriturak, baldin eta COVID-19 gaixotasunaren eragin ekonomiko eta sozialari aurre egiteko premiazko neurriak onetsi zituen martxoaren 17ko 8/2020 Legegintzako Errege Dekretuaren babesean egiten badira.

Bizkaian, alarma egoerak sustatutako tributu ugari argitaratu dira. Horien artean lehena apirilaren 1eko Ogasun eta Finantzen Foru Diputatuaren 707/2020 Foru Agindua da zeinaren bidez COVID-19 birusak eragindako osasun-larrialdiaren egoeraren ondorioz, autolikidazioak edo aitorpenak aurkezteko epea ekainaren lehena arte luzaten zaien ekonomia-jarduerak egiten dituzten pertsonei, mikroenpresei eta enpresa txikiei. Asmo berdinarekin apirilaren 7ko Ogasun eta Finantzen Foru Diputatuaren 749/2020 Foru Agindua tributu-administrazioak egiten dituen zenbat likidazioren borondatzeko epea (salbu eta aldiak kobrazen diren likidazioak) eta martxoaren 17ko 1/2020 Foru Dekretu Arauemaileak (COVID-19ren ondoriozko presazko tributu-neurriei buruzkoa) atzeratutako autolikidazio eta aitorpenak ekainaren 1era arte luzaten ditu. Hain zuzen azken honen presazko neurriak aplikatu ahal izateko, apirilaren 1ean onartutakoa dugu Ogasun eta Finantzen Foru Diputatuaren 716/2020 Foru Agindua jakinarazpen telematikoaren arloko salbuespenezko arauak ezartzen dituena.

Bide batez, alarma egoera luzaten joan dela ikusita, 1/2020 Foru Dekretu Arauemailearen efektuak egokitze, apirilaren 28ko 3/2020 Foru Dekretu Arauemaileak COVID-19 osasun-larrialdiaren ondoriozko ezohiko tributu-neurri osagarriak onartzentzu ditu. Ildo honetan malgutze-neurri batzuk ezartzentzu ditu tributu-ondorioetarako Europako epe lizerako inbertsio-funts jakin batzuen karakterizazioari dagokionez, eta malgutu egiten dira, halaber, tributu-tratamendu jakin batzuk, Pertsona Fisikoen Errrentaren gaineko Zergaren kasuan non ohiko etxebizitzan egindako egindako inbertsioak zerga horren ondorioetarako duen tratamenduarekin lotutako epe jakin batzuk luzaten ditu. Gainera Sozietateen gaineko Zergarekin lotutako neurri batzuk arautzen ditu indarrean den legerian ezarritako epeen luzatzea ezarriz eta Ondare Eskualdaketen eta Egintza Juridiko Dokumentatuen gaineko Zergaren zergadunak ukitzentzu dituzten beste zenbait onartzentzu ditu, hala nola eskuraztzailearen etxebizitzak ohiko etxebizitzaz izateko baldintzak betetzen dituela egiazatzeko dokumentazioa aurkezteko epea sei hilabetean luzatu eta lokal bat etxebizitzaz gisa egokitze bida, zergadunak lokalak lehenengo erabili edo okupatzeko lizentzia lortu duela egiazatzeko. OEEJDZn, epearren luzatzea ohiko epea 2020ko martxoaren 16tik abenduaren 31ra bitartean amaitzen denean baino ezin izango da aplikatu. Era berean, salbuespen gehigarri bat atxikitu da, egintza juridiko dokumentatuen modalitateko notario-agirien kuota mailakatuarekin lotutakoa, zeina hipoteka-mailegu eta kredituen kontratu-berritzeen formalizazio-eskrituretan aplikatuko den baldin eta berritze horiek martxoaren 17ko 8/2020 Errege Lege-dekretuak ezarritakoaren babesean formalizatzen badira.

Bestalde apirilaren 3ko dugu Ogasun eta Finantzen Foru Diputatuaren 727/2020 Foru Agindua, zeinaren bidez Ogasuneko zuzendari nagusiari eskuordetzen baitzaion konkurtsoan dauden enpresekin sinatutako hitzarmen bereziak aldatzeko baimena emateko eskumena, COVID-19 koronabirusa dela-eta hartutako neurriek eragindako ondorio ekonomiko negatiboek kalteak sortu dizkietenean enpresei.

Azkenik Ogasun eta Finantzen Foru Diputatuaren 810/2020 Foru Aginduak, apirilaren 21ekoak, nekazarieki eta abeltzainek gasolioa erosleagatik jasan dituzten Hidrokarburoen gaineko Zergaren kuoten itzulketa partzialerako eskaera aurkezteko epea aldatzen du, 2020rako irailaren 14tik urriaren 30era ezarriz.

Gipuzkoan, alarma egoerak sorturiko efektuak pairatzeko argitaratu diren arauen artean lehen talde batek zaitasun «elektronikoak» solbatzeko asmoa du. Bertan sartuko genituzke 137/2020 Foru Agindua, apirilaren 3ko, pertsona fisikoei Ogasun eta Finantza Departamentuko zerga arloko ordezkarrien erroldan ordezkaritza berriak inskribatzea ahalbidetzen dien ezohiko sistema bat arautzen duena, COVID-19ak sortutako aparteko egoerak irauten duen bitartean eta 139/2020 Foru Agindua, apirilaren 8ko, 2020ko uztailaren 29ra arte luzatzen duena 2020ko martxoaren 14tik uztailaren 29ra bitartean, biak barne, iraungi diren edo iraungiko diren pasahitz operatiboen indarraldia.

Talde horretatik at berriaz apirilaren 1eko 136/2020 Foru Agindua COVID-19aren ondorioz zergapeko jakin batzuentzat (pertsona fisiko, mikroenpresa eta enpresa txikientza) hiru hilabeteko autolikidazioak eta aitorpen ez-aldiak, informatiboa eta laburzaileak aurkeztu eta ordaintzeko epea ekainaren 1 arte zabaltzen duena.

Bukatzeko Araban bezala, apirilaren 22ko 162/2020 Foru Aginduak COVID-19aren aurkako borrokan laguntzeko Osakidetzaren alde egiten diren emari eta dohaintzen zerga tratamenduari aplikatu beharreko interpretazioa onesten du.

## Pertsona Fisikoen Errenta eta Ondarearen gaineko Zergen kampainak

# A10



Forum Fiscal N° 264, mayo 2020

**Irune Suberbiola Garbizu**  
UPV/EHU-ko Finantza eta Tributu Zuzenbideko Irakaslea

### CONTENIDO

Urtero bezala PFEZ eta Ondarearen gaineko Zergen kampainen inguruko informazioa argitaratu da iada eta, COVID-19ak atzeratu/moldatu dituen arren, maiatzeko jarrai dira marxban zerga hauen kampainak Lurralde Historiko ezberdinetan.

ARABARI dagokionez, 3 modalitate erabili daitezke PFEZean 100 ereduak aurkezteko:

1.- Renta-facil deritzana, errenta aitorpenaren proposamenak dira, Arabako Foru Aldundiak zergadunei etxera bidaltzen dizkinak. Onarpnak apirilaren 15etik aurrera egin daitezke eta itzulketak apirilaren 17an hasi ziren. Aldaketak egiteko epea berri 8tik urriaren 28ra izango da (irailaren 2tik aurrera Foru Ogasunaren bulegoetan eska daiteke hitzordua aldaketa burutzeko).

2.- Rentatua laguntza programa erabiliz egin eta egoitza elektronikoaren bidez bidaltzen dituen aitorpenak burutzen ditu. Modalitate hau erabiltzeko epea 2020ko apirilaren 15tik urriaren 30a bitarte luzatuko da.

3.- Rent@rabak, Arabako Foru Aldundian (irailaren 8tik urriaren 28ra, aurretiaz hitzordua irailaren 2tik urriaren 15ra bitartean hartuz), finantza entitate laguntzaileetan (irailaren 16tik urriaren 28ra) edo baimendutako aholkularitza eta gestorietan (irailaren 16tik urriaren 28ra) aitorpenak aurkezteko aukera luzatzen du.

Ondarearen gaineko Zergari dagokionez, 714 ereduak Arabako Foru Aldundiaren aurrean kreditatutako gestoria eta aholkularitza, laguntza programa eta egoitza elektronikoaren bidez burutu daitezke. Horretarako hasiera data baimendutako aholkularitza eta gestorien bitartez bidalitakoentzat nahiz partikularrek igorritakoentzat 2020ko apirilaren 15 dugu eta amaiera data kasuaren baitan:

- Positiboak izanik kuotaren ordainketa helbideratuta dutenak badira: 2020ko ekainaren 16a
- Positiboak direnean, pasabidearen / ordain gutuna bitartez ordaindu daitezkeenak: 2020ko ekainaren 17tik 25ra
- Nuluak: 2020ko ekainaren 25a.

BIZKAIAn ere kontutan hartu beharreko epeen egutegia, modalitatearen araberakoa da. Kasu honetan lau dira:

1.- Errenta Ebean Proposamenak: Aldundiak zergadunei etxera igorritako aitorpenak dira eta Proposamenak Etxean Ordaintzera, Etxean Itzultzera eta Web proposamenak izan daitezke. Itzultzera diren horietan, Edukiarekin ados egen ezkerro, ez da ezer egin behar; jasotzeko dagoen zenbatekoa kontuan sartuko da. Helbideratzeko-kontuan, zerga-esleipenaren xedeaz edo hizkuntzan aldaketa egin nahi izan ezkerro, apirilaren 27ra arte (berau barne) dago 946 083 000 zenbakira deitzeko. Horietatik kanpo burutu nahi diren aldaketak oraingo finantz-erakundeetan soili burutu ahal dira eta Foru Ogasunaren bulego presentzialak itxita baitaude COVID-19ak eraginda. Ordaintzera direnetan, aitorpena ondo dagoela iritzi ezkerro, berretsi egin behar da autolikidazioa aurkezteko epearren azken eguna baino eta korbantza ordukit aurrera burutu da.

2.- Rentanet Entitateak: Finantza entitateetako 250tik gora sukursalen bitartez, entitateen bezeroa izan ez arren, aitorpena modu pertsonalizatuan eta dohainik egiteko Foru Ogasunak eskeintzen duen zerbitzua da. Dena den, pertsonen arteko kontaktua mugatzeko eta COVID-19ren hedapena geldiarazten laguntzeko hartutako neurrien ondorioz, zerbitzu hau ez dago eskuragarri gaur egun, baina marxban jartzten denetik 2 hilabeteko epez luzatuko da. Oro har, jasotako errenten zenbatekoak edozein dela ere, honelako errentak soili jaso dituzten zergadunei baino ez zaie Errenta-aitorpena egingo finantz-entitateetan: lan-etekinak; kapitalaren etekinak; nekazaritza, abeltzaintza eta arrantzako ekonomia-jardueren zein ikastaro eta hitzaldien etekinak (salbu eta jarduerari afektatutako elementuen eskualdaketen ondoriozko ondare-irabaziak edo —galerak badaude), zuzeneko zenbatespenaren modalitate erraztukoak; ondare-irabaziak edo —galerak hauetan izan ezik dohainik eskuraturako higiezinen eskualdaketa-tetako datozenak eta ondare-eskualdaketa-tako 5 eragiketa baino gehiago. Aipatu beharra dago ez dela aitorpenik egingo baldin eta aurreko ekitaldiak konpentsatzeko partidariak badago (salbu eta 2018eko ekitaldiari dagozkionak badira eta datu fiskaletan badaude).

3.- Eskuzko aurkezpena: PFEZ aurkezpena burutzeko, PFEZ laguntza programa edo imprimaki ofiziala erabili ahal izango da. Aitorpenen aurkezpen epea: maiatzaren 4 tik aurrera.

4.- Internet bidezko aurkezpena: Errenta gakoa Ogasunaren Bulego Birtualera sartzeko giltzatzat jotzen da, Errenta edo Ondarearen gaineko Zerga, jarraibideak jarraituz igortzeko. Epea: 2020ko maiatzaren 4tik aurrera.

Ondarearen gaineko Zergari dagokionez, 714 ereduak nahi eta nahi ez telematikoki egin behar da maiatzaren 4tik aurrera.

Bukatzeko, GIPUZKOAr, PFEZ, 109 ereduak aurkezteko hiru bide daude

1.- Autolikidazio proposamena: zergadunei Aldundiak igorritako aitorpen proposamenak dira.

Aitorpena berrikusi egin behar da eta soili zuzena baldin bada onartu, apirilaren 6tik uztailaren 29a arte.

Okerra izateagatik edo beste arrazoi batengatik onartzen ez baldin bada, aitorpena gainontzeko modalitate baten bitartez aurkeztu beharko da.

2.- Mekanizatuak: Autolikidazioa Foru Ogasunak dituen bulegoetan dauden teknikarien laguntzarekin burutzen da. Horretarako aurretiaz hitzordua eskatu beharra dago, Internet edo telefono bidez alarma egoera dela eta oraindik zehazteke dagoen epean. Aitorpen mekanizatua edozein zergadunekin dezake ondokoek ezik:

— Jarduera ekonomikoen etekina kalkulatzeko zuzeneko zenbatespen arruntaren metodoa erabiltzen dutenak. Era berean, jarduera ekonomikoen etekina zuzeneko zenbatespen erraztuaren bidez kalkulatu eta Zergaren Foru Arauaren 78. artikuluan aurreikusitako inbertsio eta beste jardueren kenkarietaz baliatzen diren zergadunek ezin izango dute aitorpen mekanizatuaren modalitatea erabili.

— Errenta egozenak lortzen dituzten zergadunak (gardentasun fiskalaeta paradisu fiskaletako inbertsio kolektiboa).

— Ondasun eta eskubideak eskualdatzen dituzten zergadunak, horiek herentzia edo legatu bidez eskuratu dituztenean.

— Zergaldian hamar eskualdaketa baino gehiago egin dituzten zergadunak. Kopuru hori konputatzearren ondorioetarako, kotizatzeko onartutako baloren eskualdaketa ez dira kontuan hartuko PFEZaren FAko 2. xed. gehigarri jasotako hautazko araubidean tributatzaten badute. Araubide horretan, eskualdaketa balioari %3ko gara berezia aplikatzen zaio, baldin eta ekitaldi bakoitzean balio hori 10.000 euro baino txikiagoa bada.

— Testamentu-ahalardea erabili gabe duten herentziak.

— PFEZren FAko 89 ter artikuluan, hazkunde ahalmen handiko entitateak finantzatzeagatik araututako kenkaria aplikatzen duten zergadunak.

— PFEZren FAko 56 bis artikuluan, langile lekualdatuentzat jasotzen den araubide berezia aplikatzea aukeratzen duten zergadunak.

Modalitate hau aurkeztuko epea zehazteke dago alarma egoera dela eta.

3.- Internet: Zergabidea laguntza programa erabiliz Internet bidez aurkeztea. Modalitate hau aurkezteko epea apirilaren 15tik uztailaren 29a arte luzatzen da.

Bukatzeko, Ondarearen gaineko Zerga, 714 ereduak, Internet bidez soili aurkezta daiteke, laguntza programa jarraituta osatutako fitxategi elektronikoen igorpen telematikoaren bitartez. Aurkezpen epea apirilaren 15etik uztailaren 29a artekoa da.



Gorka Echevarría Zubeldia  
Especialista en IVA internacional

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Observaciones generales
- III. Actividades preparatorias o auxiliares
- IV. Obra o proyecto de construcción o instalación
- V. Agentes dependientes
- VI. Asignación de beneficios a EPS y LFNS
- VII. EP virtual
- VIII. Conclusiones

## RESUMEN

En este estudio se perfilan las diferencias que existen entre el concepto de «establecimiento permanente (1) » a efectos de imposición directa e indirecta, con el fin de evitar el reduccionismo prevalente que empuja a muchos, tanto Autoridades fiscales como especialistas en tributación, a tomar una idea «holística» del concepto de «establecimiento permanente» que da origen a resultados ilógicos.

## CONTENIDO

### I. Introducción

La llegada de BEPS ha cambiado el panorama fiscal para siempre. El proyecto, promovido por la OCDE, propone reescribir las normas fiscales internacionales con el fin de frenar las estrategias agresivas de planificación fiscal que contribuyen a pérdidas fiscales estimadas de 100 a 240 millardos de dólares por año.

En el área de los impuestos directos, el proyecto BEPS proporciona medidas para abordar el abuso de los tratados, evitar artificialmente los «establecimientos permanentes» (EP, en lo sucesivo) y las prácticas fiscales elusivas, para limitar la erosión de la base imponible a través de las deducciones de intereses y de los instrumentos híbridos, y el endurecimiento de las normas de compañías foráneas controladas (CFC) de transparencia fiscal internacional.

Con respecto a los establecimientos permanentes, la nueva revisión del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE tiene como objetivo llenar algunas lagunas, como la excesiva dependencia de las excepciones de actividades preparatorias y auxiliares y la fragmentación abusiva de las actividades para eludir el umbral de EP o el endurecimiento de la modalidad de agente dependiente.

¿Alguna de esas disposiciones tiene alguna influencia en el mundo del IVA? Ese es el tema de este estudio. Si existen tales diferencias, entonces las compañías pueden tener EPs en algunos territorios, pero no «lugares fijos de negocio» (LFN, en lo sucesivo) o viceversa, lo que lleva a estructuras aún más complejas para administrar desde una perspectiva fiscal.

### II. Observaciones generales

Los conceptos de LFN y EP comparten un propósito común en la medida en que funcionan como puntos de conexión para permitir la atribución de jurisdicción fiscal al estado en el que existen y operan, que difiere del lugar principal de negocios del contribuyente. Sin embargo, hay diferencias importantes entre los dos.

El «concepto de EP» determina en el área de los impuestos directos, el lugar donde los beneficios atribuibles a las actividades comerciales están sujetos a impuestos. El punto de conexión primario es la ubicación de la empresa a menos que realice la actividad en otro estado a través de un EP.

Por el contrario, el «concepto de LFN» es relevante para determinar la ubicación del suministro de servicios, la persona responsable del IVA en relación con el suministro de bienes o servicios y el derecho a un reembolso del IVA.

...//...



Elías Horcajo Meneses  
Inspector de Hacienda del Estado

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Elementos configuradores del régimen especial
  - 2.1. La residencia fiscal
  - 2.2. Plazo de aplicación del régimen fiscal
  - 2.3. Opción por el régimen especial
  - 2.4. Rentas susceptibles de beneficiarse del régimen fiscal
  - 2.5. Tributación de las rentas
  - 2.6. Eliminación de la doble imposición internacional
- III. Colorario

## RESUMEN

En el presente estudio se efectúa un análisis comparativo de la normativa portuguesa y española relativa al régimen fiscal aplicable a las personas físicas que se desplazan a los respectivos territorios adquiriendo la residencia fiscal en los mismos, y que como consecuencia de ello podrían disfrutar, con carácter temporal, de algunos beneficios fiscales en su tributación en el Impuesto Personal Directo. Se concluye que la regulación actual del régimen fiscal especial portugués es más atractiva para el contribuyente.

## CONTENIDO

### I. Introducción

El Decreto Lei no 249/2009, de 23 de Septiembre, por el que se modifica el Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código do IRS) y se crea un régimen fiscal beneficioso para las personas físicas que trasladan su residencia fiscal a territorio portugués comparte, con la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en su redacción actual dada por Ley 26/2014, de 27 de noviembre, con efectos 1/01/2015), un régimen fiscal especial análogo. En un contexto de competencia fiscal internacional, con el propósito de atraer la ubicación de factores de producción, entre ellos el factor trabajo, se crean estos regímenes fiscales especiales.

Habida cuenta de la «seriedad» de ambos países, integrantes de la OCDE y de la UE, y con un «Estado de Bienestar» amplio, la configuración de un régimen fiscal de atracción de personas físicas no puede desembocar en un régimen fiscal privilegiado, circunstancia que se observa en múltiples aspectos, entre ellos, una regulación conocida, tipos de tributación moderados —que no bajos—, actividad personal generadora de rendimientos exigida y limitación temporal en su vigencia.

Ambos regímenes alteran temporalmente la obligación de tributación en el Estado de Residencia, de ordinario por las rentas mundiales, para establecer un régimen de tributación semi-exclusiva (1) de las rentas territoriales y a un tipo reducido comparado con el que, en condiciones normales, pagarían los contribuyentes habituales residentes de los respectivos países.

No obstante, algunas diferencias entre ambos regímenes se observan, las cuales pueden inclinar la balanza a favor de un país u otro en este proceso de atracción de personal.

El análisis de sendos regímenes especiales se efectuará atendiendo a la regulación actual sobre la materia.

..//..



**David Gómez Aragón**

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

## SUMARIO

- I. Establecimiento temporal del tipo del 0 %
- II. Requisitos para la aplicación del tipo del 0 %
  - 2.1. Enumeración de los requisitos
  - 2.2. Requisito objetivo
  - 2.3. Requisito subjetivo
  - 2.4. Requisito temporal
  - 2.5. Requisito territorial
  - 2.6. La irrelevancia del carácter oneroso o gratuito con el que se realicen las operaciones
  - 2.7. La no existencia de un criterio finalista
- III. Otras cuestiones relativa a la aplicación del tipo del 0 %
  - 3.1. Peculiaridades en la factura que haya de expedirse para documentar las entregas de bienes a las que se aplique el tipo del 0 %
  - 3.2. Incidencia que, en el ámbito del derecho a deducir en el IVA, habría de tener la realización de las operaciones a las que resulta aplicable el tipo del 0 %. ¿Una solución para determinadas entregas de productos médico-sanitarios realizadas a título gratuito por las empresas (donaciones)?
    - 3.2.1. Aspectos generales relativos a la incidencia que, en el ámbito del derecho a deducir en el IVA, habría de tener la realización de las operaciones a las que resulta aplicable el tipo del 0 %
    - 3.2.2. ¿Una solución para determinadas entregas de productos médico-sanitarios realizadas a título gratuito por las empresas (donaciones)?
  - 3.3. Consignación por aquellos que intervienen en la realización de las operaciones al tipo del 0 %, en sus libros registros y declaraciones a efectos del IVA, de la información relativa a tales operaciones
- IV. A modo de conclusiones: la finalidad perseguida con el establecimiento del tipo del 0 %, la lógica que parece subyacer en la forma en que lo ha sido y los efectos que el mismo habrá de producir previsiblemente

## RESUMEN

Este estudio versa sobre el contenido del art. 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, en el que se establece la aplicación temporal de un tipo del 0 % en el IVA para las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de algunos concretos y determinados bienes de uso médico-sanitario que taxativamente se enumeran en el Anexo de la citada norma, cuando resulte además que los «destinatarios» de tales operaciones sean entidades de derecho público, entidades privadas de carácter social, clínicas o centros hospitalarios.

## CONTENIDO

### I. Establecimiento temporal del tipo del 0 %

El artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril (en adelante RDL 15/2020) (1), dispone lo siguiente:

«Artículo 8. Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19.

Con efectos desde la entrada en vigor de este real decreto-ley y vigencia hasta el 31 de julio de 2020, se aplicará el tipo del 0 % del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el Anexo de este real decreto-ley cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres A este respecto recordemos que en el apartado anterior decíamos que la expresión «estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas» hay que entenderla referida exclusivamente a las entregas de bienes a las que les resulte aplicable el tipo del 0 %.

..//..

## Potencia instalada como elemento tributario del Impuesto sobre Actividades Económicas

# A14



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020

Óscar del Amo Galán  
Inspector de Hacienda del Estado

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. Elementos tributarios
- III. Concepto de potencia instalada
- IV. Elementos directamente afectos al equipo industrial
- V. Actividad de temporada
- VI. Paralización de actividad

### RESUMEN

En este artículo vamos a analizar el cálculo del elemento tributario potencia instalada, para la determinación de la cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas. Para una mejor comprensión, estudiaremos tres supuestos concretos: los elementos directamente afectos al equipo industrial, las actividades de temporada y la paralización de actividad.

### CONTENIDO

#### I. Introducción

Para el cálculo de la cuota del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) se utilizan determinados elementos tributarios en función de las concretas actividades económicas.

A continuación, vamos a analizar uno de ellos, la potencia instalada, que se usa preferentemente en la determinación de la cuota de las actividades industriales.

#### II. Elementos tributarios

Para el cálculo de la cuota del IAE se utilizan elementos tributarios, que son módulos indiciarios de las distintas actividades económicas sujetas al impuesto.

En la regla 14<sup>a</sup> de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del IAE, aprobadas ambas, Instrucción y Tarifas, por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, se regulan algunos de ellos, los más importantes.

Así, tenemos los siguientes:

- Potencia instalada. Se define como la suma de potencias nominales de los elementos energéticos afectos al equipo industrial, de naturaleza eléctrica o mecánica. Resulta aplicable, sobre todo, a las actividades industriales y se mide en Kw.
- Número de obreros. Fue suprimido por la disposición adicional 4<sup>a</sup>.a) de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley de Haciendas Locales, al objeto de no penalizar la creación y mantenimiento del empleo.
- Turnos de trabajo diarios. Se establece que la cuota no varía porque haya más de un turno de trabajo.
- Población de derecho. Está constituida por el total de los residentes inscritos en el Padrón municipal de habitantes. Este elemento tributario resulta aplicable, sobre todo, a las actividades comerciales y de prestación de servicios.
- Aforo de locales espectáculos. En estas actividades se tiene en cuenta la capacidad de la sala o recinto donde se celebran.
- Superficie de los locales. Se tiene en cuenta, a efectos de completar la cuota de la Tarifa, para las actividades que se ejercen en un local.

En algunas actividades, las Tarifas señalan una cantidad concreta como cuota, y, en otras, una cantidad en función de uno o varios elementos tributarios.

Además, en el apartado 2 de la citada regla 14<sup>a</sup> se incluyen normas generales de aplicación de los elementos tributarios, estableciendo la obligación de declarar la variación de los elementos tributarios cuando exista una oscilación en los mismos en más o en menos superior al 20 %.

..//..

## Reales Decreto-Ley, una historia lamentable y sin fin

(Tal vez el Tribunal Constitucional consiga un buen final)

# A15



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020

José María López Geta

Abogado. Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)  
Director de Carta Tributaria Revista de Documentación

### RESUMEN

Hablaremos de lo tributario, pero en segundo plano, pues no cabe ignorar el contexto en el que surgen las normas tributarias que, al igual que otras del ordenamiento jurídico general, han de estar inspiradas en los principios constitucionales; mal vamos, mal irá el ordenamiento jurídico-tributario, si esos principios acaban siendo papel mojado por así decidirlo personas a las que la Constitución/78 nos les «vale» ya que no tuvieron [ellos/ellas] ocasión, por razón de edad, de votarla, y que muchos de los que tuvimos la oportunidad de hacerlo a favor inos equivocamos!, vamos, que lo que vino después fue una suerte de serendipia y eso se iacobó!, porque aquí están ellos para remediar lo que consideran un desastre, un desatino histórico.

### CONTENIDO

Confinados/recluidos [como la casi totalidad de la ciudadanía], formando parte, por razón de edad, de uno de los principales grupos de riesgo (durante bastantes días, la cuestión del COVID-19 no era preocupante, «pues solo afectaba a la tercera edad»), hemos visto cómo a nuestro alrededor han enfermado y muerto miles de personas (no «gente», no simplemente números arrojados por la estadística), algunas de ellas muy cercanas por razón de vínculos familiares, de amistad o por haber compartido durante años puestos de trabajo en el Ministerio de Hacienda/Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Como contrapunto de algunas conductas político-sociales vividas en estos ya casi dos meses de fatalidad, están otras respecto de las que nosotros, al menos, tenemos que expresar agradecimiento profundo. En Alemania, la Canciller Angela Merkel, cuyo peso político y humano está acreditado, ante ciertos planteamientos de orden económico que se le hacían, respondía: «Ni voy a debatir eso. Aislarnos a nuestros mayores sería moral y éticamente inaceptable». En España, otra persona comprometida, de acreditada profesionalidad, conocimientos y experiencia en la defensa de los intereses generales de la ciudadanía, decía: «Al margen de las cifras manipuladas, la magnitud del desastre se mide ya en términos de derrumbe social, moral y económico. En la falta de credibilidad de un sistema que sí dejó atrás a muchos, a todos los mayores de 80 años a quienes, en residencias y domicilios, se negó la hospitalización, el tratamiento y las pruebas diagnósticas, sin discernir situaciones concretas ...» («La sociedad cautiva». Consuelo Madrigal. Diario EL MUNDO. 3 de mayo de 2020).

Y, ya, antes de adentrarnos en el siempre abrupto análisis del momento actual del ordenamiento jurídico-tributario, queremos tener un sentido y emocionado recuerdo para tantas y tantas personas fallecidas, víctimas de un «golpe helado», un «hachazo invisible y homicida», en apenas en un mes, trágico, muy trágico (¿Quién no ha tenido en su cercanía la tragedia?, no digamos los que formamos parte de disciplinada tropa de la tercera edad); un recuerdo para tantas y tantas familias que no han podido dar el último adiós a sus deudos «idos en soledad». No faltará quien, como a nosotros, le hayan venido a la memoria algunos de los versos que el Poeta Miguel Hernández (fallecido precisamente en un mes de marzo, 1942) dedicaba a un amigo («En Orihuela, su pueblo y el mío, se me ha muerto como del rayo Ramón Sijé, con quien tanto quería») en su memorable «Elegía»:

«Yo quiero ser llorando el hortelano de la tierra que ocupas y estercolas, compañero del alma, tan temprano/ Alimentando lluvias, caracolas y órganos mi dolor sin instrumento, a las desalentadas amapolas daré tu corazón por alimento/ Tanto dolor se agrupa en mi costado, que por doler me duele hasta el aliento/Un manotazo duro, un golpe helado, un hachazo invisible y homicida, un empujón brutal te ha derribado/ No hay extensión más grande que mi herida, lloro mi desventura y sus conjuntos y siento más tu muerte que mi vida/ [...] / Temprano levantó la muerte el vuelo, temprano madrugó la madrugada, temprano estás rodando por el suelo/ [...] / A las aladas almas de las rosas del almendro de nata te requiero, que tenemos que hablar de muchas cosas, compañero del alma, compañero.»

Se cumplen ahora cinco años desde que iniciamos este atrevido viaje a bordo de un buque (Carta Tributaria Revista de Documentación) que, según algunos y algunas, encallaría fatalmente. El buque no solo ha cumplido una singladura (veinticuatro horas de navegación, en la definición marítima), lo ha hecho durante cientos de singladuras, con todo tipo de «estado de la mar» —a veces muy embravecida— pero una y otra vez superado [el estado de la mar] merced al «flotador» que siempre han representado una buena parte de los lectores, entre ellos reputados profesionales, a los que ahora queremos expresar nuestro agradecimiento por su apoyo.

Pero, sin desmerecer en modo alguno los apoyos anteriormente citados, para nosotros tiene particular significado el reconocimiento expreso de D. Francisco Fernández Marugán, actualmente en funciones de Defensor del Pueblo, cuyos Informes Anuales hemos, con contumacia, difundido años tras año, poniendo el acento en aquellos puntos en que las Administraciones Tributarias ninguneaban, por regla general, sin poner solución, las propuestas formuladas en dichos Informes. Confiamos en que, el actualmente en funciones, Defensor del Pueblo sea confirmado como titular efectivo.

...//..

## Tributación y estado de alarma (especial consideración al IVA en los arrendamientos de industria y de locales de negocio)

# A16



Revista de Contabilidad y Tributación, nº. 448, julio 2020

Claudio García Díez  
Abogado. Doctor en Derecho  
Profesor de la UDIMA

### SUMARIO

1. Tributos y estado de alarma: operaciones y actividades legalmente suspendidas
2. ¿Tributación de los arrendamientos de negocio o industria y de los alquileres de locales de negocio?
3. El IVA sobre los alquileres (de negocios y de locales) de actividades económicas suspendidas por el estado de alarma
4. A modo de conclusión

Referencias bibliográficas

### RESUMEN

Este trabajo analiza las repercusiones sobre el ordenamiento tributario derivadas de la suspensión de actividades económicas, acordada en el Real Decreto de estado de alarma (y sus sucesivas prórrogas). Y, en particular, se estudia la incidencia en el impuesto sobre el valor añadido de la moratoria en el pago de rentas de alquileres distintos al uso de vivienda, establecida en el Real Decreto-Ley 15/2020.

### CONTENIDO

#### 1. Tributos y estado de alarma: operaciones y actividades legalmente suspendidas

1. Es una verdad indudable que el tributo, junto a otros rasgos caracterizadores, siempre debe gravar una manifestación de capacidad económica (art. 31.1 Constitución española –CE–); si no fuera el caso nos encontraríamos ante una categoría distinta que no guardaría relación con la garantía institucional del tributo; incardinable, en su caso, en la categoría constitucional, más amplia y genérica, de las prestaciones patrimoniales públicas (art. 31.3 CE).

El Tribunal Constitucional (TC) ha avalado esta argumentación al amparo de su construcción sobre el concepto constitucional de tributo. Desde la perspectiva de nuestra Norma Fundamental, el tributo:

[...] constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, F. 15, y 233/1999, de 16 de diciembre, F. 18), y grava un presupuesto de hecho o «hecho imponible» (art. 28 LGT) revelador de capacidad económica (art. 31.1 CE) fijado en la Ley (art. 133.1 CE). (Sentencia del TC 276/2000, de 16 de noviembre –NFJ009503–, FJ 4.º).

No se trata en las líneas que siguen de realizar un estudio completo y exhaustivo acerca de los rasgos constitucionales indentitarios de la categoría del tributo; ni siquiera respecto de la función del principio de capacidad económica en el mismo, desde su doble grado de operatividad positiva; ya sea como el fundamento «lógico» de la contribución al sostenimiento de los gastos públicos ; es decir, como fuente o sustrato de la tributación; o, a tenor de la categoría tributaria ante la que nos encontramos –particularmente el impuesto–, como criterio de contribución.

1.1. Pero sí, vamos a profundizar en la vertiente negativa (como límite) del principio de capacidad económica, de cumplimiento insoslayable (tanto en fase de creación normativa, como de aplicación en el caso concreto); de forma que todo tributo debe gravar una manifestación de capacidad económica existente y real; admitiéndose incluso (eso sí, para los casos de tributación extrafiscal) la que se evidencie en potencia (capacidad económica potencial). Deduciéndose de dicho axioma un corolario que, por evidente, no deja de ser relevante a los efectos que aquí interesan, consistente en la inconstitucionalidad de cualquier tributo que, al socaire de una mera manifestación legal formal, grave situaciones fácticojurídicas que no son reflejo de riqueza alguna.

En efecto, la jurisprudencia constitucional ha hecho hincapié en el principio de capacidad económica como límite al legislador fiscal. De forma que es contrario al principio de capacidad económica todo intento de someter a tributación situaciones o actividades que no manifiestan capacidad económica alguna:

[...] El principio de capacidad económica opera, por tanto, como un límite al poder legislativo en materia tributaria. Aunque la libertad de configuración del legislador deberá, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia.

..//..

# Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019 y su aplicación práctica a nuestro país

# A17



Revista de Contabilidad y Tributación, nº. 448, julio 2020

**Javier Bas Soria**  
**Doctor en Derecho**  
**Inspector de Hacienda del Estado**

## SUMARIO

1. Introducción
2. Hecho imponible
  - 2.1. Reglas de localización del hecho imponible
3. Devengo
4. Exenciones
5. Base imponible
6. Modificación de la base imponible
7. Sujeto pasivo
8. Tipo de gravamen
9. Deducciones
10. Prorrata y regularización de deducciones
11. Devoluciones
12. Procedimiento

## RESUMEN

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dicta, todos los años, un número creciente de sentencias, tanto en procedimientos prejudiciales como de incumplimiento. Siendo el impuesto sobre el valor añadido (IVA) un impuesto armonizado a nivel comunitario, los criterios interpretativos del TJUE tienen gran relevancia para la comprensión y correcta aplicación del IVA.

El presente trabajo realiza un estudio detallado de las sentencias dictadas en 2019, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país, tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

La Unión Europea se ha configurado como un sujeto particular entre los actores del derecho internacional por su capacidad innovativa en el mundo del Derecho, independientemente de la voluntad de los Estados miembros que la forman. Así, los tratados constitutivos contienen pocas cláusulas materiales, que, en la mayoría de los casos, fijan y definen objetivos y finalidades que les son propias y definen los medios normativos a través de los cuales se desarrollará su actividad. La puesta en práctica de esos objetivos se confía a las instituciones comunitarias que disponen de poder normativo. Este poder decisorio de las instituciones se expresa a través de los reglamentos, directivas y decisiones.

El artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece: «Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes». El párrafo tercero del citado artículo 288 configura la directiva, dentro de estos instrumentos normativos, en los siguientes términos: «La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios».

La característica fundamental de la directiva es, pues, que impone una obligación de resultado comunitario a los Estados, dejando a los mismos la elección de las formas y los medios para obtener dicho resultado. Su propósito es aproximar o armonizar el contenido de las disposiciones normativas nacionales de los Estados miembros, sin imponer una uniformidad de estas. Surge, por tanto, la necesidad de transponer la norma al ordenamiento interno mediante los mecanismos normativos que el Estado en cuestión considere pertinentes.

..//..

## Operaciones triangulares en el Impuesto sobre el Valor Añadido

# A18



Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 185, 2020

**Enrique de Miguel Canuto**  
Catedrático de Derecho financiero y tributario  
Universidad de Valencia

### SUMARIO

1. Introducción
2. Elementos estructurales
  1. Elementos subjetivos
  2. Entregas sucesivas
  3. Servicios accesorios
  4. Delimitación negativa
  5. Localización de la adquisición
3. Reflexiones jurisprudenciales
  1. Imputación del desplazamiento
  2. Entrega intracomunitaria
  3. Norma de garantía
4. Comprobación y cooperación
  1. Actuaciones de comprobación
  2. Cooperación administrativa
  3. Invalididad del número de identificación
5. Bibliografía

### RESUMEN

Las operaciones triangulares en el IVA hacen entrar en juego, además de las reglas sobre entregas y adquisiciones intracomunitarias, las reglas sobre inversión del sujeto pasivo, al hilo de las entregas sucesivas que implican a varios Estados. Los Estados de la Unión no solo deben comprobar la aplicación del impuesto adeudado en su propio territorio, sino que también deben ayudar a los otros Estados de la Unión para garantizar la correcta aplicación del impuesto en el territorio de ellos.

### CONTENIDO

#### I. Introducción

Vamos a analizar las operaciones internacionales triangulares<sup>1</sup>a escala de la Unión europea, desde la perspectiva del impuesto sobre el valor añadido. La Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252) del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su artículo 141 , que tiene su origen en la Directiva 92/111/CEE (LCEur 1992, 4053) del Consejo, de 14 de diciembre de 1992, es la que enuncia la regulación de la figura, a transponer en el Derecho doméstico. La figura se presenta en el contexto de ventas en cadena transfronterizas con comprador establecido en un territorio, que adquiere bienes de sus proveedores extranjeros y vende a sus clientes, transportándose la mercancía desde el proveedor hasta el cliente.

En una operación triangular la empresa que actúa como no establecida compra un bien para venderlo a otra empresa. Efectúa una adquisición intracomunitaria y a continuación una entrega del bien con inversión del sujeto pasivo. Centro de atracción es el Estado de llegada de la expedición, donde tiene lugar la entrega subsiguiente o sucesiva, con destino a la persona identificada en ese Estado. El supuesto de venta sucesiva triangular encaja bien en una sociedad matriz o dominante de un grupo internacional que pone en juego a dos filiales, una filial productora y una filial comercializadora, en dos Estados distintos de la Unión. Por otro lado, una empresa no establecida en territorio nacional puede adquirir y transmitir bienes en tal territorio sin mediación de un establecimiento permanente.

...//..

## Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias

A19



Civitas. Revista española de derecho financiero, N° 185, 2020

**Carlos Palao Taboada**  
Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario (UAM)

### SUMARIO

1. Ámbitos de la seguridad jurídica
2. Modo de operar del principio de seguridad jurídica
3. La doctrina de los actos propios
4. Tendencia a una hipertrofia de la seguridad jurídica en los procedimientos tributarios
5. El método de la ponderación de bienes o valores constitucionales
6. La aplicación expansiva de la doctrina de los actos propios
7. La seguridad jurídica y el efecto preclusivo de las liquidaciones provisionales
8. La comprobación de ejercicios prescritos
9. La declaración del carácter fraudulento (en fraude de ley) de operaciones de ejercicios prescritos
10. Conclusiones
11. Bibliografía citada

### RESUMEN

En tiempos recientes la seguridad jurídica ha tenido un papel especialmente relevante en los debates sobre diversas cuestiones relacionadas con la aplicación del Derecho tributario por la Administración, mientras que los problemas que suscita la creación del Derecho desde esta perspectiva parecen atravesar un periodo relativamente apacible. En el ámbito de la aplicación del Derecho el principio de seguridad jurídica opera a través de subprincipios, especialmente el de confianza legítima, pero también en otros como la prohibición de ir contra los propios actos. A juicio del autor, se ha otorgado en ocasiones un peso excesivo al principio de seguridad jurídica en la argumentación en torno a ciertos problemas originados por la actividad de la Administración tributaria. La causa de ello se encuentra en buena parte en una falta de rigor metodológico en la aplicación del referido principio. En el presente trabajo se exponen algunos ejemplos de invocación insuficientemente fundada de la seguridad jurídica, siempre en opinión del autor, sea por los tribunales sea por la doctrina.

### CONTENIDO

#### I. Ámbitos de la seguridad jurídica

Partimos de la concepción de la seguridad jurídica como seguridad del Derecho mismo, no como seguridad obtenida a través del Derecho. En este sentido la seguridad jurídica se ha definido como «saber a qué atenerse respecto al mismo Derecho». Así entendida, la seguridad jurídica afecta a los dos momentos esenciales del Derecho: su creación y su aplicación; es decir, al establecimiento y modificación de las normas jurídicas, por un lado, y a la actuación de los órganos que aplican estas normas, o sea, los jueces y la Administración, por otro.

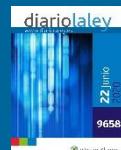
La seguridad jurídica en el establecimiento de las normas se traduce en exigencias bien conocidas relativas a la calidad de dichas normas, su publicidad y el respeto de la jerarquía normativa. Se refiere también destacadamente a la manera en que la nueva norma afecta a las situaciones creadas con anterioridad a su entrada en vigor, es decir, a su retroactividad. Se trata de cuestiones bien conocidas en las que no tiene interés entrar aquí. Desde hace mucho tiempo se repiten las lamentaciones por la multiplicación de las normas (la famosa «legislación motorizada»), unida a su mala calidad. Este fenómeno, que cabe asociar al aumento del intervencionismo estatal en la vida social (mediados del siglo XX?), causa indudablemente un deterioro de la seguridad jurídica, pero tengo la impresión de que las protestas contra él, sin haber desaparecido del todo, han perdido fuerza, se han vuelto rutinarias. Nos hemos acostumbrado a convivir con esa desordenada proliferación normativa con la ayuda de la informática, gracias a la cual podemos mantenernos a flote en medio del aluvión de datos. Esta convivencia con la acumulación de reglas existe también en el Derecho tributario, que se venía considerando como uno de los sectores del Derecho más afectados por ese fenómeno. Incluso se veía en él un motivo de disculpa, si no de justificación, del fraude o la evasión fiscal.

..//..

## El futuro impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables

Principales características y algunas dudas acerca de su compatibilidad con el Derecho de la UE

A20



Diario LA LEY, nº 9658, de 22 de junio de 2020

**Marc Casas Rondoní**  
Asociado Sénior  
Área de Derecho Público  
Departamento de Litigación y Arbitraje  
Clifford Chance

### SUMARIO

- I. Finalidad del Impuesto
- II. Ámbito objetivo de aplicación
- III. Hecho imponible
- IV. Ámbito subjetivo de aplicación
- V. Exenciones
- VI. Base imponible
- VII. Reducciones
- VIII. Tipo impositivo
- IX. Devengo
- X. Liquidación
- XI. Creación del Registro territorial del Impuesto y obligación de inscripción en el mismo
- XII. Otras obligaciones de los fabricantes de envases de plástico no reutilizables
- XIII. Otras obligaciones de quienes realicen adquisiciones intracomunitarias de envases de plástico no reutilizables
- XIV. Otras obligaciones de los contribuyentes del Impuesto no establecidos en territorio español
- XV. Otras obligaciones de los gestores de residuos
- XVI. Infracciones y sanciones
- XVII. Entrada en vigor y régimen transitorio

### RESUMEN

El pasado 2 de junio, el Consejo de Ministros acordó someter a información pública, por el plazo de un mes, el Anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados (el «Anteproyecto de Ley»), entre cuyas novedades destaca la regulación de una nueva figura impositiva de naturaleza indirecta: el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables (el «Impuesto»). El presente artículo trata de analizar las principales características del Impuesto según la redacción actual del Anteproyecto de Ley y expresar algunas de las dudas que nos plantea dicha redacción en relación con su compatibilidad con el Derecho de la UE.

### CONTENIDO

#### I. Finalidad del Impuesto

Según se señala en el Preámbulo del Anteproyecto de Ley (1) , la regulación del Impuesto tiene una finalidad preventiva. Persigue «que se utilice el menor número posible de estos envases de plástico no reutilizables en el territorio español», dado su alcance global y «la magnitud del impacto medioambiental derivada de su destino a vertedero o abandono».

Considerando los últimos datos disponibles sobre la utilización de envases de plástico en el mercado español (1.608.873 toneladas solo en el año 2017), y en tanto no se reduzca su uso, la aplicación del Impuesto al tipo impositivo previsto permitiría recaudar unos 723.992.850 euros anuales, según las previsiones contenidas en la memoria del análisis de impacto normativo que acompaña al Anteproyecto de Ley.

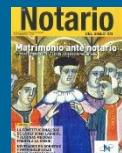
#### II. Ámbito objetivo de aplicación

El Anteproyecto de Ley no contiene una definición clara y sencilla del objeto sobre el que recae el Impuesto: envases de plástico no reutilizables.

..//..

## Incidencia del estado de alarma en los procedimientos tributarios

A21



El notario del siglo XXI, N°. 90, 2020

**Rufino de la Rosa Cordón**  
Socio de Tax de EY Abogados  
Inspector de Hacienda del Estado en excedencia

### CONTENIDO

#### COVID-19: LA HORA DEL DERECHO

La situación excepcional por la que estamos pasando ha llevado a una aprobación sucesiva de normas que pretenden paliar los efectos en los procedimientos tributarios de la declaración del estado de alarma. Ello llevó a una redacción quizás demasiado acelerada del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declaró inicialmente el estado de alarma.

En esta primera reacción del legislador, a través de la disposición adicional tercera del Real Decreto 463/2020 se suspendían todo tipo de plazos para la "tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público". Una expresión muy amplia y taxativa pero que dejaba la duda de en qué medida era de aplicación a los procedimientos tributarios dada la especialidad de los mismos. La suspensión de plazos administrativos, así como de los plazos de prescripción y caducidad, contemplaba una pausa en la interacción entre la Administración y los ciudadanos durante el estado de alarma sin que se vieran perjudicados ni los intereses de los ciudadanos ni los de la Administración. Se trataría de lo que en términos deportivos sería una suerte de "tiempo muerto" o de "prórroga".

Esta falta de concreción a la especificidad del Derecho tributario fue corregida en tan solo cuatro días por el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19. Posteriormente, la evolución de la situación sanitaria ha provocado nuevas medidas normativas, en especial tres nuevos Reales Decretos-leyes, aunque solo el último de ellos, el Real Decreto-ley 11/2020 de 31 de marzo, ha introducido cambios de carácter tributario.

"La suspensión de plazos administrativos, así como de los plazos de prescripción y caducidad, contemplaba una pausa en la interacción entre la Administración y los ciudadanos durante el estado de alarma sin que se vieran perjudicados ni los intereses de los ciudadanos ni los de la Administración"

El eje de los cambios en los procedimientos tributarios sigue estando en el artículo 33 del citado Real Decreto-ley 8/2020, en el que se contempla una suspensión de los plazos en el ámbito tributario, aunque su naturaleza se asemeja más a una ampliación o prórroga, y que permite extender los plazos de pagos de las deudas liquidadas por las Administraciones tributarias o el cumplimiento de las actuaciones derivadas de los procedimientos de aplicación de los tributos hasta el día 30 de abril cuando estos procedimientos no hubieran concluido antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley. Y esta extensión se produce hasta el 20 de mayo cuando se deriven de actos comunicados después del 18 de marzo.

Esta previsión abarca a prácticamente todos los procedimientos tributarios, abarcando a la totalidad de actos derivados tanto del procedimiento de recaudación (vencimientos de pagos tanto en la vía ordinaria como ejecutiva, plazos y fracciones de los aplazamientos y fraccionamientos, subastas y adjudicaciones de bienes) y todos los requerimientos, diligencias de embargo, solicitudes de informaciones, plazos de formulación de alegaciones, dictados tanto en procedimientos de aplicación de los tributos, como sancionadores, de declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores o revocación. La única limitación al alcance establecido por la disposición adicional es que será de aplicación a los procedimientos iniciados antes de la entrada en vigor del Real Decreto-ley, esto es los iniciados antes del 18 de marzo.

Hay que tener en cuenta que, no obstante esta ampliación, si el contribuyente quisiera atender el pago o atender el requerimiento de información o presentara alegaciones se entendería por cumplido en ese momento dichos trámites.

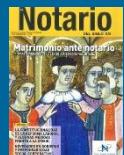
Como contrapartida a esta ampliación de plazos, se establece la previsión de que el periodo de tiempo transcurrido entre el 14 (1) de marzo y el 30 de abril no computará a efectos de la duración máxima de los procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Tributaria, si bien podrá impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles.

Este apartado merece dos comentarios. Por un lado, no se alcanza a entender por qué se limitan los efectos a los procedimientos de la Agencia Tributaria, cosa que no se hace en el resto de las previsiones establecidas en este artículo 33. ¿Qué sucede con los procedimientos llevados a cabo por las Administraciones locales y autonómicas? Y, por otro lado, tampoco parece justificable que se puedan impulsar trámites por la Agencia Tributaria, aunque solo sean "imprescindibles", y aun así no computen los plazos.

"La falta de concreción a la especificidad del Derecho tributario ha sido corregida en tan solo cuatro días por el Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19"

En este sentido, el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, último de los aprobados hasta ahora por el Consejo de Ministros, sí que ha venido a aclarar la extensión de los efectos de esta suspensión a todas las administraciones tributarias. Así, en su artículo 53 se establece de manera expresa que "lo dispuesto" en el precitado artículo 33 será de aplicación también a las actuaciones, trámites y procedimientos realizados por las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, en la medida que les sean aplicables la Ley General Tributaria o la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y sus respectivas normativas de desarrollo.

..//..



Esaú Alarcón García  
Abogado tributarista  
Profesor de la Universidad Abat Oliba CEU

## CONTENIDO

### COVID-19: LA HORA DEL DERECHO

El estado de alarma -EdA- en el que malvivimos, nos ha traído un acervo normativo de urgencia en materia tributaria que ha servido tanto para mostrar la mezquindad con la que se trata al contribuyente, como la torpeza con la que se legisla.

El primer hito legislativo fue el Real Decreto-ley 7/2020 que, a pesar de anunciar pomposamente en su preámbulo medidas para paliar la crisis financiera de los empresarios, se limita a establecer la posibilidad de solicitar un aplazamiento -no fraccionamiento- de deudas tributarias con las siguientes condiciones adjetivas: (i) para empresas con facturación inferior a 6 millones de euros; (ii) por un plazo (innegociable) de seis meses; (iii) por deudas tributarias de hasta 30.000 €, en conjunto; (iv) perdonando los intereses devengados en los 3 primeros meses del aplazamiento y (v) permitiendo aplicarlo también a deudas por IVA, retenciones e ingresos a cuenta y pagos fraccionados.

En román paladino, se le perdonan hasta un máximo de 281,25 euros de interés al contribuyente, ampliando algo el espectro objetivo de los aplazamientos: lo que, en germanía, llamaríamos el chocolate del loro.

El segundo hito lo encontramos en el propio Real Decreto 463/2020 que establece el EdA, cuyas disposiciones adicionales 2<sup>a</sup> a 4<sup>a</sup> regulan, respectivamente, la suspensión de plazos procesales, de plazos administrativos y de plazos de prescripción y caducidad.

"El primer hito legislativo fue el Real Decreto-ley 7/2020 que, a pesar de anunciar pomposamente en su preámbulo medidas para paliar la crisis financiera de los empresarios, se limita a establecer la posibilidad de solicitar un aplazamiento -no fraccionamiento- de deudas tributarias"

La DA 2<sup>a</sup> suspende, durante el EdA, los términos y plazos para acudir a los Tribunales de Justicia en cualquier orden jurisdiccional y, evidentemente, ello incluye a la jurisdicción contencioso-administrativa. Así pues, habiendo ganado firmeza en vía administrativa un recurso o reclamación administrativo, el cómputo de plazos para presentar recurso contencioso se reanudará cuando pierda vigencia el EdA o sus prórrogas.

La debatida DA 3<sup>a</sup> suspende los plazos -transcribo, porque la redacción deja mucho que desear- "para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público", lo que hizo entender en un primer momento que podrían incluirse ahí una paralización de los procedimientos tributarios en curso ante la declaración del EdA.

Esta razonable apreciación fue, sin embargo, contradicha cuatro días más tarde por el Real Decreto-ley 8/2020, al establecer en un precepto concreto -el 33- una regulación específica para la suspensión de plazos en el ámbito tributario.

Esta regulación, en la que ahora me centraré, evidencia el desprecio de la Administración tributaria con un ciudadano que, no debe olvidarse, en ese espacio de tiempo se encuentra recluido en su casa por mandato gubernamental.

En efecto, se amplían los plazos de pago de las deudas tributarias resultantes de liquidaciones administrativas hasta el 30 de abril o 20 de mayo, en función de si la notificación fue anterior o posterior al EdA y, asimismo, se amplían en ese mismo plazo otros trámites administrativos.

Sin embargo, se deja fuera de esa ampliación de plazos a la cesta más importante de obligaciones tributarias de pago, cuales son las autoliquidaciones tributarias -retenciones, IVAS, IRPF, Impuesto sobre Sociedades, obligaciones, formales, etc.-, lo que obligará a los empresarios a hacer encaje de bolillos para poder confeccionar las más inminentes ante el desprecio mostrado a su perentoria situación. Téngase en cuenta que España es uno de los pocos países de nuestro entorno que basa su sistema tributario -por denominarlo como hace la Constitución, conteniendo la risa por lo de "sistema"- en el régimen de autoliquidaciones, lo que supone cargar al contribuyente con la obligación tanto de efectuar su declaración tributaria como de proceder a liquidarla, es decir, efectuar los cálculos e ingresar la cuota tributaria correspondiente. Con esta premisa, lo razonable hubiera sido ser más considerado con las personas -insisto, confinadas en sus domicilios- que soportan la práctica totalidad de costes indirectos del sistema.

La norma tratada se aderezó con un par de mandatos que arriman el asco a la sardina administrativa. En efecto, su apartado 6 indica que el período comprendido entre la entrada en vigor del Real Decreto y el 30 de abril no computará para la duración máxima de los procedimientos tributarios pero, ello, sin perjuicio de que la Administración pueda ordenar los trámites que considere imprescindibles. Obediencia al Amado Líder, vamos.

"Se amplían los plazos de pago de las deudas tributarias resultantes de liquidaciones administrativas hasta el 30 de abril o 20 de mayo, en función de si la notificación fue anterior o posterior al estado de alarma y, asimismo, se amplían en ese mismo plazo otros trámites administrativos"

Por su parte, en el apartado 7 se dicta un mandato in peius para el ciudadano, consistente en considerar que mientras dure el EdA los intentos de notificación de una resolución se entenderán como notificación efectiva a los efectos de cómputo de plazos. Repito, porque el lector puede pensar que he perdido la cabeza: sí, en efecto, esta norma hace de peor condición al ciudadano frente a Hacienda en el estado de alarma, al determinar que un mero intento de notificación se considerará como notificación válida durante ese plazo. La verdad es que he intentado descifrar la psique del redactor del precepto, pero no he sido suficientemente cabal.



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

## CONTENIDO

«Fe en el Derecho» fue el título de una conferencia dada por Piero Calamandrei, el 21 de enero de 1940, en Florencia, su ciudad natal y de cuya Universidad fue Rector. Por aquel entonces, Calamandrei estaba trabajando, junto a Cornelutti y Redenti, también discípulos del maestro Chiovenda, en la elaboración del Código Procesal Civil. Tarea a la que había sido emplazado por el Ministro de Justicia, Grandi, quien tuvo que vencer la natural resistencia de Calamandrei a colaborar en la redacción de un Código procesal bajo un Gobierno fascista, indicándole que no buscaba adeptos, ni carnets, sino cerebros. La conferencia nunca se publicó, hasta que fue rescatada muchos años más tarde por su nieta, Silvia Calamandrei.

Pasados muchos años, cuando se publica la conferencia florentina de 1940, otro jurista italiano, Pietro Rescigno, reivindicando el pensamiento del maestro florentino, señala «la reivindicación de la certeza y de la legalidad de la formulación legislativa de las normas jurídicas, de la función interpretativa vista como momento aplicativo y no de creación, fue la mejor defensa frente a la dictadura, incluso la única capaz de impedir el ingreso de institutos, mecanismos, poderes capaces de entregar la administración de justicia a la política, en el sistema positivo y en el aparato conceptual».

De eso se trataba entonces y a eso aspira siempre el Derecho. A reivindicar la certeza y la legalidad en la formulación legislativa de las normas jurídicas. A conceptuar la interpretación como un momento aplicativo y no de creación. A impedir el alojamiento en el sistema positivo y en el aparato conceptual de mecanismos y poderes capaces de entregar la administración de justicia a la política.

De todo eso de lo que hoy estamos tan distanciados. No hay formulación legislativa, sino entronización del parecer del Ejecutivo. Hay silencio de la Ley. Hay más: hay desconocimiento de conceptos primarios del mundo del Derecho: se mezcla lo que son plazos procesales con lo que son plazos de naturaleza material —distinción perfectamente acuñada en las leyes y en la doctrina jurisprudencial— y de rechazo se mixtifica lo que es interrupción y lo que es suspensión. Se llama a la parte al Tribunal Constitucional para que aclare la proyección de los novedosos conceptos en todos los procesos constitucionales que ya estuvieran iniciados —Acuerdo del Pleno de 6 de mayo de 2020, publicado en el BOE 8 de mayo—. Hay equívocos que podrían haberse evitado, como ocurre con los plazos administrativos referidos a la materia tributaria, primero incluidos en el Decreto 463/2020, luego excluidos en el Decreto 465/2020 y luego ya contemplados in genere en los sucesivos y reiterados Decretos Leyes.

La Secretaría Técnica de la Fiscalía General del Estado se siente también llamada a la parte y el 29 de abril de 2020 publica un Informe —«Plazos y términos procesales, artículo 324 LECrim y notificaciones telemáticas al Ministerio Fiscal»— en el que, interpretando el art. 2.1) del Decreto Ley 16/2020, concluye que dicho precepto debe interpretarse «en el sentido de considerar anulado el cómputo del plazo de instrucción realizado hasta la fecha de entrada en vigor del estado de alarma ... En definitiva, una vez se alcance el actual estado de alarma y, en consecuencia, deje de tener efecto la suspensión del procedimiento correspondiente, el primer día hábil siguiente será el dies a quo para el cómputo de los plazos de instrucción del artículo 324 LECrim». Con esta interpretación ad pedem litteris se llegaría a conclusiones difícilmente admisibles, con grave detrimento para quienes se encuentran sujetos a estas actuaciones de la Fiscalía. Así, para las instrucciones no complejas, se dispondría de un nuevo plazo de seis meses para investigar; para las declaradas complejas, otros 18 meses para instruir desde el día hábil siguiente al del cese del estado de alarma. En definitiva, el reinicio del cómputo deberá aplicarse a todos los plazos procesales y, por lo tanto, también a los contemplados en el art. 324 LECrim.

La crítica a esta interpretación ha sido unánime, toda vez que este reinicio del cómputo de los plazos conlleva un evidente quebranto de los derechos y garantías procesales de los ciudadanos. Repárese que con el Decreto 463/2020 se suspendieron los plazos en que las partes podían actuar en el ejercicio de su derecho de defensa, sin que tal suspensión pudiera extenderse a otros plazos relativos a actuaciones judiciales o, como ocurre con la instrucción, a aquellas otras actuaciones que afectan al derecho del investigado a que la actuación no se prolongue más allá de lo razonable, circunstancia que iría en contra del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas.

Al punto es ello así, que algunas Audiencias han manifestado expresamente su discrepancia, entendiendo que esta interpretación va «en perjuicio directo del reo», toda vez que lo procedente es que la duración de la instrucción, tras la suspensión de los plazos procesales por el Covid, debe «reanudarse» dando por válido lo ya investigado y no «reiniciarse desde cero», como defiende la Fiscalía General del Estado. Este es, por ejemplo, el parecer de los Magistrados de lo Penal de la Audiencia Provincial de Las Palmas.

La respuesta a esta acelerada interpretación llevada a cabo por la Fiscalía General del Estado va a ser —ya está siendo— la habitual en estos casos y por estos lares: cada órgano va a emitir su parecer y la unidad de criterio va a ser una entelequia. En el BOE del pasado 30 de mayo ya se recoge la Instrucción de 28 de mayo de 2020, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública sobre levantamiento de la suspensión de plazos administrativos. Un parecer más.

..//..



José M<sup>a</sup> Monzó Blasco  
Abogado  
Socio del departamento tributario de J&A Garrigues, SLP

## SUMARIO

- I. Preámbulo
- II. Modificaciones que afectan a la base imponible del impuesto
  - 1. Resultado sobre el que se calcula la base imponible. Prórroga del plazo para la formulación y aprobación de las cuentas anuales
  - 2. Efectos del COVID-19 sobre el resultado de 2019
  - 3. Jurisprudencia relacionada con la determinación de la base imponible
- III. Cuestiones que afectan a la compensación de bases imponibles negativas. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central. Resoluciones de 16 de enero y 14 de mayo 2019
- IV. Modificaciones que afectan a las deducciones en la cuota
  - 1. El IVA soportado en la adquisición de bienes donados a entidades que aplican el régimen de la Ley 49/2002 se incluye en la base de deducción (resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019, reclamación 1208/2018)
  - 2. Deducciones por acontecimientos de excepcional interés público
  - 3. Base de la deducción por incentivos fiscales al mecenazgo en relación con la inclusión de los logos del evento en los envases
- V. Posible inconstitucionalidad de los RDL 2/2016 sobre pagos fraccionados y RDL 3/2016 sobre reversión obligatoria de los deterioros de cartera deducibles anteriores a 2013

## RESUMEN

Como cada año, antes de que se inicie su periodo de declaración, conviene hacer un repaso de las principales modificaciones que afectan a la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio finalizado, para la mayor parte de las sociedades, el 31 de diciembre anterior. Este año no hay novedades sustanciales, sino continuidad de las implantadas en ejercicios anteriores y la entrada en vigor de determinadas normas aprobadas a raíz de la crisis del COVID-19, que, en particular, afectan a los plazos para la formulación y aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2019. En todo caso, como viene sucediendo en los últimos años, fruto de la no resuelta conflictividad de nuestro sistema tributario, se han producido también durante algunos pronunciamientos judiciales y administrativos que deben tomarse en consideración a la hora de declarar el Impuesto sobre Sociedades.

## CONTENIDO

### I. Preámbulo

Con el avance del año 2020, se aproxima el inicio del periodo voluntario de declaración del Impuesto sobre Sociedades que, hasta el próximo 25 de julio, presentarán las empresas cuyo ejercicio coincide con el año natural 2019, y lo hace rodeado de circunstancias excepciones motivadas por la crisis sanitaria, económica y el Estado de Alarma. Y, como cada año, pese a las circunstancias, llega el momento de hacer repaso, a modo de recordatorio, de las principales modificaciones que afectan a la declaración (1).

Ya para el ejercicio pasado, en relación con el año 2018, eran escasas las novedades normativas que afectaban a la declaración, lo que se ha convertido en una práctica ausencia de novedades normativas que afectan a la declaración del año 2019.

Por un lado, sigue aplazada la anunciada reforma fiscal que afectará a este y otros impuestos, y, por otro lado, se mantienen los efectos de la práctica totalidad de las importantes modificaciones introducidas en los últimos años, que por reiterados dejan de ser ya novedosos.

También como cada año, se han publicado decisiones administrativas y judiciales de calado que afectan al cálculo del Impuesto sobre cuestiones controvertidas, de interés general por cuanto afectan a multitud de contribuyentes. En ningún caso estamos ante cuestiones cuya solución haya sido zanjada jurisprudencialmente, pero conviene tener en cuenta el resultado final esperado a la hora de presentar esta autoliquidación.

..//..

**IVA: aplicación del tipo del 0 % a una venta de mascarillas efectuada por una farmacia a un Ayuntamiento, al precio máximo fijado por el Gobierno**

# A25

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020



**Javier Gálvez Pantoja**  
**Abogado y Auditor de Cuentas**  
**David Gómez Aragón**  
**Director del Centro de Investigación, Documentación e Información sobre el IVA (CIDI-IVA)**

## SUMARIO

- I. El concreto supuesto de hecho al que nos vamos a referir
- II. Tratamiento en el IVA
- III. Conclusiones

## RESUMEN

Este estudio versa sobre los aspectos problemáticos que pueden plantearse en la aplicación del IVA a las ventas de mascarillas y otros productos sanitarios, realizadas por farmacias en régimen especial del recargo de equivalencia, cuando respecto de tales ventas proceda lo siguiente: (i) la aplicación del tipo del 0 % previsto en el art. 8 del Real Decreto ley 15/2020, y (ii) la aplicación de un «importe máximo de venta al público» establecido por la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos.

## CONTENIDO

### I. El concreto supuesto de hecho al que nos vamos a referir

En un trabajo publicado en el número 63 de esta misma revista correspondiente al pasado mes de junio de 2020 (1), nos hemos ocupado ya con cierto detalle del contenido del art. 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril (en adelante RDL 15/2020) (2), mediante el que se ha establecido la aplicación temporal, entre el 23 de abril y el 31 de julio de 2020, de un tipo del 0 % en el IVA para las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de algunos concretos y determinados bienes de uso médico-sanitario que se enumeran en el Anexo de la citada norma, a condición de que los «destinatarios» de algunos concretos y determinados bienes de uso médico-sanitario que se enumeran en el Anexo de la citada norma, a condición de que los «destinatarios» de tales operaciones sean entidades de derecho público, entidades privadas de carácter social, clínicas o centros hospitalarios.

Nos remitimos pues a dicho trabajo en lo que respecta a los aspectos generales relativos a la aplicación del referido tipo del 0 %, pues ahora pretendemos tratar únicamente el caso específico en el que, una farmacia en régimen especial del recargo de equivalencia en el IVA efectúa una venta de «mascarillas quirúrgicas desechables» respecto de la que concurren las dos siguientes circunstancias:

(i) la aplicación a dicha venta del tipo del 0 % en el IVA prevista en el art. 8 del RDL 15/2020 por ser la misma realizada a una entidad de derecho público como es un Ayuntamiento.

(ii) la aplicación respecto de dicha venta del «importe máximo de venta al público de 0,96 euros por unidad» que fue establecido en virtud de un acuerdo adoptado en la misma fecha de 21 de abril de 2020 por la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos (3) (en adelante, acuerdo de la Comisión Interministerial), con efectos a partir del 24 de abril de 2020 y vigencia en tanto el referido importe no sea objeto de revisión.

Parece razonable suponer que la anteriormente descrita será una situación que se producirá con bastante frecuencia en la práctica, especialmente en el caso de los Ayuntamientos de pequeños municipios que, por razones de diversa índole, acudirán a las farmacias ubicadas en su localidad o en una cercana para abastecerse de mascarillas que utilizarán en el contexto del desarrollo de las funciones y los servicios públicos que les son propios.

### II. Tratamiento en el IVA

El primer aspecto a considerar consistiría en determinar si, a la venta de las mascarillas quirúrgicas que efectúa la farmacia al Ayuntamiento, le resulta efectivamente aplicable el tipo reducido del 0 % previsto en el art. 8 del RDL 15/2020.

A este respecto resulta fácil concluir sin ningún género de duda con una respuesta afirmativa, pues tales mascarillas se encuentran incluidas entre los bienes a que se refiere el Anexo del RDL 15/2020 y se cumplirían además los restantes requisitos previstos en el art. 8 de dicha norma, especialmente el requisito consistente en que el destinatario de la citada venta de mascarillas es una entidad de derecho público.

Pero es precisamente a partir de tal constatación cuando empiezan a ponerse de manifiesto los problemas a que pasamos a referirnos a continuación.

..//..

## El asociado o socio colaborador en las cooperativas de trabajo asociado: un problema fiscal, excepto en el País Vasco

A26

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020



Fernando Sixto de Torres Romo  
Economista. «Off Counsel»  
Responsable de «Tax Litigation» de Garrigues (Valencia)

### SUMARIO

- I. El origen del problema
- II. La economía social como fundamento del beneficio fiscal cuestionado
- III. El «socio colaborador» en las cooperativas de trabajo asociado
- IV. Régimen económico de las aportaciones de los socios colaboradores a la sociedad cooperativa
- V. Las cooperativas de trabajo asociado en las distintas comunidades autónomas y el criterio de la DGT
- VI. La especial protección en las cooperativas de trabajo asociado: el art. 8.1 de la LRFC
- VII. Las cooperativas de trabajo asociado del País Vasco y su régimen fiscal foral
- VIII. El caso de Navarra
- IX. Conclusiones

### RESUMEN

Dos consultas de la Dirección General de Tributos (una de 2009 y otra de 2014) han hecho una interpretación del régimen fiscal especial de cooperativas que —con la excepción del País Vasco— elimina un beneficio fiscal tan relevante como es la bonificación del 50 % de la cuota del Impuesto sobre Sociedades en las cooperativas de trabajo asociado que incorporen en su capital a socios colaboradores (asociados en alguna legislación autonómica). En el presente trabajo se hace una interpretación de la norma en cuestión (art. 8.1 de la Ley 20/1990) acorde con los criterios a los que remite el art. 12 de la LGT, llegando a la conclusión contraria.

### CONTENIDO

#### I. El origen del problema

El cooperativismo responde a principios, cuyo origen se sitúa en el estatuto de la cooperativa de Rochdale fundada en 1844 por 28 obreros y artesanos, cuya formulación fue emprendida por la Alianza Cooperativa Internacional, fundada en 1895, que, en la revisión del Congreso de Manchester de 1995, incorporó la posibilidad de potenciar la capacidad financiera de las cooperativas mediante la captación de capital de personas o entidades no directamente vinculadas a la denominada «actividad cooperativizada», creándose al efecto la figura de los denominados «asociados» o «socios colaboradores» (*«l'associé non coopérant»* de Francia o *«il socio sovventore»* de Italia), cuya participación está sujeta a un límite cuantitativo para mantener el control en manos de los cooperativistas.

Nada en el derecho de cooperativas permite concluir que aquellas cooperativas que, por la razón que sea (de carácter financiero, pero normalmente incluirá también vínculos personales o sociales) opten por incorporar a su capital ese a modo de *«tertium genus»*, entre el socio y el acreedor financiero, que supone el «socio colaborador» o «asociado» de la cooperativa, menoscaban o alteran de algún modo los principios que justifican el trato fiscal favorable que, en aplicación del art. 129.2 de la Constitución, se reconoce para aquellas que, a igualdad de condiciones, no cuenten con esa forma de financiación. Tampoco si se trata de cooperativas de trabajo asociado, para las que, ante las dudas que podría suscitar la presencia en su capital de socios no trabajadores, expresamente se ha ocupado el legislador de reconocer que pueden contar con ese modo de financiación sin perder dicha condición.

Pese a ello, en base a una cuanto menos poco razonada interpretación de la normativa reguladora del régimen fiscal especial de las cooperativas de régimen fiscal común (en concreto, el art. 8.1 de la Ley 20/1990 sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, LRFC), la Dirección General de Tributos ha concluido que las cooperativas de trabajo asociado no tienen la condición de «especialmente protegidas» si incorporan a su capital «socios colaboradores» o «asociados», porque «en la medida en que los socios colaboradores no pueden realizar la actividad cooperativizada, no podrán prestar su trabajo personal en la cooperativa de trabajo asociado» y «al no poder realizar, por imperativo legal, la actividad cooperativizada, no cumpliría con el requisito establecido en el art. 8.1 de la Ley 20/1990» (Consultas V1339-09, de 8 de junio y V1559-14, de 13 de junio), que exige que las cooperativas de trabajo asociado «asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros».

...//..

## Análisis del borrador del Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables

# A27

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020



Pablo Renieblas Dorado  
Inspector de Hacienda del Estado, excedente  
Socio Área de Impuestos Indirectos (Deloitte Legal)

### SUMARIO

### RESUMEN

A través del borrador de anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados, se pretende aprobar por el Gobierno la creación de un nuevo Impuesto Especial sobre los envases de plástico no reutilizables. El autor procede a analizar el borrador de la norma y las características del posible nuevo impuesto.

### CONTENIDO

El gobierno, acaba recientemente de publicar dentro del trámite de información pública el borrador del anteproyecto de Ley de residuos y suelos contaminados.

Al analizar dicho texto, observamos como con el mismo se pretende aprobar un nuevo Impuesto Especial que podemos denominar medio ambiental y es el Impuesto Especial sobre envases de plástico no reutilizables.

Para entender la filosofía de dicho impuesto y su configuración, conviene a su vez analizar los principios por los que se quiere regir el texto del borrador del anteproyecto publicado.

Para realizar dicho análisis debemos de acudir a lo regulado en el artículo 8 del borrador del anteproyecto, en el cual se establece la jerarquía en el trato que se debe de dar a los residuos.

Así dicho artículo señala en su apartado 1;

«1. Las autoridades competentes, en el desarrollo de las políticas y de la legislación en materia de prevención y gestión de residuos, aplicarán para conseguir el mejor resultado ambiental global, la jerarquía de residuos por el siguiente orden de prioridad:

- a) prevención,
- b) preparación para la reutilización,
- c) reciclado,
- d) otro tipo de valorización, incluida la valorización energética y
- e) eliminación.»

Por tanto, cualquier nueva política que se lleve a cabo en relación con la generación de residuos deberá de seguir la jerarquía establecida en el mismo, es decir, evitar que se genere el residuo, que los mismos en todo caso deban de ser reutilizables, que en caso en que no se puedan reutilizar se proceda a su reciclado y a su valorización, y finalmente en caso de que no se pueda las anteriores, se deberá proceder a eliminar.

Si vemos la estructura que se ha creado con el impuesto, observamos que el mismo intenta cumplir a rajatabla con esos criterios.

En primer lugar, hay que señalar que es un Impuesto que recae sobre la producción y podríamos decir sobre el uso de envases y embalajes de plásticos, y, por tanto, intenta creando un coste extra, reducir la producción de estos productos, primer criterio del artículo, PREVENCIÓN.

El Impuesto no grava todos aquellos envases o embalajes de plásticos que sean reutilizables, segundo principio, REUTILIZACIÓN.

Como veremos posteriormente, el impuesto establece una reducción en la base imponible de los productores de estos productos en el caso en el que utilicen plástico reciclado como materia prima, tercer y cuarto principio, RECICLADO Y VALORIZACIÓN.

Finalmente, en cuanto al quinto principio, el mismo no puede cumplimentarse con el impuesto, y se intenta alcanzar el mismo a través del articulado del borrador del anteproyecto.

Pero vayamos a analizar de forma detallada el Impuesto.

..//..

## Sujetos pasivos de la tasa de carruajes

# A28

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020



Óscar del Amo Galán  
Inspector de Hacienda del Estado

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. Tasa por el paso de vehículos a través de las aceras o vados
- III. Sujetos pasivos de la tasa: contribuyente y sustituto del contribuyente
- IV. Edificio de viviendas
- V. Colegio público

### RESUMEN

En este artículo, vamos a analizar la tasa por el paso de vehículos a través de las aceras o vados, también conocida como tasa de carruajes. Se trata de una tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local. Nos interesarán especialmente las singularidades que se presentan en cuanto a los sujetos pasivos del tributo, con la aparición de dos figuras: el contribuyente y el sustituto. Para ello analizaremos dos supuestos en los que se pone de manifiesto dicha bicefalía.

### CONTENIDO

#### I. Introducción

La tasa por el paso de vehículos a través de las aceras o vados, también conocida como tasa de carruajes, presenta peculiaridades desde el punto de vista del sujeto pasivo.

Existen dos figuras, la del contribuyente, que es el sujeto pasivo que se beneficia del uso del vado, y la del sustituto del contribuyente, que es a quién se dirige la Administración tributaria para exigirle el pago de la tasa.

Eso determina que en algunos supuestos se plantean situaciones singulares. Veremos dos de ellas: un edificio de viviendas y un colegio público.

#### II. Tasa por el paso de vehículos a través de las aceras o vados

Las tasas locales se encuentran reguladas en el art. 20 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, en sus dos modalidades: tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local y tasa por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas.

Así, el apartado 1 de dicho art. 20 establece lo siguiente:

«Las entidades locales, en los términos previstos en esta ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.

En todo caso, tendrán la consideración de tasas las prestaciones patrimoniales que establezcan las entidades locales por:

A) La utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

B) La prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa en régimen de derecho público de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los administrados. A estos efectos no se considerará voluntaria la solicitud o la recepción por parte de los administrados:

Cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias.

Cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

b) Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente.»

..//..

**Declaración de infracción del Derecho de la Unión Europea a propósito del tratamiento fiscal de los no residentes en el ISD. Revisión de oficio de los actos administrativos y/o responsabilidad patrimonial del Estado Legislador**

**A29**



**Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020**

**Elías Horcajo Meneses**  
Inspector de Hacienda del Estado

**SUMARIO**

- I. Introducción
- II. La tributación de los no residentes en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto de los residents
- III. Derecho aplicable a los no residentes en territorio español a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- IV. Modos de reparación del daño económico sufrido
  - 1. Actuaciones anteriores a la STJUE de 3 de septiembre de 2014
  - 2. Actuaciones posteriores a la STJUE de 3 de septiembre de 2014
- V. Conclusiones
- VI. Bibliografía

**RESUMEN**

El presente estudio pone encima de la mesa los problemas resultantes de las declaraciones de incompatibilidad de la normativa interna con el Derecho de la UE en presencia de actuaciones administrativas previas y posteriores a aquellas declaraciones. Con la excusa de las recientes sentencias del Tribunal Supremo sobre el tratamiento fiscal español a los no residentes extramuros del Derecho comunitario en el ámbito del ISD, se analizan las posibilidades legales de atacar los actos administrativos dictados.

**CONTENIDO**

**I. Introducción**

Cada vez más, estamos acostumbrándonos a recurrir al Diario Oficial de la Unión Europea, para analizar y, en su caso aplicar, Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no solamente referida al ámbito de la fiscalidad indirecta propia del negociado de la Unión Europea, sino también del ámbito de la imposición directa habida cuenta de la posible confrontación de medidas fiscales nacionales con la normativa originaria de la Unión Europea.

Los Tratados Comunitarios constituyen Derecho Originario y como tal los países de los Estados Miembros de la Unión Europea, al tiempo de la adopción de medidas nacionales, han de observarlo. En particular, deberán tenerse en cuenta los principios comunitarios contenidos en los Tratados o desarrollados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al interpretar aquellos, que al modo de Principios Generales del Derecho deben orientar la labor legislativa. Son manifestación de tales principios comunitarios, entre otros, el de primacía, el de eficacia directa del Derecho Comunitario frente a Instituciones y nacionales, el de confianza legítima, el de no discriminación o el de responsabilidad de los Estados por incumplimiento del Derecho Europeo.

Estos principios junto con otros muchos van configurando un acervo jurisprudencial que obliga a las autoridades nacionales al tiempo de elaborar su normativa interna o en su defecto, a su aplicación directa en el caso de que la normativa interna se oponga a aquél.

Como se observará a lo largo del presente estudio, estos principios estarán vigentes y constituirán la ratio decidendi del tratamiento fiscal a dar al hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando de la obligación real de contribuir se trata.

**II. La tributación de los no residentes en el impuesto sobre Sucesiones y Donaciones respecto de los residentes**

El presente apartado tiene por objeto, de manera descriptiva y a los efectos del presente estudio, desarrollar la normativa interna o internacional aplicable a los contribuyentes no residentes en territorio español en términos comparativos respecto de los residentes en el mismo.

En primer lugar, la normativa interna establece:

— Respecto de los residentes en territorio español:

..//..

## Momento de la aportación de las pruebas en el Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, en los procedimientos de revisión administrativos y en el recurso contencioso-administrativo

# A30



Forum Fiscal N° 265, junio 2020

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

### RESUMEN

El nuevo Reglamento de Gestión de Gipuzkoa ha introducido una limitación al momento de aportación de las pruebas que, al no estar prevista en la NFGT, lleva al autor a cuestionarla. Aitor Orena repasa además la jurisprudencia del TS en relación con la posibilidad de aportar nuevas pruebas al interponer un recurso de reposición, una reclamación económico-administrativa o un recurso contencioso-administrativo, cuestión sobre la que se va a pronunciar de nuevo el TS próximamente.

### CONTENIDO

Con fecha 27 de abril de 2020, y bajo la cobertura de la Disposición Final Decimoctava (3) de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante NFGT), se ha publicado en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, el Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de gestión tributaria y de desarrollo de las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios del Territorio Histórico de Gipuzkoa (en adelante DF 5/2020).

La NFGT, regula los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario foral, entre cuyos derechos y garantías de los obligados tributarios se encuentra el derecho a la prueba:

«Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios.

Constituyen derechos de los obligados tributarios, entre otros, los siguientes:

r) Derecho de los obligados a presentar ante la Administración tributaria la documentación que estimen conveniente y que pueda ser relevante para la resolución del procedimiento tributario que se esté desarrollando».

A su vez, tal y como establece el art. 101.2 de la NFGT, la carga de la prueba también se constituye como una obligación para el interesado, en cuanto que recae en él la carga de la prueba de los hechos constitutivos de su derecho:

«Artículo 101. Medios, valoración y carga de la prueba.

2. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien pretenda hacer valer su derecho tiene la carga de probar los hechos constitutivos del mismo».

En relación a este derecho y obligación de los obligados tributarios, el art. 46.4 del DF 5/2020 (4) ha venido a establecer una limitación en cuanto al momento de aportación de pruebas:

«Artículo 46. Trámites de audiencia y de alegaciones.

4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución».

Es decir, el legislador ha limitado el momento de aportación de las pruebas al trámite de audiencia o, en su caso, al de alegaciones, salvo que demuestre que no pudo aportarlas antes de la finalización de dicho trámite, y siempre que se aporten antes de que se haya dictado una resolución. Lo que ha querido el legislador es impedir dejar al arbitrio de los obligados tributarios la determinación del momento en que han de examinarse los hechos que puedan convenir a sus intereses.

Sin embargo, la NFGT que, como bien establece el DF 5/2020, regula los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario foral, no establece limitación alguna:

«Artículo 95. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios.

7. Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados».

..//..

## **Norma Foral General Tributaria: Diferencias más significativas entre Álava, Bizkaia y Gipuzkoa**

**A31**



**Forum Fiscal N° 265, junio 2020**

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

### **CONTENIDO**

#### **I. Introducción**

El objeto del presente comentario es señalar las diferencias existentes en la Norma Foral General Tributaria entre los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa.

Se van a destacar las diferencias más sobresalientes y para ello, dado que en los trabajos anteriores se ha tenido en cuenta la normativa de Álava, lo que se va a hacer es, tomando como referencia esta normativa, determinar las diferencias que, respecto a ella, tienen las respectivas Normas Forales Generales de Gipuzkoa y Bizkaia.

#### **II. Reserva de norma foral**

Bizkaia, dada su especial regulación de la prescripción, en la que se hace referencia a la prescripción y a la caducidad, a la hora de señalar las materias que en todo caso deben regularse por Norma Foral, específica que debe hacerse a través de este instrumento el establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción y las de suspensión de los lazos de caducidad.

Por su parte, dado que Álava y Gipuzkoa únicamente regulan la prescripción, la reserva de Norma Foral se refiere, lógicamente, al establecimiento y modificación de los plazos de prescripción, así como las causas de interrupción del cómputo de los plazos de ésta.

#### **III. Ámbito temporal de las normas tributarias**

Álava y Gipuzkoa especifican que en los casos en que se anulen disposiciones generales y la aplicación de las normas que sustituyan a las anuladas (que en su caso puedan aprobarse) alcancen a hechos imponibles que ya se hayan devengado, no se podrán producir efectos negativos (desfavorables dice la Norma Foral General Tributaria) para los obligados tributarios en el caso de que resulten afectados principios constitucionales (seguridad jurídica, etc.)

Esta previsión no la recoge la normativa de Bizkaia.

#### **IV. Interpretación de las normas tributarias**

La normativa alavesa señala que, en lo que se refiere a la Diputación Foral, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de la normativa tributaria corresponde de forma exclusiva tanto al Diputado de Hacienda, como al Director de Hacienda.

Bizkaia y Gipuzkoa no contienen esta referencia al Director de Hacienda, quedando la referida facultad únicamente en poder del Diputado de Hacienda.

Consecuencia lógica de lo anterior es que tanto Bizkaia como Gipuzkoa tampoco especifican el ámbito operativo de esta facultad interpretativa atribuida al Director de Hacienda.

En efecto, ni Bizkaia ni Gipuzkoa señalan que las disposiciones interpretativas o aclaratorias del Director de Hacienda tendrán efectos para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos y del ejercicio de la potestad sancionadora, que es la referencia que se contiene en la normativa alavesa.

Bizkaia y Gipuzkoa se limitan a señalar, al igual que Álava en este punto, que las disposiciones interpretativas o aclaratorias del Diputado de Hacienda son de obligada aplicación y observancia por todos los órganos de la Administración tributaria.

#### **V. Interés de demora**

La normativa de los tres Territorios Históricos señala que el interés de demora es el interés legal del dinero incrementado en un 25%, excepto que expresamente se establezca otro diferente.

Tras lo anterior, la legislación alavesa específica, como regla especial, que se exigirá el interés legal en los casos de aplazamientos, fraccionamientos o suspensiones de deudas garantizadas en su totalidad por aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca, por certificado de seguro de caución o por cualquier tipo de garantía considerada suficiente por la Administración.

..//..



Bernardo D. Olivares Olivares  
Departamento de Derecho Mercantil Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. El código de buenas prácticas tributarias
  - 1. Sobre sus principios, compromisos y actitudes
  - 2. Ámbito subjetivo, procedimiento de adhesión y comisión de seguimiento
- III. Reflexión final
- IV. Bibliografía

## CONTENIDO

### I. Introducción

La interpretación clásica de la relación jurídico-tributaria que se construye está transformándose. Nos encontramos en un momento de cambio conceptual y organizativo respecto de las relaciones entre la Administración tributaria y los obligados tributarios. La transparencia en la actuación de los contribuyentes ante la Administración tributaria como piedra angular de la relación cooperativa y el cumplimiento voluntario está tomando arraigo en nuestro ordenamiento jurídico a través de la implantación de los códigos de buenas prácticas y los cambios normativos producidos durante la última década.

La OCDE ha contribuido en gran medida al desarrollo y configuración del buen gobierno corporativo y de la relación cooperativa. En el ámbito tributario, fue especialmente relevante la publicación del estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales o «Study into the Role of Tax Intermediaries» (2008) y la creación del término «enhanced relationship» (relación cooperativa entre la administración y el contribuyente). Actualmente, los programas de cumplimiento cooperativo complementan, como establece la Acción 12 del Plan BEPS, otras medidas específicas dirigidas a prevenir la planificación fiscal agresiva y el fraude tributario.

De hecho, el modelo de comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias está sufriendo un cambio gradual de paradigma. Desde el tradicional sistema de «persecución», «represión» y «sanción», en el que la Administración tributaria realiza un control a posteriori que tensiona considerablemente el desarrollo de las relaciones tributarias, a un camino en el que el elemento central es la evaluación de los riesgos de incumplimiento tributario que, en cada segmento de obligados tributarios, permita aplicar metodologías adecuadas a su tratamiento preventivo.

Todo ello con el objetivo de dificultar que se produzca el hecho que inicia la cadena de persecución-represión-sanción e integrando dicho diseño de política tributaria en la construcción de las normas y las relaciones de colaboración.

En nuestro país son diversos los hitos que a día de hoy componen los códigos de buenas prácticas:

- El 20 de julio de 2010 se aprobó el Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT) por parte del Foro de Grandes Empresas creado por la Agencia Tributaria. Como analizaremos, tiene como principal objetivo promover una relación recíprocamente cooperativa entre la AEAT y las empresas que lo suscriben.
- El 3 de julio de 2019 se crearon otros dos códigos, uno para asociaciones y colegios de profesionales tributarios, y otro específico para los propios asesores, con compromisos tanto por su parte como por la de la AEAT.

Estos intentos por establecer una relación cooperativa en materia tributaria, tienen su soporte normativo desde la reforma de la LGT en 2015, en la que se incorporó el principio de cumplimiento cooperativo al ordenamiento jurídico interno expresamente.

En este sentido el art. 92.1 de la LGT estable que los «interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen». El apartado segundo del precepto, indica «[e]n particular, dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, y, específicamente, con el objeto de facilitar el desarrollo de su labor en aras de potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, con los colegios y asociaciones de profesionales de la asesoría fiscal».

..//..



**Amaia Arregi Agirre**  
Abogada del Área Societario de LKS Next Legal  
**Irene González Pérez**  
Abogada del Área Fiscal de LKS Next Lega

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
  - 1.1 Principales objetivos del nuevo texto
  - 1.2 Principales modificaciones y/o novedades introducidas en el ámbito societario
  - 1.3 Breve introducción al régimen fiscal de las cooperativas
2. NOVEDADES DESTACABLES
  - 2.1 Cooperativas de Trabajo asociado: horas año realizadas por trabajadores por cuenta ajena. Incidencia en la protección fiscal de la cooperative
  - 2.2 Imputación de pérdidas y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
3. CONCLUSIONES

## RESUMEN

A principios de 2020 entró en vigor la nueva Ley de Cooperativas de Euskadi, que además de refundir e integrar toda la normativa aprobada anteriormente, incorpora también algunas novedades en su regulación. En este artículo se exponen de dichas novedades, prestando especial atención a aquellas con implicaciones fiscales.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

#### 1.1 Principales objetivos del nuevo texto

La Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi publicada en el Boletín Oficial del País Vasco del 30 de diciembre de 2019 entró en vigor el 29 de enero de 2020.

La modificación tiene diversos objetivos según se desprende de la exposición de motivos de la misma y uno fundamental, como es la de «dar respuesta a las actuales carencias del marco jurídico sobre el cooperativismo vasco, y al mismo tiempo se desea aproximar la nueva regulación a las directivas de la Comunidad Económica Europea, introduciendo además los avances e instrumentos jurídicos que en los últimos lustros se han desarrollado en nuestro Derecho interno como en el comparado».

Como detalle principal cabe indicar que se ha tratado de refundir e integrar en un único texto todas las modificaciones que se han ido incorporando históricamente desde la primera Ley sobre Cooperativas de Euskadi del año 1982, hasta la hasta ahora vigente Ley 4/1993, de Cooperativas de Euskadi, así como introducir también las previsiones incluidas en otros textos normativos como la Ley 6/2008 de la Sociedad Cooperativa Pequeña, que al igual que la Ley 3/1994 ha sido derogada con la entrada en vigor de la nueva Ley 11/2019.

Se ha procedido a modificar más de 50 artículos de la Ley 4/1993, pero no se sustituye la estructura básica de la misma. Se opta por incluir en el articulado del nuevo texto diversos preceptos con origen en legislación cooperativa dispersa en otros textos normativos sin alterar la estructura de la ahora derogada Ley 4/1993, en una labor de compilación de la legislación cooperativa aplicable que hace el nuevo texto reconocible a los que estuviesen familiarizados con el anterior. Ello ha permitido, no obstante, realizar ajustes y mejoras jurídico-técnicas tendentes a aportar coherencia en la interpretación y aplicación de la norma.

..//..



Isaac Merino Jara  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario (s.e.)

## SUMARIO

- A. CONSIDERACIONES GENERALES
- B. RESPETO DE LA VIDA PRIVADA Y FAMILIAR
- C. PROTECCIÓN DE DATOS DE CARÁCTER PERSONAL
- D. LIBERTAD DE EMPRESA
- E. DERECHO DE PROPIEDAD
- F. DERECHO A LA BUENA ADMINISTRACIÓN

## RESUMEN

Teniendo en cuenta la posibilidad de interponer recurso de revisión contra una resolución judicial firme cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que dicha resolución ha sido dictada en violación de alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos, Isaac Merino analiza en este artículo algunos de los derechos de la Carta sobre los que puede proyectarse la fiscalidad, exponiendo la casuística más reciente y relacionándolos con algunos recursos pendientes de resolución por el Tribunal Supremo.

## CONTENIDO

### A. CONSIDERACIONES GENERALES

En el Preámbulo de la versión revisada de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, DOUE núm. 83, de 30 de marzo de 2010, se manifiesta que resulta necesario, «dándoles mayor proyección mediante una Carta, reforzar la protección de los derechos fundamentales a tenor de la evolución de la sociedad, del progreso social y de los avances científicos y tecnológicos».

La presente Carta reafirma, dentro del respeto de las competencias y misiones de la Unión, así como del principio de subsidiariedad, los derechos que emanan, en particular, de las tradiciones constitucionales y las obligaciones internacionales comunes a los Estados miembros, del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, las Cartas Sociales adoptadas por la Unión y por el Consejo de Europa, así como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En este contexto, los órganos jurisdiccionales de la Unión y de los Estados miembros interpretarán la Carta atendiendo debidamente a las explicaciones elaboradas bajo la autoridad del Praesidium de la Convención que redactó la Carta y actualizadas bajo la responsabilidad del Praesidium de la Convención Europea».

La Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), a través de su Disposición final tercera ha modificado el artículo 102 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en cuyo apartado 2 se establece que «se podrá interponer recurso de revisión contra una resolución judicial firme cuando el Tribunal Europeo de Derechos Humanos haya declarado que dicha resolución ha sido dictada en violación de alguno de los derechos reconocidos en el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales y sus Protocolos, siempre que la violación, por su naturaleza y gravedad, entrañe efectos que persistan y no puedan cesar de ningún otro modo que no sea mediante esta revisión, sin que la misma pueda perjudicar los derechos adquiridos de buena fe por terceras personas».

Como ya hemos dicho, en un trabajo precedente publicado en un número anterior de esta misma Revista, con esa modificación se ha dado un paso importante, de cara a la ejecución de las sentencias dictadas por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH).

En cuanto a la posibilidad de revisar una sentencia firme por el hecho de que con posterioridad a la resolución del órgano jurisdiccional el TJUE se haya pronunciado sobre la interpretación de la pertinente disposición de la Unión Europea, conviene recordar la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2019, Călin, C-676/17 (Ref. 127394/2019), que declara:

...//..

## **El futuro de las relaciones entre los contribuyentes y la Administración tributaria tras la pandemia del COVID-19**

# A35



**Forum Fiscal N° 265, junio 2020**

**Iñaki Alonso Arce**  
**Doctor en Derecho**

### **CONTENIDO**

Las Administraciones tributarias, lo mismo que el conjunto de la Administración pública, lleva tiempo inmersa en un proceso de digitalización, de telematización, para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos aprovechando al máximo las ventajas que ofrecen las tecnologías de la información y de la comunicación.

En un mundo cada vez más globalizado y más interrelacionado, la digitalización es una apuesta decidida de las Administraciones, de las empresas y de los ciudadanos para el mejor desenvolvimiento de sus procesos, de sus operaciones y del conjunto de los elementos de su día a día.

En este sentido, facilitar el desarrollo de actuaciones, trámites y procedimientos por vías electrónicas, que hagan innecesario desplazarse a las oficinas de la Administración, suponen un avance indudable que es altamente valorado por parte de la ciudadanía, y además implica una mejora relevante de la eficiencia y eficacia en el desarrollo de la labor de la Administración, lo cual es una exigencia ineludible del ordenamiento jurídico en un Estado social y democrático de Derecho.

Si esto ya era así en el ámbito de las Administraciones tributarias forales, la pandemia de la COVID-19 ha planteado la necesidad de acelerar estos procesos de digitalización debido a las medidas de distanciamiento social, confinamiento y restricción a las libertades ambulatorias de los ciudadanos decretadas por las autoridades sanitarias para luchar contra la pandemia, medidas que, pese a la desescalada realizada en las últimas semanas, van a permanecer durante muchos meses en lo que se ha dado en denominar como "nueva normalidad" como consecuencia de la inexistencia de un tratamiento eficaz para tratar la enfermedad.

De hecho, el Decreto 14/2020, de 18 de junio, del Lehendakari, por el que se declara la superación de la fase 3 del Plan para la desescalada, se dejan sin efecto las medidas adoptadas en el marco del estado de alarma y se establece la entrada en la nueva normalidad a partir de las 00:00 horas del día 19 de junio de 2020, y la Orden de 18 de junio de 2020, de la Consejera de Salud, sobre medidas de prevención necesarias para hacer frente a la crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, una vez superada la fase 3 del Plan para la Transición hacia una Nueva Normalidad, han establecido una serie de condicionantes para el desarrollo de la vida diaria permitiendo que coexista esa vida ordinaria con las necesarias medidas de prevención de los contagios de la enfermedad.

En los primeros momentos de adopción de medidas de confinamiento y distanciamiento social fue preciso, de hecho, cerrar las oficinas de atención al público de las Administraciones tributarias y volcar todos los recursos en la atención telefónica y los canales electrónicos para que los contribuyentes pudieran cumplir sus obligaciones tributarias y ejercitar sus derechos, lo que, por otro lado, fue acompañado desde un primer momento con una paralización de los procedimientos tributarios y una ampliación de los plazos de los distintos impuestos.

El reforzamiento del canal telemático lo pudimos observar incluso con el establecimiento de mecanismos novedosos en cuanto a sus efectos para posibilitar la notificación telemática voluntaria de los actos administrativos en la Hacienda Foral de Bizkaia, como la que se estableció por medio de la Orden Foral 716/2020, de 1 de abril, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establecen normas excepcionales de notificación telemática para la aplicación de las medidas urgentes contenidas en el Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19.

Esta disposición lo que hizo fue establecer un sistema excepcional de notificación telemática voluntaria para los y las contribuyentes no adheridos previamente a la notificación telemática, con objeto de hacer frente a los obstáculos derivados de las restricciones de movimientos y de los confinamientos decretados por las autoridades competentes.

En este sistema, si los y las contribuyentes acceden al contenido de los actos notificados telemáticamente con anterioridad al 1 de junio de 2020, dichos actos se entenderán notificados el citado 1 de junio de 2020. Si los y las contribuyentes no acceden al contenido de los actos notificados telemáticamente, éstos volverán a ser notificados por vía no telemática a partir del 1 de junio de 2020.

El reforzamiento de la realización de trámites telemáticos y la reducción de la necesidad de desplazamientos y atención presencial es extensible a todos los procedimientos, pero hay algunos que tienen un mayor formalismo, como los procedimientos de comprobación limitada o los procedimientos de inspección, respecto a los que la regulación de la Norma Foral General Tributaria y de sus reglamentos de desarrollo disciplinan el desarrollo de los procedimientos hasta un nivel de detalle muy importante.

Respecto a esos procedimientos, singularmente a los procedimientos de inspección, también se pone de manifiesto la necesidad de permitir el desarrollo telemático de sus actuaciones y la correspondiente firma de los documentos que se producen en esos procedimientos mediante medios electrónicos, pues es la manera de mantener el desarrollo de estos procedimientos reduciendo los riesgos sanitarios y aprovechando al máximo las ventajas que proporcionan las tecnologías de la información y la comunicación.

..//..

## Exención por vivienda habitual: casuística

# A36



Forum Fiscal N° 265, junio 2020

**Isaac Merino Jara**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

### CONTENIDO

La consulta de 17 de febrero de 2020 de la Hacienda Foral de Bizkaia nos ofrece repasar parte de la casuística de la reinversión de vivienda habitual (permuto de una vivienda habitual por una vivienda futura, compraventa en documento privado..)

Nos interesa el artículo 49, que lleva por título Ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión, de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF). Esta exención por reinversión se regula, en términos prácticamente, iguales en 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, concretamente, en su artículo 38, que lleva por título «ganancias excluidas de gravamen en supuestos de reinversión».

Pues bien, artículo 49 NFIRPF establece:

«1. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido en la transmisión se reinvierte en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

2. 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.

Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido, el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión»

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, en los términos previstos en el apartado 6 del artículo 87 de la Norma Foral del Impuesto.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el apartado 8 del artículo 87 de la Norma Foral del Impuesto y en el artículo 67 de este Reglamento.

2. La reinversión del importe total obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión. Se entenderá que la reinversión se realiza dentro de plazo cuando la venta se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la autoliquidación del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados. Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinan a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de la vivienda habitual.

3. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

4. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente. En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los correspondientes intereses de demora. Esta autoliquidación complementaria se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Es importante determinar el dies a quo del plazo de prescripción de la acción administrativa para regularizar la situación tributaria del contribuyente por falta de reinversión de la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en la transmisión de su vivienda habitual, a efectos del IRPF. Dos son las opciones: una, se computa desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al ejercicio en que se aplicó la exención; y otra, desde el día siguiente a aquel en que finaliza el plazo para presentar la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se produjo dicho incumplimiento.

..//..

**Administratio-**  
**Doktrina**

**Doctrina**  
**Administrativa**

---

## Exención de tributación la cantidad obtenida por el contribuyente como consecuencia de la extinción de su relación laboral

D01



Forum Fiscal N° 264, mayo 2020

Consulta DFB  
7 de febrero de 2020  
Ref. 33/2020

### RESUMEN

Está exenta de tributación la cantidad obtenida por el contribuyente como consecuencia de la extinción de su relación laboral, con el límite máximo previsto para el despido improcedente, siempre que la extinción no se base en un pacto, contrato o convenio. Base imponible. El exceso tributa como rendimiento del trabajo personal. Los salarios de tramitación se integran en la base imponible del impuesto al 60%, cuando tengan un periodo de generación superior a 2 años. Los intereses de demora tienen la calificación de rendimientos del capital mobiliario o de ganancias patrimoniales, según su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria.

### CONTENIDO

Cuestión:

El consultante fue despedido el 26 de enero de 2010 de su empleo, fruto de lo cual presentó demanda por despido el 5 de marzo de 2010. El 13 de junio de 2013 el juzgado de lo social falla en favor del demandante, declarando improcedente el despido mediante sentencia y estableciendo los importes y las indemnizaciones por despido y salarios de tramitación (salarios desde el 26 de enero de 2010 hasta la fecha de la sentencia el 13 de junio de 2013). Parte del importe de las indemnizaciones y salarios de tramitación es percibida por el consultante mediante transferencia del Ministerio de Justicia el 20 de noviembre de 2018 con una retención del 15 por 100. Las cantidades percibidas corresponden a los períodos impositivos 2010, 2011, 2012 y 2013.

Desea conocer si las cantidades percibidas correspondientes a los períodos 2010, 2011, 2012 y 2013 (procedentes de los salarios de tramitación y de las indemnizaciones por despido improcedente) corresponden a ejercicios prescritos o si por el contrario debe realizar declaraciones complementarias correspondientes a dichos ejercicios o imputarlas al período de percepción (2018) como rendimientos irregulares.

Solución:

En lo que respecta a la cuestión planteada en el escrito de consulta, atendiendo a que se trata de un supuesto de cobro en 2018 de cantías derivadas de trabajos prestados en los ejercicios 2010 a 2013, en base a una sentencia de lo social también de 2013, es necesario hacer referencia al cambio normativo producido con efectos 1 de enero de 2014. En dicha fecha entró en vigor la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF), que derogó la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NFIRPF derogada).

De modo que, en primer lugar, procede determinar la normativa aplicable, para lo cual debe traerse aquí la disposición final primera de la NFIRPF, donde se recoge que: "Uno. La presente Norma Foral entrará en vigor el día de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» y surtirá efectos desde el día 1 de enero de 2014. Dos. A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la presente Norma Foral será de aplicación a las rentas obtenidas a partir del 1 de enero de 2014 y a las que corresponda imputar a partir de dicha fecha, con arreglo a los criterios de imputación temporal contenidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anteriormente vigente".

Así la NFIRPF será de aplicación a las rentas obtenidas a partir del 1 de enero de 2014 y a las que corresponda imputar a partir de dicha fecha, con arreglo a los criterios de imputación temporal contenidos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas derogada.

De forma que, ante la eventualidad de que hubiera diferencia entre las normas de imputación temporal de ambas normativas, la disposición final primera ha optado porque el criterio a aplicar fuera el derivado de la NFIRPF anteriormente vigente.

Además, el criterio de imputación temporal viene también determinado por cual sea la calificación de la renta; si bien en el caso planteado ambas normativas, la actual NFIRPF y la NFIRPF derogada regulan la cuestión en idénticos términos (e incluso artículos).

Así, ambos artículos 15 establecen que: "Se considerarán rendimientos del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria del contribuyente y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas. (...)".

A lo que ambos artículos 16 añaden que: "Se considerarán rendimientos del trabajo de naturaleza dineraria, entre otros, los siguientes: a) Los sueldos y salarios. (...) e) Los premios e indemnizaciones derivados de una relación de las enumeradas en el artículo anterior".

..//..

## Rendimientos de trabajos realizados en el extranjero

# D02



Forum Fiscal N° 264, mayo 2020

**Consulta DFB**  
17 de enero de 2020  
Ref. 17/2020

### RESUMEN

Exenciones. Rendimientos de trabajos realizados en el extranjero. Viaje de ida y vuelta sin llegar a pernoctar. Los contribuyentes pueden dejar exentos de gravamen en Bizkaia los rendimientos imputables a los días durante los que estén efectivamente desplazados al extranjero para realizar su trabajo, así como las retribuciones específicas que perciban como consecuencia de los servicios que presten en el exterior, con un máximo conjunto de 60.100 € anuales, siempre y cuando se cumplan las condiciones exigidas en la normativa aplicable. Si los trabajadores prestan sus servicios durante parte de la jornada laboral y se desplazan durante la otra parte, podrán computar esos días, como días de estancia en el exterior, en la proporción que exista entre las horas trabajadas y la jornada laboral ordinaria.

### CONTENIDO

Cuestión:

La consultante desea saber si se puede aplicar la exención del artículo 9.17 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las cantidades percibidas por los trabajadores por trabajos realizados en el extranjero cuando el desplazamiento se efectúa sin llegar a pernoctar en el otro país, al realizarse el viaje de ida y vuelta en el mismo día.

Desea saber si se puede aplicar la exención del artículo 9.17 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a las cantidades percibidas por los trabajadores por trabajos realizados en el extranjero cuando el desplazamiento se efectúa sin llegar a pernoctar en el otro país, al realizarse el viaje de ida y vuelta en el mismo día.

Solución:

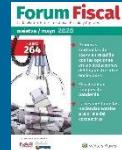
En lo que respecta a las cuestiones planteadas en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 9.17 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (NIFIRPF), donde se indica que: "Estarán exentas las siguientes rentas: (...) 17. Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: 1. Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquélla en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 1 del artículo 44 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. 2. Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un Convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. La presente exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención. A efectos de lo previsto en el apartado 3 del artículo 117 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia el contribuyente deberá manifestar la opción por la aplicación de esta exención o del régimen de excesos al presentar la autoliquidación del ejercicio en que se deseé aplicar. La opción ejercitada para un período impositivo podrá ser modificada hasta la fecha de finalización del período voluntario de declaración del Impuesto o hasta la fecha en que se practique liquidación provisional por parte de la Administración tributaria, si esta fuera anterior".

Este precepto se encuentra desarrollado en el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, según el que: "1. A efectos de lo previsto en el número 17 del artículo 9 de la Norma Foral del Impuesto, estarán exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, cuando se cumplan los siguientes requisitos: 1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquélla en la que preste sus servicios, se entenderá que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 44 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria. 2.º Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. 2. La exención tendrá un límite máximo de 60.100 euros anuales. Para el cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado al extranjero, así como las retribuciones específicas correspondientes a los servicios prestados en el extranjero. Para el cálculo del importe de los rendimientos devengados cada día por los trabajos realizados en el extranjero, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los citados trabajos, se aplicará un criterio de reparto proporcional teniendo en cuenta el número total de días del año. 3. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en la letra b) del número 3 de la letra A) del artículo 13 de este Reglamento, cualquiera que sea su importe. 4. El contribuyente deberá optar por la aplicación de esta exención o del régimen de excesos al presentar la autoliquidación del ejercicio en que se deseé aplicar. La opción ejercitada para un período impositivo podrá ser modificada con posterioridad hasta la fecha de finalización del período voluntario de declaración del Impuesto o hasta la fecha en que la Administración tributaria practique liquidación provisional, si esta fuera anterior".

..//..

## Venta de licencia de taxi y del vehículo

# D03



Forum Fiscal N° 264, mayo 2020

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa

Resolución 34763/2019

8 Ago. 2019

Rec. 295/2018

### RESUMEN

Ganancias patrimoniales. Venta de licencia de taxi y del vehículo por jubilación. Elementos patrimoniales desafectados con carácter previo al cese de la actividad, pasando al patrimonio personal del obligado tributario. Presunción iuris et de iure, es decir, que no admite prueba en contrario, La desafectación previa de los elementos patrimoniales en el supuesto de transmisión de los mismos, tributará de acuerdo con las reglas previstas en la normativa del impuesto para las ganancias y pérdidas patrimoniales, incluyéndose, por tanto, la ganancia patrimonial generada en la base del ahorro.

El TEAF Gipuzkoa desestima la reclamación interpuesta contra el Acuerdo del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos y confirma la liquidación sobre el IRPF.

### CONTENIDO

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Con fecha 24 de abril de 2018 se interpone la presente reclamación económico-administrativa, mediante escrito en el que el reclamante muestra su disconformidad con el acto de referencia y solicita la consideración del bien vendido como afecto a su actividad económica y, por tanto, se anule la liquidación provisional girada por la Hacienda.

En apoyo a su pretensión, alega que en la autoliquidación presentada incluyó la venta de una licencia de taxi con su correspondiente vehículo, así como el inmovilizado que se encontraba en el interior del mismo, como ganancia patrimonial afecta a la actividad, ya que la transmisión se produjo estando de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas y ejerciendo la actividad hasta un mes más tarde, en el que se produjo la baja correspondiente. Añade que una vez producida la baja en el IAE no hay una jubilación inmediata, sino que se da de alta en el convenio especial durante unos meses hasta el 27 de septiembre de 2016, fecha en la que se produce la jubilación. El reclamante entiende que el paso del tiempo que media entre la venta del activo afecto y el cese en la actividad tiene que tener una relevancia en la catalogación de las operaciones fiscales.

SEGUNDO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y plazos previstos en la normativa vigente.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente por razón de la materia para conocer de la presente reclamación, conforme a lo dispuesto en el artículo 233 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, habiendo sido interpuesta por persona legitimada y en plazo hábil, con arreglo a lo previsto en los artículos 238 y 240 de la misma Norma Foral.

SEGUNDO.- Del expediente administrativo resulta que el reclamante presentó, dentro del plazo establecido al efecto, la autoliquidación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio 2016, en modalidad ordinaria y tipo de tributación conjunta, con un resultado a ingresar de 1.987,88 euros, incluyendo en la misma la ganancia patrimonial afecta a la actividad, generada por la venta de una licencia de taxi y el correspondiente vehículo.

Posteriormente, el 20 de junio de 2017, el reclamante presenta un escrito ante el Servicio de Gestión de Impuestos Directos indicando que ha tributado por la venta de una licencia de taxi como ganancia patrimonial afecta a la actividad, tras consultar ante la Hacienda Foral, habiendo recibido como respuesta que, al producirse la venta mientras se estaba ejerciendo la actividad, la misma debía tributar como ganancia afecta, y, en consecuencia, correspondía aplicar los coeficientes de corrección monetaria establecidos. No obstante, solicita la revisión de la autoliquidación por si pudiera haber incurrido en algún error involuntario.

Con fecha 24 de octubre de 2017 el Servicio de Gestión emitió un requerimiento dirigido al reclamante, con el fin de completar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2016, en el que se solicitaba la copia de la factura de compra del vehículo marca \*\*\*\*\* matrícula \*\*\*\*\* y, en su caso, los justificantes de los gastos inherentes a dicha compra.

Con fecha 7 de noviembre de 2017, el reclamante presentó el contrato de compraventa del vehículo de fecha 29 de octubre de 2015, por importe de 14.322,58 euros.

A la vista de la documentación aportada, mediante Acuerdo del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Directos de fecha 21 de noviembre de 2017, se practicó liquidación provisional por el citado Impuesto y ejercicio, por un importe a ingresar en concepto de cuota de 7.654,68 euros. En dicha liquidación se incluye, en la base del ahorro, la ganancia patrimonial derivada de la venta de la licencia de taxi y del correspondiente vehículo, producida en fecha 1 de junio de 2016, por importe de 46.103,12 euros (138.000,00 - 91.896,88), excluyendo del rendimiento de la actividad económica del contribuyente la ganancia patrimonial derivada de elementos afectos por un importe de 19.254,01 euros, calculada por el contribuyente en su autoliquidación.

..//..

**Base imponible. No son deducibles fiscalmente las indemnizaciones de trabajadores pagadas a la empresa que se subroga en los contratos de trabajo en un proceso de liquidación**

# D04



Forum Fiscal N° 264, mayo 2020

**Consulta DFA**  
22 de enero de 2020  
Ref. 6/2020

## RESUMEN

La entidad AA interesada realiza un pago a la empresa BB correspondiente al pasivo laboral registrado por las indemnizaciones laborales calculadas conforme a la normativa laboral vigente. En la medida en que la entidad no ha iniciado ningún procedimiento de extinción de relación laboral con sus trabajadores la dotación a tal provisión no puede considerarse deducible ya que responde a una obligación tácita o implícita pero no a una obligación cierta, legal o contractual. La transferencia de esta provisión que, en el marco del acuerdo de subrogación, debe realizar la entidad interesada a BB no puede tampoco considerarse como la aplicación de la provisión a su finalidad, máxime cuando la subrogación ha determinado la continuación de la relación laboral de la totalidad de los trabajadores en la nueva empresa, sin que se haya producido despido alguno. Por tanto, ni la dotación a la provisión por parte de AA ni la posterior desdotación de la misma para registrar el pago efectuado a BB pueden ser consideradas deducibles en el IS del ejercicio 2019 de la entidad interesada.

## CONTENIDO

La entidad AA se halla en situación de liquidación judicial. En este proceso de liquidación, y para salvaguardar los intereses de los trabajadores, AA ha llegado a un acuerdo con la empresa BB para la subrogación de la segunda en los contratos de los trabajadores de la primera. Con fecha 14 de enero de 2019 (fecha en la que se acuerda la subrogación laboral) AA contabiliza una provisión para responsabilidades por indemnizaciones por importe de 101.308,35 euros con cargo a la cuenta de gastos 641 (gastos por indemnizaciones de personal). Esta provisión recoge el coste de las extinciones laborales que puedan ser calificadas como improcedentes, conforme a lo establecido en el Estatuto de los Trabajadores. En el documento privado firmado entre AA y BB figura la obligación de la primera de pagar a la segunda el pasivo laboral dotado por AA. Ello determina que, con fecha 28 de enero de 2019, AA desdote íntegramente la provisión mencionada con abono a la cuenta 572 (bancos) por importe de 101.308,35 euros. La totalidad de los contratos laborales de los trabajadores de AA han sido mantenidos en BB, produciéndose únicamente la tramitación de las correspondientes bajas y altas de afiliación en la Seguridad Social para la adscripción de los trabajadores a la nueva empresa.

### Cuestiones

Se consulta si tendrá la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019 de la entidad AA el pago abonado a BB correspondiente al pasivo laboral registrado por las indemnizaciones laborales calculadas conforme a la normativa laboral vigente.

### Contestación

El artículo 36 del Código de Comercio, en la redacción dada al mismo por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, define a los pasivos, como elementos de balance, en los siguientes términos: "b) Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que puedan producir beneficios económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones." Más específicamente, la Norma de Registro y Valoración 15<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece lo siguiente en materia de provisiones: "1. Reconocimiento La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquéllos. En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior." En consecuencia, y desde el punto de vista contable, una entidad podrá dotar una provisión cuando tenga una obligación actual (derivada de un hecho pasado) nacida de una disposición legal, contractual o tácita; sea probable que su extinción de lugar a una disminución de recursos y haya una indeterminación en el importe o en la fecha en que dicha obligación será cancelada. En el ámbito tributario, el apartado 3 del artículo 15 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades establece que en el régimen de estimación directa "la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas". Bajo este principio, la normativa fiscal del Impuesto sobre Sociedades acepta la deducibilidad de la dotación de las provisiones contables, excepción hecha de los supuestos contemplados en el apartado 1 de su artículo 26. En particular no se consideran deducibles los gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas. Por su parte, el apartado 3 del citado artículo 26 establece que los gastos que de conformidad con lo dispuesto en el mismo no hubieran sido fiscalmente deducibles, "se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad". La entidad consultante ha dotado en el ejercicio 2019 una provisión para cubrir las indemnizaciones derivadas de los posibles despidos improcedentes de sus trabajadores. En la medida en que la entidad no ha iniciado ningún procedimiento de extinción de relación laboral con sus trabajadores (dado que todos los contratos laborales han sido subrogados en sede de una nueva entidad en el proceso de liquidación) la dotación a tal provisión no puede considerarse deducible ya que responde a una obligación tácita o implícita (una mera expectativa de eventuales despidos futuros) pero no a una obligación cierta, legal o contractual. La transferencia de esta provisión que, en el marco del acuerdo de subrogación, debe realizar la entidad consultante a BB no puede tampoco considerarse como la aplicación de la provisión a su finalidad, máxime cuando la subrogación ha determinado la continuación de la relación laboral de la totalidad de los trabajadores en la nueva empresa, sin que se haya producido despido alguno. En consecuencia, ni la dotación a la provisión por parte de AA ni la posterior desdotación de la misma para registrar el pago efectuado a BB pueden ser consideradas deducibles en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2019 de la entidad consultante. La deducibilidad de la provisión que se transiere tendrá lugar en BB cuando esta entidad, si es el caso, se vea obligada al pago de las indemnizaciones derivadas de despidos del personal respecto del que se ha subrogado. Todo lo cual se le comunica con el alcance y los efectos previstos en el artículo 84 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava.

## Adquisición de equipo de dentista a una persona física que ejerce la actividad de dentista

# D05



Forum Fiscal N° 264, mayo 2020

Consulta DFB

17 de enero de 2020

Ref. 18/2020

### RESUMEN

En el supuesto de tratarse de bienes de inversión se ha de distinguir si ha transcurrido el plazo de regularización, la posterior venta del bien estará exenta, si no se le hubiese atribuido el derecho a efectuar la deducción del Impuesto soportado en su adquisición. Por contra, si se está dentro del referido periodo de regularización, la entrega del bien de inversión estará sujeta y no exenta, por lo que habrá que repercutir la correspondiente cuota de IVA. No obstante, como en la citada transmisión se repercute el impuesto y en la adquisición, por contra, no se le habría atribuido el derecho a la deducción, habrá que regularizar de acuerdo con el procedimiento previsto en el art. 110 NFIVA, de modo que "se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que originan el derecho a deducir durante todo el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización".

### CONTENIDO

Cuestión:

La consultante es una sociedad limitada que desea adquirir un equipo de dentista a una persona física que ejerce la actividad de dentista.

Desea saber si la venta de un equipo de dentista efectuada por un empresario o profesional dedicado a esta profesión es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Solución:

En relación con la cuestión planteada en el escrito presentado, resulta de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), en cuyo artículo 4 se establece que: "Uno. 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.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. (...)".

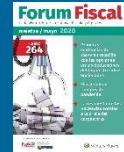
A lo que el artículo 5 de la NFIVA indica que: "Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Norma Foral, se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. (...) Dos. Son actividades empresariales o profesionales las que implican 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. (...)".

De donde se deduce que los servicios prestados por profesionales en el ejercicio de su actividad y las entregas de bienes realizadas por dichos profesionales a título oneroso de todo tipo de bienes, efectuadas todas ellas en el ámbito espacial del Impuesto, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad, son operaciones sujetas. Por lo que, la venta efectuada por un profesional (el dentista) de un bien afecto a su actividad (el equipo odontológico) será una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante lo anterior, en el artículo 20, apartado Uno, número 5 de la NFIVA se señala que: "Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones: (...) 5. Las prestaciones de servicios realizadas en el ámbito de sus respectivas profesiones por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, así como la entrega, reparación y colocación de prótesis dentales y ortopédicas maxilares realizadas por los mismos, cualquiera que sea la persona a cuyo cargo se realicen dichas operaciones".

Por tanto, estarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido las prestaciones de servicios realizadas por odontólogos en el ejercicio de su profesión. A estos efectos, la exención se aplica cuando los profesionales actúan de forma autónoma e independiente, o aunque dichos profesionales actúen por medio de una sociedad o entidad y sea ésta quien, a su vez, facture dichos servicios al destinatario de los mismos.

..//..



Consulta DGT V0161-20

21 de enero de 2020

Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

Ref. 208/2020

## RESUMEN

A efectos del IVA, la actividad de enseñanza a distancia por vía electrónica, con intervención de un tutor y descarga material de forma electrónica, impone distinguir entre los servicios de enseñanza impartidos a través de una red electrónica de los servicios prestados por vía electrónica, pues solo un servicio educativo queda exento del impuesto si se cumplen ciertos requisitos, no así el servicio prestado por vía electrónica.

Para distinguir si se trata de un servicio de enseñanza se presta por vía electrónica o de un servicio prestado por vía electrónica, se debe tener en cuenta que el suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos formativos a través de internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, constituye un servicio prestado por vía electrónica, incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de la misma, siempre que esta parte de intervención humana sea accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas.

Por el contrario, será servicio educativo, y por tanto exento, la prestación de servicios docentes on line de materias incluidas en alguno de los planes de estudios de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español realizada por una entidad de derecho público o privado.

Aparentemente los servicios por los que se consulta son servicios prestados por vía electrónica por lo que los mismos estarán sujetos al Impuesto cuando conforme a las reglas de concernientes al lugar de realización de los mismos se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, y se entiende así cuando la prestataria esté establecida en el territorio de aplicación del Impuesto.

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN

La entidad consultante presta servicios de suministro de enseñanza a distancia por vía electrónica, tanto enseñanza reglada como no reglada. Los servicios se prestan en línea, aunque en ocasiones interviene un tutor de apoyo o se descarga material de forma electrónica.

### CUESTIÓN

1. Lugar de realización de los servicios de enseñanza en línea en el Impuesto sobre el Valor Añadido si los destinatarios están en España, la Unión Europea o terceros países.

2. Si existe obligación de repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario no está establecido en la Unión Europea.

### CONTESTACIÓN

1.- El artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que a efectos de esta Ley, se entenderá por:

"4º. Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.".

..//..

## Cuestiones en torno a la permanencia a efectos de residencia fiscal

Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 17 de enero de 2020 (V0103-20)

D07



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020

Néstor Carmona Fernández  
Inspector de Hacienda del Estado

### RESUMEN

Se analiza la posible residencia fiscal de un contribuyente, radicado en Kuwait, que efectúa desplazamientos esporádicos a España.

### CONTENIDO

El perfil del obligado tributario, bajo el foco del artículo 9 de la Ley 35/2006 del IRPF, no presenta ninguna conflictividad desde el ángulo familiar (afirma carecer de cónyuge). Tampoco debiera, al menos en principio, y habida cuenta de que se encuentra desempeñando unos trabajos «de supervisión de una obra» en Kuwait, donde dice residir, plantear excesivos problemas desde el punto de vista «económico»: su núcleo principal de intereses económicos, al menos en la hipótesis de que no contará con otras fuentes relevantes de renta ni con elementos patrimoniales relevantes en territorio español, deriva de su actividad laboral efectuada en aquel país (siendo irrelevante que su retribución fuera satisfecha en España o en otro lugar del extranjero, y siendo determinante el lugar donde se genera). No obstante, la resolución de la DGT de 17 de enero de 2020 (V0103-20) advierte al consultante de que no se proporcionan datos al efecto y sobre este extremo no se pronuncia.

De modo que el asunto se polariza en el escenario de la permanencia en territorio español, como posible clave determinante de su residencia fiscal. El contribuyente manifiesta que hace desplazamientos de turismo desde Kuwait «durante fines de semana o períodos cortos a otros países extranjeros o a España».

La contestación curiosamente principia con una descripción del artículo 4 del Convenio entre el Reino de España y el Estado de Kuwait para evitar la doble imposición (la contestación abunda en la descripción de los criterios para solucionar residencias dobles, aunque se deduzca de inmediato que esa hipótesis es imposible) en el cual se da la singularidad de que, en el caso de Kuwait, sólo se considera residente aquella persona física domiciliada en Kuwait y que tenga nacionalidad kuwaití (también curiosamente, no sometidos a tributación en su país) de donde se deduce de modo inmediato que la residencia fiscal, a efectos del tratado, en modo alguno puede ser obtenida por un nacional español.

Es más, es sabido, y ha sido comentado en estas páginas en varias ocasiones, que para la acreditación de residencia en territorios en los cuales ésta, a efectos fiscales, sólo se concede a los ciudadanos nacionales, como ocurre, por ejemplo, en este y otros territorios árabes, caben alegaciones probatorias de diversa índole que demuestren la residencia en dichas jurisdicciones, más allá de un certificado de naturaleza tributaria como tal.

En el caso contemplado este extremo no se aborda. O quizás sí, al afirmarse sin más que «por tanto, para ser considerado residente fiscal a efectos de Convenio en Kuwait requerirá como persona física estar domiciliado en Kuwait y ser nacional en dicho país».

Se da así por hecho que dicha acreditación de residencia fiscal no existe, dado que, como asunto principal, se analiza la incidencia de las ausencias esporádicas como elemento determinante el tiempo de permanencia en territorio español, y ello sólo es posible cuando el contribuyente no está en condiciones de acreditar su residencia fiscal en otro país, que no sea un paraíso fiscal. Con ello se considera un imperativo categórico para descartar la posible recategorización de las ausencias esporádicas como presencia que se produzca la emisión de un documento como tal por parte de las autoridades tributarias de una determinada jurisdicción, excluidos paraísos.

Sabemos que legislador pretendía sólo dejar inoperante dicho mecanismo de recategorización cuando el contribuyente demostrara pertenecer a otra soberanía tributaria de cierta «dignidad» fiscal (de ahí, la exclusión de los territorios reglamentariamente calificados como paraísos fiscales para los que se reclama una superprueba de permanencia, para poder obviar la reconversión de ausencias esporádicas en presencias).

En este caso concreto, la DGT da por sobreentendido que la condición de residente a efectos del convenio para evitar la doble imposición, y la condición de residente a efectos fiscales sin más, que pudieran no coincidir, en este caso coinciden. Y así parece ser.

Por consiguiente, la cuestión gira en torno al dictado legal según el cual, «1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando (...) permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.»

Ante la inanidad probatoria de residencia fiscal en otro país, procede por tanto determinar la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español computando las ausencias esporádicas del mismo.

La contestación acude a una fuente jurisprudencial interesante, haciendo suya la interpretación ofrecida por el Tribunal Supremo en sentencias no muy alejadas en el tiempo, aquí también comentadas.

..//..

# D08

**El trabajador no puede deducir en el IRPF las retenciones de los rendimientos del trabajo todavía no percibidos**

**Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, Sala Primera, número 01057/2019, de 10 de febrero de 2020, en recurso de alzada para la unificación de criterio**

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020



**Bernardo Vidal Martí**  
Inspector de Hacienda del Estado (jub.)

## SUMARIO

- I. Antecedentes de hecho
- II. Fundamentos de derecho y fallo

## RESUMEN

Sólo las retenciones practicadas sobre los salarios cobrados pueden deducirse por el trabajador en IRPF. 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 tanto los atrasos sigan sin pagarse, deducir las correspondientes retenciones. Ni siquiera cuando el importe de las mismas hubiera sido ingresado en la Hacienda Pública por el empleador y obligado al pago de las rentas exigibles insatisfecas.

## CONTENIDO

### I. Antecedentes de hecho

La Resolución que se comenta [Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 10 de febrero de 2020 (01057/2019)] resuelve el recurso interpuesto por el Director del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT contra la Resolución del TEAR de Aragón en la que estima dos reclamaciones (acumuladas) interpuestas por un contribuyente frente a las resoluciones denegatorias por parte de la AEAT de dos recursos de reposición contra liquidaciones provisionales por el IRPF de 2013 y 2014.

El hecho fundamental que origina las liquidaciones y los recursos de reposición es que el contribuyente deja de percibir de su empresa determinadas nóminas (las referidas al periodo de noviembre 2013 a febrero 2014), que son finalmente abonadas en 2014 por el FOGASA en una cuantía algo inferior a la debida originariamente por la empresa. Pero la actuación del contribuyente es diferente en cada uno de estos ejercicios.

Respecto del ejercicio 2013 el contribuyente es requerido por la AEAT por no existir concordancia entre las cantías de rendimientos del trabajo y retenciones consignadas en su declaración y la información en poder de la AEAT.

Al atender el requerimiento, el contribuyente manifiesta que no percibió la totalidad del salario devengado y que declaró únicamente lo percibido, tanto de rendimientos como de retenciones y de gastos de seguridad social. Para acreditarlo aporta Certificado de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF suscrito por la entidad pagadora; escrito del interesado a la Administración Concursal de la entidad pagadora en el que manifiesta los créditos que ostenta contra la sociedad, y Certificado del Administrador Concursal, que confirma las cantidades antes indicadas. Las diferencias entre las remuneraciones totales y las efectivamente percibidas y declaradas son las siguientes:

**Diferencia entre certificado retenciones y autoliquidación 2013**

	Ingresos	Gastos	Retenciones
<b>Certificado retenciones</b>	25.746,28	1.602,33	3.861,94
<b>Autoliquidación IRPF 2013</b>	20.711,72	1.344,40	3.106,76
<b>DIFERENCIA</b>	5.034,56	257,93	755,18

Estas diferencias coinciden exactamente con los importes por cada uno de estos conceptos correspondientes a las nóminas de noviembre, diciembre y paga extraordinaria de diciembre no satisfechas por la empresa, e incluidas tanto en la certificación emitida por ésta como en la de la Autoridad Concursal. Con esta justificación la AEAT consideró aclaradas las incidencias y notificó al interesado acuerdo de finalización del procedimiento de verificación de datos sin regularización de su situación tributaria.

..//..

# D09

**Relación casa central y sucursal: imputación de gastos. Sujeción y consideración como sujeto pasivo**

**Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de enero de 2020 (RG. 5047/2016)**



**Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020**

**José Manuel de Bunes Ibarra**  
**Inspector de Hacienda del Estado (excedente)**  
**Abogado**

## RESUMEN

Una sucursal, que sucede a una anterior filial que realiza actividades de seguro es sujeto pasivo, resultando sujetas las imputaciones de gastos que se le efectúan desde la casa central. Consideración de la sucursal como sujeto pasivo: existencia de una actividad económica independiente y asunción del riesgo. Incidencia de la personalidad jurídica. Disposición de activos y fondos propios que aseguren la solvencia en el espectro del sector asegurador. Incidencia del régimen del Grupo y doctrina del TJUE en el asunto Skandia. Criterio fijado en el ámbito del IRNR, en cuanto a la deducción de gastos financieros que realmente son retribución de fondos propios (RTEAC de 6-10-2016, RG 00/02473/12).

## CONTENIDO

Traemos a nuestras páginas una interesante Resolución del TEAC de 23 de enero de 2020 (RG. 5047/2016) que plantea cuestiones muy relevantes en relación con las relaciones entre casa matriz y sucursales, con la extensión de la consideración de la sucursal como sujeto pasivo. Al hilo de ello, y en cuanto a la incidencia que en esta cuestión pueda tener el Régimen especial del Grupo de entidades, se utiliza como argumento para la decisión la doctrina fijada por el TJUE en el famoso, por nombrado, pues su nombre se ha desgastado de tanta cita, y, a pesar de ello, de ignoto alcance en nuestro país, asunto Skandia. Situemos la litis.

Se recurre ante el TEAC de varios acuerdos de liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes derivadas de unas actuaciones inspectoras, que dieron lugar a la formalización de varias actas de disconformidad, seguidas cerca de una entidad sucursal en España de una entidad extranjera cabecera de un Grupo de IVA del que era dependiente una sociedad anónima. La mencionada sucursal estaba integrada en un grupo multinacional, que actuaba en España a través de dos filiales, sociedades anónimas, dedicadas a la actividad aseguradora, y otras sociedades auxiliares. Una de esas sociedades filiales desapareció y pasó a convertirse en un establecimiento permanente, es decir, una sucursal de una sociedad del grupo residente en Irlanda.

Resulta relevante la descripción de este proceso de sucesión de la filial por la sucursal, por lo que vamos a acudir a la propia dicción de la resolución para concretar sus extremos:

«El 26 de abril de 2016, fue formalizada acta de disconformidad no A02 ... en la que se fundamentó que "la entidad X ESPAÑA, S.A." recibía servicios de apoyo a la gestión con anterioridad al proceso de sucursalización, servicios que se prestaban por parte de los servicios especializados situados en la sede central del grupo X, justamente en ..., Suiza. Como consecuencia de la prestación de esos servicios, la entidad española venía obligada, y así lo hacía, a autorepercibir el IVA al considerarse, con razón, realizados esos servicios en el territorio de aplicación del impuesto y proceder la inversión del sujeto pasivo. La Inspección sostiene que los servicios recibidos por XY PLC, ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN ESPAÑA fueron prácticamente los mismos que los recibos por X ESPAÑA, S.A antes de la sucursalización y que siguieron efectuándose por parte XYC Suiza.»

El acuerdo de liquidación señala que: «el día 18 de diciembre de 2009 se otorgó escritura pública de disolución de la entidad española X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A., sin liquidación, de dicha entidad. Dicha disolución implicó la cesión global de todos los activos y pasivos de la sociedad disuelta a su único socio ya en aquel momento, la entidad irlandesa XY, PLC. Simultáneamente, se produce afectación de dichos activos y pasivos a un establecimiento permanente de la entidad adquirente en España, quien se constituyó como sucesor a título universal de la entidad anterior.

Valga traer a colación el punto dispositivo tercero de la escritura otorgada que señala que «como consecuencia de la transmisión en bloque de todo el patrimonio de X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A. (Sociedad unipersonal) con efectos desde el día 1 de enero de 2010, todos los bienes muebles, inmuebles, derechos (arrendamientos, fianzas, créditos, depósitos constituidos), acciones, nombres comerciales, patentes, marcas y demás derechos de propiedad industrial o intelectual, o cualesquiera bienes o derechos, sea cual fuere su naturaleza, objeto o valor, que pertenecían a la sociedad disuelta y extinguida, X ESPAÑA, COMPAÑÍA DE SEGUROS Y REASEGUROS, S.A. (Sociedad unipersonal), pasan a formar parte del patrimonio de XY PUBLIC LIMITED COMPANY y quedan afectos a su sucursal en España XY PLC, SUCURSAL EN ESPAÑA con efectos desde el día 1 de enero de 2010». (...)

La versión dada por la entidad fue que, con ocasión de la sucursalización llevada a cabo, estas prestaciones de servicios, que anteriormente habían sido prestados desde Suiza por XY COMPANY, LTD, habrían pasado a efectuarse por XY PLC, desde Irlanda.

..//..

# D10

**El responsable sí que puede aplazar las retenciones incluidas en el alcance de su responsabilidad**

**Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 27 de febrero de 2020, (RG. 3322/2018)**



**Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020**

**V. Alberto García Moreno**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. La responsabilidad subsidiaria de los administradores de las deudas por retenciones

## RESUMEN

El TEAC resuelve que los responsables podrán solicitar el aplazamiento o fraccionamiento de las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo, cuando su situación económico-financiera les impida, de forma transitoria, efectuar el pago en el plazo establecidos, incluidas aquellas deudas derivadas de retenciones e incluidas en el alcance del acuerdo por el que se les declara responsables. Señala que la responsabilidad es una fianza de origen legal, una garantía personal que fortalece la expectativa de cobro del acreedor.

## CONTENIDO

### I. Introducción

Si bien la LGT es clara en cuanto a que las deudas procedentes de la práctica de retenciones no es susceptible de ser aplazada o fraccionada, la introducción de un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria por la Ley 7/2012, referida a las retenciones, plantea la duda de si el responsable, en la medida en que es titular de una obligación diferente, puede solicitar y obtener un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda que, vía responsabilidad se le deriva, aunque en ella se incluyan únicamente las retenciones que no ingresó el retenedor, al que se considera obligado principal.

El TEAC en Resolución de 27 de febrero de 2020 (RG. 3322/2018) resuelve que, aunque el pago de las retenciones no es susceptible de ser aplazado o fraccionado, cuando se derivan al responsable se convierten en un elemento de diferente naturaleza, de manera que la imposibilidad prevista en el art. 65 LGT para tales retenciones no resulta de aplicación directa a los supuestos en que se exigen como contenido de la responsabilidad tributaria.

### II. La responsabilidad subsidiaria de los administradores de las deudas por retenciones

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de Modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, introdujo un nuevo presupuesto de responsabilidad subsidiaria por el que los administradores de sociedades podían responder de las deudas procedentes de retenciones no ingresadas por la entidad que dirigían. La finalidad de dicho presupuesto era facilitar la acción de cobro contra los administradores de aquellas empresas que, carentes de patrimonio, pero con actividad económica regular, presentaban recurrentemente autoliquidaciones sin ingreso, con un claro ánimo defraudatorio.

En esta medida, el art. 43.3 LGT tipificaba el presupuesto, con características complejas, para que estos comportamientos patológicos, no quedaran impunes:

«2. Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerte a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación.

Se entenderá que existe reiteración en la presentación de autoliquidaciones cuando en un mismo año natural, de forma sucesiva o discontinua, se hayan presentado sin ingreso la mitad o más de las que corresponderían, con independencia de que se hubiese presentado solicitud de aplazamiento o fraccionamiento y de que la presentación haya sido realizada en plazo o de forma extemporánea.

A estos efectos no se computarán aquellas autoliquidaciones en las que, habiendo existido solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, se hubiese dictado resolución de concesión, salvo incumplimiento posterior de los mismos y con independencia del momento de dicho incumplimiento, no computándose, en ningún caso, aquellos que hubiesen sido concedidos con garantía debidamente formalizada.

..//..

# D11

Aplazamiento y pago no son equivalentes para el devengo del recargo de apremio

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 26 de noviembre de 2019 (RG. 1945/2018)



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 63, 2020

V. Alberto García Moreno  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de València

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Aplazamiento concedido antes del fin del período del art. 62.5 LGT concedido con la providencia de apremio
- III. El razonamiento del TEAC y la STS de 27 de marzo de 2019

## RESUMEN

El TEAC, siguiendo la argumentación de la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2019, ha considerado que, aunque se hubiera concedido el Acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria antes de que hubiera finalizado el plazo del art. 62.5 LGT abierto tras la notificación de la providencia de apremio, el recargo que habría de pagar el contribuyente no sería el reducido del 10 %, ni el del recargo ejecutivo del 5 %, sino el del recargo de apremio ordinario del 20 %. Y ello, fundamentalmente, por el mero hecho de haber solicitado el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria una vez finalizado el período voluntario para autoliquidar.

## CONTENIDO

### I. Introducción

Cuando se trata del pago de los recargos del art. 27 LGT, que representan un acicate a favor del cumplimiento tardío de la obligación de presentar espontáneamente declaraciones, el legislador no ha tenido inconveniente en asimilar el pago a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda tributaria que se autoliquida fuera de plazo sin ser requerido por la Administración. El efecto es el mismo: disfrutar de una especie de excusa absolutoria, porque si bien puede haberse consumado la infracción, no se puede sancionar al contribuyente que ha regularizado sin haber sido cominado a hacerlo.

De ello no cabe duda, pues los términos del artículo 191 LGT, al tipificar la infracción consistente en dejar de ingresar todo o parte de la deuda tributaria derivada de la correcta autoliquidación del impuesto, son muy claros. De hecho, se alude en la tipificación a que si se regulariza con arreglo al art. 27 LGT no se cometerá esta infracción del art. 191 LGT.

Así pues, a efectos de excluir la sanción, lo único necesario es presentar la autoliquidación, se pague o no la cuota resultante, y, en este último caso, no se iniciará el período ejecutivo —que permitirá el inicio del procedimiento conducente a la realización forzosa del patrimonio del deudor—, si, al tiempo de presentarse la autoliquidación, se solicita el fraccionamiento o aplazamiento de la deuda tributaria.

Hasta la rebaja del 25 % establecida en el art. 27.5 LGT para el recargo liquidado por la Administración por la presentación de autoliquidaciones extemporáneas y espontáneas resulta de aplicación, tanto si se efectúa el pago de la deuda y el resto del recargo —su 75 por 100— en el período voluntario que se abre con la notificación de la liquidación —art. 62.2 LGT—, como si se abona totalmente en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento de deuda solicitado al tiempo de presentar la autoliquidación extemporánea. También, pues, en este punto puede aludirse a una equiparación entre pago y aplazamiento o fraccionamiento de la deuda.

Hasta las sanciones se pueden beneficiar de una rebaja del 25 % de su importe cuando, además de no ser recurridas, se ingresan en el período voluntario de pago del 62.2 LGT o en los plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento concedido por la Administración.

Sin embargo, en materia de los recargos que se devengan en el período ejecutivo, no parece que pueda afirmarse la existencia de esta asimilación de efectos entre el pago y la solicitud de un aplazamiento o fraccionamiento de la deuda. Al menos, a juicio de la STS de 27 de marzo de 2019, (Rec. 1418/2017) que ya conocíamos, y de la Resolución del TEAC de 26 de noviembre de 2019 (RG. 1945/2018), recaída más recientemente, que ha concluido que la cuantía del recargo correspondiente sólo es consecuencia del pago efectivo, no del aplazamiento o fraccionamiento. Así, resultará indiferente cuándo solicite el contribuyente el aplazamiento o fraccionamiento si lo hace en el período ejecutivo. Pues, en cualquier caso, incluso cuando la Administración resuelva la solicitud y la estime antes de hubiera podido finalizar el período voluntario al que hace referencia el artículo 62.5 LGT (el que se concede tras la notificación de la providencia de apremio), el único recargo que se devengará es el de apremio ordinario del 20 %, ya que no se ha producido el pago efectivo, ni antes de la providencia, ni siquiera en el plazo del art. 62.5 LGT.

..//..

## Cómo se debe tributar por la cantidad percibida del FOGASA

# D12

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0647-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**02/04/2020**

### RESUMEN

En octubre de 2019, el consultante percibió, del Fondo de Garantía Salarial (FOGASA), la cantidad de 3432,32 euros en concepto de los salarios de 2018 que le adeudaba la empresa. Indica que, con anterioridad a percibir dicho pago, había presentado (el 20 de mayo de 2019) declaración de la renta 2018 con resultado a devolver y que la Agencia Tributaria había procedido a dicha devolución.

### CONTENIDO

En cuanto a la imputación temporal de los rendimientos del trabajo (calificación que procede en el presente caso), el artículo 14.1 a) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece, como regla general, que los rendimientos del trabajo se imputan al período impositivo en que son exigibles por su perceptor. Junto a esta regla general, el apartado 2 de dicho artículo contiene ciertas reglas especiales, entre ellas, en su letra b), dispone lo siguiente:

"b) 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."

Por tanto, el consultante no debió inicialmente consignar en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) correspondiente al ejercicio 2018 los rendimientos del trabajo que se le adeudaban. A partir del momento en que ha percibido el pago del FOGASA deberá declarar los rendimientos percibidos, imputándolos al correspondiente período de su exigibilidad (según los datos aportados, 2018), mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria del ejercicio 2018 en el plazo existente entre la fecha en que haya percibido los rendimientos y el final del inmediato siguiente plazo de declaración del IRPF, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

En dicha autoliquidación complementaria deberán reflejarse tanto los rendimientos íntegros del trabajo percibidos como las retenciones correspondientes a dichos rendimientos, ya que —con carácter general— la obligación de retener nace en el momento en que se satisfacen o abonan las rentas (artículo 78.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE del día 31). A su vez, el artículo 79 del mismo Reglamento (en adelante, RIRPF) señala que "las retenciones o ingresos a cuenta se imputarán por los contribuyentes al período en que se imputen las rentas sometidas a retención o ingreso a cuenta, con independencia del momento en que se hayan practicado".

En relación con las retenciones correspondientes al importe percibido por el consultante del FOGASA, se ha de señalar que, conforme a la normativa que regula la obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 99 de la LIRPF y su desarrollo reglamentario, artículos 74 y siguientes del RIRPF), el FOGASA es un sujeto obligado a practicar retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto satisfaga rentas sometidas a esta obligación. Entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta se encuentran los rendimientos del trabajo (artículo 75.1 a) del RIRPF), con excepción de las rentas exentas (artículo 75.3.a) del RIRPF).

Como las cantidades abonadas al consultante por el FOGASA en el año 2019 lo han sido como consecuencia de una previa resolución adoptada por dicho Fondo en ese mismo año, desde el punto de vista del obligado a retener (el FOGASA), la prestación abonada no constituye un atraso sino que el tipo de retención debe determinarse de acuerdo con el procedimiento general regulado en los artículos 82 y siguientes del RIRPF, sin que resulte aplicable el tipo fijo establecido para los atrasos. Asimismo, debe tenerse en cuenta el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener que se recoge en el artículo 81.1 del RIRPF.

Por tanto, en el caso consultado, en el que, de acuerdo con la normativa reguladora de la obligación de retener, el FOGASA no tuvo obligación de practicar retención sobre el importe abonado al consultante en 2019 (por resultar de aplicación el citado límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener), el consultante no podrá incluir en su autoliquidación complementaria ninguna cantidad en concepto de retenciones sobre el importe percibido del FOGASA.

..//..

**Si dichos servicios (actividad de pintor artístico sobre superficies variadas que le son aportadas por sus clientes) se encuentran exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido**

# D13

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0653-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
02/04/2020

## RESUMEN

La consultante es una persona física que ejerce la actividad de pintor artístico sobre superficies variadas que le son aportadas por sus clientes (fundamentalmente, muros, paredes y atracciones de feria) al igual que los materiales utilizados para ello.

## CONTENIDO

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

El 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 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.".

En consecuencia, la persona física consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, el artículo 8, apartado uno, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

Por otra parte, el artículo 11, apartado uno de la citada Ley preceptúa que, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

El apartado dos, número 1º de dicho precepto dispone que, en particular, se considerará prestaciones de servicios, el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

En este sentido, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 25 de enero de 2018, consulta V0138-18, el considerar que la realización de pinturas sobre cualquier soporte (lienzo, tabla, paredes o techo), bien sean efectuadas por encargo o no, tiene la consideración de entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

..//..

## Recuperación de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido ingresada por la consultante ante el impago del destinatario de las operaciones gravadas

# D14

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0654-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**02/04/2020**

### RESUMEN

La entidad consultante emitió facturas a un cliente durante el año 2017 que han resultado impagadas. En abril del año 2018 se inicia un acto de conciliación para la resolución de dicha relación comercial, llegando a un acuerdo parcial en el mes de junio de ese mismo año. Ante incumplimiento de las obligaciones de pago del cliente, en el mes de julio del año 2019 se inicia una reclamación judicial ordinaria.

### CONTENIDO

1.- El artículo 80 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece lo siguiente en su apartado cuatro:

"Cuatro. La base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables. A estos efectos:

A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.<sup>a</sup> Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.<sup>a</sup> podrá ser, de seis meses o un año.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terciedes de esta Ley.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.<sup>a</sup>, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación.

2.<sup>a</sup> Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto.

3.<sup>a</sup> Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros.

4.<sup>a</sup> Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos.

Cuando se trate de las operaciones a plazos a que se refiere la condición 1<sup>a</sup> anterior, resultará suficiente instar el cobro de uno de ellos mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo para proceder a la modificación de la base imponible en la proporción que corresponda por el plazo o plazos impagados.

Cuando se trate de créditos adeudados por Entes públicos, la reclamación judicial o el requerimiento notarial a que se refiere la condición 4.<sup>a</sup> anterior, se sustituirá por una certificación expedida por el órgano competente del Ente público deudor de acuerdo con el informe del Interventor o Tesorero de aquél en el que conste el reconocimiento de la obligación a cargo del mismo y su cuantía.

B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.<sup>a</sup> anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de tres meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 terciedes de esta Ley.

..//..

**Tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios descritos (actuaciones musicales con instrumento y voz en hoteles y restaurantes)**

**D15**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0658-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**02/04/2020**

**RESUMEN**

La consultante realiza actuaciones musicales con instrumento y voz en hoteles y restaurantes, aportando estos el escenario, equipo de audio y publicidad. En algunos casos la consultante factura directamente al hotel o restaurante, mientras que en otros actúa a través de un representante, de forma que la consultante factura a la empresa de espectáculos y ésta factura a los hoteles o restaurantes en que se realiza la actuación.

**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).

2.- Para la aplicación de esta norma 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.”.

Por su parte, el apartado 2 del artículo 12 de la LGT dispone que “en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”.

En este sentido, el Diccionario de la Real Academia Española define al artista como:

“1. Persona que cultiva alguna de las bellas artes.

2. Persona dotada de la capacidad o habilidad necesarias para alguna de las bellas artes.

3. Persona que actúa profesionalmente en un espectáculo teatral, cinematográfico, circense, etc., interpretando ante el público.”.

Por otro lado, es criterio de este Centro directivo en la Resolución vinculante de 6 de noviembre de 1986 (BOE de 27 de noviembre), lo siguiente:

“Quinto.- A efectos de la determinación del tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido se considerarán:

(...)

..//..

## Exención de la actividad a desarrollar por parte del consultante (actividad de realización de ecografías 3D y 4D a embarazadas)

# D16

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0662-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**02/04/2020**

### RESUMEN

El consultante va a iniciar una actividad de realización de ecografías 3D y 4D a embarazadas. Dichas ecografías no tienen finalidad médica, sino que se trata de proporcionar un recuerdo en forma de vídeo y fotografías. Prestará sus servicios en un espacio habilitado por un hospital privado, facturando los mismos el consultante al hospital, y el hospital a los destinatarios.

### CONTENIDO

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

El 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 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.

(...)".

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."

En consecuencia, el consultante tendrá la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- El artículo 20, apartado uno, número 3º de la Ley del Impuesto declara que estará exenta del mismo: "La asistencia a personas físicas por profesionales médicos o sanitarios, cualquiera que sea la persona destinataria de dichos servicios.

A efectos de este Impuesto, tendrán la condición de profesionales médicos o sanitarios los considerados como tales en el ordenamiento jurídico y los Psicólogos, Logopédas y Ópticos, diplomados en Centros oficiales o reconocidos por la Administración.

La exención comprende las prestaciones de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativas al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluso las de análisis clínicos y exploraciones radiológicas".

A tales efectos se considerarán servicios de:

- a) Diagnóstico: los prestados con el fin de determinar la calificación o el carácter peculiar de una enfermedad o, en su caso, la ausencia de la misma.
- b) Prevención: los prestados anticipadamente para evitar enfermedades o el riesgo de las mismas.

**Aplicación del supuesto de no sujeción a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido a la operación de transmisión de activos descrita y deducción de las cuotas soportadas en caso de concluirse sobre la sujeción a dicho Impuesto**

**D17**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0663-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**02/04/2020**

**RESUMEN**

La consultante es una entidad mercantil dedicada a la contratación, comercialización y venta de materias primas energéticas, filial española de un grupo multinacional. Va a adquirir el negocio del gas natural licuado a otro grupo, concretamente, las transmitentes serán tres empresas de este grupo y los activos transmitidos consisten en contratos de compraventa de gas licuado, decapacidad y almacenamiento, de regasificación, de transporte, contratos financieros, así como licencias.

En el acuerdo suscrito entre las partes existe una cláusula en la que se contempla la posibilidad de que la entidad consultante pueda contar con algunos trabajadores de las entidades transmitentes, fundamentalmente, cargos ejecutivos.

**CONTENIDO**

1.- El artículo 7.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29) dispone, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde 1 de enero de 2015, lo siguiente:

"No estarán sujetas al Impuesto:

1º. La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos y del procedente conforme a lo dispuesto en el artículo 4, apartado cuatro, de esta Ley.

Quedarán excluidas de la no sujeción a que se refiere el párrafo anterior las siguientes transmisiones:

- a) La mera cesión de bienes o de derechos.
- b) Las realizadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente conforme a lo dispuesto por el artículo 5, apartado uno, letra c) de esta Ley, cuando dichas transmisiones tengan por objeto la mera cesión de bienes.
- c) Las efectuadas por quienes tengan la condición de empresario o profesional exclusivamente por la realización ocasional de las operaciones a que se refiere el artículo 5, apartado uno, letra d) de esta Ley.

A los efectos de lo dispuesto en este número, resultará irrelevante que el adquirente desarrolle la misma actividad a la que estaban afectos los elementos adquiridos u otra diferente, siempre que se acredite por el adquirente la intención de mantener dicha afectación al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

En relación con lo dispuesto en este número, se considerará como mera cesión de bienes o de derechos, la transmisión de éstos cuando no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, que permita considerar a la misma constitutiva de una unidad económica autónoma.

(...)".

La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europa establecida, fundamentalmente, por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schiever.

De acuerdo con lo previsto en dicho artículo se requiere que:

- los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente
- que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

..//..

**Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios consultados (servicios de desinfección, desinsectación y desratización de granjas de animales, así como también el asesoramiento técnico en materia de bioseguridad en dichas explotaciones)**

**D18**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0664-20  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
02/04/2020**

## **RESUMEN**

La sociedad consultante presta servicios de desinfección, desinsectación y desratización de granjas de animales, así como también el asesoramiento técnico en materia de bioseguridad en dichas explotaciones.

Por otra parte, también presta servicios de desinfección, desinsectación y desratización de la industria alimentaria, comercio y hostelería.

## **CONTENIDO**

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

2.- Por otro lado, el artículo 91, apartado uno.2, número 3º de la Ley 37/1992, determina la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, entre otras, a las siguientes prestaciones de servicios:

"3º. Las efectuadas en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, necesarias para el desarrollo de las mismas, que se indican a continuación: plantación, siembra, injertado, abonado, cultivo y recolección; embalaje y acondicionamiento de los productos, incluido su secado, limpieza, descascarado, troceado, ensilado, almacenamiento y desinfección de los productos; cría, guarda y engorde de animales; nivelación, explanación o abancalamiento de tierras de cultivo; asistencia técnica; la eliminación de plantas y animales dañinos y la fumigación de plantaciones y terrenos; drenaje; tala, entresaca, astillado y descorteza de árboles y limpieza de bosques; y servicios veterinarios.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable en ningún caso a las cesiones de uso o disfrute o arrendamiento de bienes.

Igualmente se aplicará este tipo impositivo a las prestaciones de servicios realizadas por las cooperativas agrarias a sus socios como consecuencia de su actividad cooperativizada y en cumplimiento de su objeto social, incluida la utilización por los socios de la maquinaria en común.”.

El precepto anteriormente transcrita exige la concurrencia de los tres siguientes requisitos para la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento a determinadas prestaciones de servicios:

1º. Que se trate de prestaciones de servicios que estén comprendidas entre las enumeradas expresamente en el primer párrafo de dicho precepto.

2º. Que tales prestaciones de servicios se realicen en favor del titular de una explotación agrícola, forestal o ganadera y sean necesarias para el desarrollo de dicha explotación. A estos efectos, el titular debe tener la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3º. Que no se trate de prestaciones de servicios consistentes en la cesión de uso o disfrute o arrendamiento de bienes, excluidas expresamente de la aplicación del tipo reducido por el segundo párrafo del precepto.

3.- El concepto de empresario o profesional a efectos del Impuesto se regula en el artículo 5 de la Ley 37/1992 de la siguiente manera:

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

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

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

(...)

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

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

..//..

**Imputación temporal en el IRPF de importes (correspondientes a la prestación de incapacidad temporal del Régimen de la Seguridad Social de los años 2017 y 2018)**

**D19**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0670-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
02/04/2020

**RESUMEN**

En virtud de sentencia judicial de 2 de septiembre de 2019 el consultante ha percibido unos importes correspondientes a la prestación de incapacidad temporal del Régimen de la Seguridad Social de los años 2017 y 2018.

**CONTENIDO**

Desde la consideración como rendimientos del trabajo que —conforme al artículo 17.2.a).1ª 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)—, procede otorgar a los importes abonados al consultante en concepto de prestación de incapacidad temporal, rendimientos que no se encuentran amparados por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente, el asunto que se plantea es el de su imputación temporal.

La imputación temporal de las rentas se recoge en el artículo 14 de la Ley 35/2006, artículo que en su apartado 1 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 la recogida en su párrafo a), donde se establece 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".

En el presente caso, por sentencia judicial de 2019 (y que cabe entender adquiere firmeza ese mismo año) se reconoce al consultante el derecho a percibir unos importes correspondientes a la prestación por incapacidad temporal (266,71€ por el año 2017 y 2.374,56€ por el año 2018). Con esta configuración de los hechos, la aplicación de las reglas sobre imputación temporal transcritas nos lleva a imputar al período impositivo 2019 los rendimientos del trabajo objeto de consulta.

## Tipo de gravamen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a obras en vivienda para mejorar la eficiencia energética

# D20

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0671-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**03/04/2020**

### RESUMEN

El consultante es una persona física que va a acometer diferentes obras en su vivienda para mejorar la eficiencia energética.

### CONTENIDO

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

Por su parte, el artículo 91, apartado uno.3.número 1º de la citada Ley, establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a "las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización."

2.- Por su parte, el artículo 20, apartado uno, número 22º, letra B) de la citada Ley, señala que, a los efectos de la misma, las obras de rehabilitación de edificaciones son las que reúnan los siguientes requisitos:

"1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación.

2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo.

Se considerarán obras análogas a las de rehabilitación las siguientes:

a) Las de adecuación estructural que proporcionen a la edificación condiciones de seguridad constructiva, de forma que quede garantizada su estabilidad y resistencia mecánica.

b) Las de refuerzo o adecuación de la cimentación así como las que afecten o consistan en el tratamiento de pilares o forjados.

c) Las de ampliación de la superficie construida, sobre y bajo rasante.

d) Las de reconstrucción de fachadas y patios interiores.

e) Las de instalación de elementos elevadores, incluidos los destinados a salvar barreras arquitectónicas para su uso por discapacitados.

Se considerarán obras conexas a las de rehabilitación las que se citan a continuación cuando su coste total sea inferior al derivado de las obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas y, en su caso, de las obras análogas a éstas, siempre que estén vinculadas a ellas de forma indisociable y no consistan en el mero acabado u ornato de la edificación ni en el simple mantenimiento o pintura de la fachada:

a) Las obras de albañilería, fontanería y carpintería.

b) Las destinadas a la mejora y adecuación de cerramientos, instalaciones eléctricas, agua y climatización y protección contra incendios.

c) Las obras de rehabilitación energética.

Se considerarán obras de rehabilitación energética las destinadas a la mejora del comportamiento energético de las edificaciones reduciendo su demanda energética, al aumento del rendimiento de los sistemas e instalaciones térmicas o a la incorporación de equipos que utilicen fuentes de energía renovables."

..//..

**Si las subvenciones públicas para financiar parte de los gastos derivados de la realización de las campañas de promoción, se encontrarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, deducibilidad, base imponible y devengo de las mismas**

**D21**



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020

**Consulta DGT V0672-20  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
03/04/2020**

## **RESUMEN**

El consultante es un Consejo Regulador de una Denominación de Origen, constituido como una corporación de Derecho Público, que realiza tanto operaciones no sujetas (las propias de las funciones que les son atribuidas legalmente), como operaciones sujetas (la realización de campañas de promoción) al Impuesto sobre el Valor Añadido que va a percibir subvenciones públicas para financiar parte de los gastos derivados de la realización de las campañas de promoción.

## **CONTENIDO**

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

El 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 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.”.

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a la entidad consultante que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido 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 tal actividad.

2.- Por otra parte, como ya se le puso de manifiesto al consultante en la contestación vinculante de 20 de agosto de 2018, consulta V2349-18, según criterio establecido por este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 11 de diciembre de 2012, consulta V2368-12, las actuaciones que los Consejos Reguladores de las Denominaciones de Origen consultantes realizan en el cumplimiento de las funciones que les son atribuidas en el Reglamento que regula la correspondiente Denominación de Origen no se efectúan en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

..//..

**Tipo de gravamen aplicable a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido  
(servicios de desatasco de la red de saneamiento en comunidades de propietarios)**

**D22**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0681-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
03/04/2020

**RESUMEN**

El consultante es una persona física que se dedica a la prestación de servicios de desatasco de la red de saneamiento en comunidades de propietarios.

**CONTENIDO**

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

Por su parte, el artículo 91, apartado uno. 2, número 5º de la Ley 37/1992 declara que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a "los servicios de recogida, almacenamiento, transporte, valorización o eliminación de residuos, limpieza de alcantarillados públicos y desratización de los mismos y la recogida y tratamiento de las aguas residuales.

Se comprenden en el párrafo anterior los servicios de cesión, instalación y mantenimiento de recipientes normalizados utilizados en la recogida de residuos.

Se incluyen también en este número los servicios de recogida o tratamiento de vertidos en aguas interiores o marítimas."

El referido tipo impositivo reducido se aplicará a aquellas operaciones que tengan la calificación de prestaciones de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y que consistan, entre otras, en la recogida, transporte o valorización de residuos o en la cesión, instalación o mantenimiento de recipientes normalizados para la recogida de dichos residuos, según lo previsto en la normativa vigente en la materia.

2.- El artículo 3 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados (BOE de 29 de julio), establece:

"A los efectos de esta Ley se entenderá por:

a) «Residuo»: cualquier sustancia u objeto que su poseedor deseche o tenga la intención o la obligación de desechar.

b) «Residuos domésticos»: residuos generados en los hogares como consecuencia de las actividades domésticas. Se consideran también residuos domésticos los similares a los anteriores generados en servicios e industrias.

Se incluyen también en esta categoría los residuos que se generan en los hogares de aparatos eléctricos y electrónicos, ropa, pilas, acumuladores, muebles y enseres así como los residuos y escombros procedentes de obras menores de construcción y reparación domiciliaria.

Tendrán la consideración de residuos domésticos los residuos procedentes de limpieza de vías públicas, zonas verdes, áreas recreativas y playas, los animales domésticos muertos y los vehículos abandonados.

c) «Residuos comerciales»: residuos generados por la actividad propia del comercio, al por mayor y al por menor, de los servicios de restauración y bares, de las oficinas y de los mercados, así como del resto del sector servicios.

d) «Residuos industriales»: residuos resultantes de los procesos de fabricación, de transformación, de utilización, de consumo, de limpieza o de mantenimiento generados por la actividad industrial, excluidas las emisiones a la atmósfera reguladas en la Ley 34/2007, de 15 de noviembre.

e) «Residuo peligroso»: residuo que presenta una o varias de las características peligrosas enumeradas en el anexo III, y aquel que pueda aprobar el Gobierno de conformidad con lo establecido en la normativa europea o en los convenios internacionales de los que España sea parte, así como los recipientes y envases que los hayan contenido.

f) «Aceites usados»: todos los aceites minerales o sintéticos, industriales o de lubricación, que hayan dejado de ser aptos para el uso originalmente previsto, como los aceites usados de motores de combustión y los aceites de cajas de cambios, los aceites lubricantes, los aceites para turbinas y los aceites hidráulicos.

g) «Biorresiduo»: residuo biodegradable de jardines y parques, residuos alimenticios y de cocina procedentes de hogares, restaurantes, servicios de restauración colectiva y establecimientos de venta al por menor; así como, residuos comparables procedentes de plantas de procesado de alimentos.

..//..

**Aplicación de la exención del artículo 20.uno.14º y facturación del servicio de acceso a los asistentes (congreso médico en el territorio de aplicación del Impuesto), y si debe presentar declaraciones en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido**

**D23**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0682-20  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
03/04/2020**

## **RESUMEN**

La consultante es una asociación sin ánimo de lucro con sede en Estados Unidos que pretender organizar un congreso médico en el territorio de aplicación del Impuesto.

## **CONTENIDO**

1.- El artículo 4, apartado Uno, de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (BOE de 29 de diciembre), establece que:

"Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.".

Adicionalmente dispone el artículo 5 de la misma Ley 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.

(...)

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

(...)".

La actividades descritas en el escrito de consulta suponen la ordenación por cuenta propia de medios de producción materiales y de recursos humanos, o de uno sólo de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de determinados servicios, por lo que dichas actividades estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Esta contestación se realiza bajo la premisa de que los asistentes al congreso pueden ser tanto empresarios o profesionales, actuando como tales, así como consumidores finales que no actúan como empresarios ni profesionales, y que la consultante no se encuentra establecida ni dispone de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con el lugar donde debe entenderse realizado el servicio de acceso al congreso que va a prestar la consultante a los congresistas, dentro de las reglas especiales de localización de servicios contenidas en la Ley 37/1992, el artículo 70.Uno.3º de la misma, se establece que, se entenderá prestado en el territorio de aplicación del Impuesto:

"3º. El acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, como las ferias y exposiciones, y los servicios accesorios al mismo, siempre que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y dichas manifestaciones tengan lugar efectivamente en el citado territorio.".

Por su parte, el número 7º del mismo artículo 70.Uno de la Ley dispone que también se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

"7º. Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.".

De acuerdo con los anteriores preceptos, el servicio de acceso al congreso médico que va a realizar la consultante se entenderá prestado en el territorio de aplicación del Impuesto cualquiera que sea su destinatario al celebrarse el mismo en dicho territorio y quedará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

.//..

## Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuestos Especiales de entregas de energía eléctrica para vehículos eléctricos en diversas superficies

# D24

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0683-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**03/04/2020**

### RESUMEN

La consultante es una entidad mercantil que tiene por actividad la comercialización de energía eléctrica y que va a proceder a la instalación de puntos de recarga de energía para vehículos eléctricos en diversas superficies, tales como centros comerciales. Para ello, suscribirá acuerdos con los propietarios de dichas superficies (colaboradores) de manera que los mismos le cederán la superficie necesaria para la instalación de los puntos de recarga, así como el suministro de la electricidad necesaria. Por su parte, la consultante será la encargada de la instalación, mantenimiento y prestación de los servicios accesorios relacionados con dichos puntos de recarga.

Además, la consultante suscribirá los contratos con cada cliente final, responderá frente a los mismos del correcto funcionamiento de los puntos de recarga y, en todo caso, asumirá los riesgos de impago de dichos clientes finales.

### CONTENIDO

A) En relación con los Impuestos Especiales se informa lo siguiente:

1.- A estos efectos, procede señalar que el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (BOE de 6 de octubre) ha dado una nueva redacción a varios artículos de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (BOE de 27 de diciembre). De tal forma que el artículo 6 de la misma queda redactado como sigue:

"1. Las actividades destinadas al suministro de energía eléctrica a que se refiere el artículo 1.2 serán desarrolladas por los siguientes sujetos:

(...)

g) Los consumidores, que son las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para su propio consumo y para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos.

Aquellos consumidores que adquieran energía directamente en el mercado de producción se denominarán Consumidores Directos en Mercado.

(...)".

Por su parte artículo 48 de la Ley 24/2013 dispone:

"1. El servicio de recarga energética tendrá como función principal la entrega de energía a título gratuito u oneroso a través de servicios de carga de vehículos y de baterías de almacenamiento en unas condiciones que permitan la carga de forma eficiente y a mínimo coste para el propio usuario y para el sistema eléctrico.

2. Los servicios de recarga energética podrán ser prestados por cualquier consumidor debiendo cumplir para ello los requisitos que se establezcan reglamentariamente por el Gobierno.

La prestación de servicios de recarga en una o varias ubicaciones podrá realizarse directamente o a través de un tercero, de manera agregada por un titular o por varios titulares a través de acuerdos de interoperabilidad.

(...)".

2.- El artículo 92 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE 29 de diciembre) establece que:

"1. Está sujeto al impuesto:

a) El suministro de energía eléctrica a una persona o entidad que adquiere la electricidad para su propio consumo, entendiéndose por suministro de energía eléctrica tanto la prestación del servicio de peajes de acceso a la red eléctrica como la entrega de electricidad.

A los efectos de este impuesto, siempre tendrán la condición de consumidores las personas físicas o jurídicas que adquieren la energía para la prestación de servicios de recarga energética de vehículos.

b) El consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos.

..//..

**D25**

**Si la entrega de las parcelas resultantes de unos terrenos sobre los que existen cargas hipotecarias y en las que se halla enclavado el estadio deportivo afecto a su actividad se encontraría sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Devengo. Sujeto pasivo. Si la cesión gratuita del estadio se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido**

**Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020**



**Consulta DGT V0692-20  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
03/04/2020**

## **RESUMEN**

Si la entrega de las parcelas se encontraría sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Devengo. Sujeto pasivo. Si la cesión gratuita del estadio se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

## **CONTENIDO**

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

El 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 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."

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con la entrega de las parcelas resultantes del proyecto de repartelación por parte de la entidad consultante, es conveniente señalar que, según manifiesta la misma en su escrito, en dichas parcelas se halla enclavado un estadio deportivo que será objeto de demolición por parte del adquirente tras realizarse la transmisión.

En este sentido, el artículo 20.º de la Ley del Impuesto declara exentas las entregas de los siguientes bienes:

"22º. A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

...//..

**D26**

**Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las distintas fuentes de financiación (donativos, cuotas de los socios que les otorga el derecho a usar el centro para la práctica meditativa, cuotas para asistir a retiros religiosos, cursos, venta de libros y venta de material), que va a utilizar la entidad consultante (asociación religiosa budista)**

**Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020**



**Consulta DGT V0694-20  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
03/04/2020**

## **RESUMEN**

La consultante es una asociación religiosa budista que para su financiación va a contar con los siguientes medios: donativos, cuotas de los socios (que les otorga el derecho a usar el centro para la práctica meditativa), cuotas para asistir a retiros religiosos, cursos, venta de libros y venta de material.

## **CONTENIDO**

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

El 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 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.

(...)".

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."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la asociación consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., 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 ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con las cuotas percibidas por la consultante, el artículo 20.º de la Ley 37/1992 dispone que están exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

..//..

# D27

**Posibilidad de aplicar la exención recogida en el artículo 5.Siete.1.g) 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, a la adquisición de los gases fluorados de efecto invernadero utilizados en las embarcaciones afectas a la actividad de salvamento marítimo, cuya navegación no tiene la consideración de navegación marítima internacional**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0707-20  
SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior  
06/04/2020**

## RESUMEN

La consultante es titular de buques afectos a salvamento marítimo dotados de plantas de frío y climatización que funcionan con refrigerantes del tipo R404A o R407, que tienen la consideración de gases fluorados.

## 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, en adelante).

Según el apartado V del preámbulo de la citada Ley 16/2013, a través del IGFEI se pretenden corregir determinadas externalidades, como son las ocasionadas por las emisiones de determinados gases fluorados a la atmósfera.

En aras de la consecución de dicho objetivo, el IGFEI 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 ámbito objetivo del IGFEI está delimitado en el artículo 5.Dos de la Ley 16/2013, que establece lo siguiente:

"A los efectos de este Impuesto, tienen la consideración de «gases fluorados de efecto invernadero»: los hidrofluorocarbonos (HFC), perfluorocarbonos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF<sub>6</sub>) que figuran en el anexo I del Reglamento (CE) n.º 842/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero, así como los preparados que contengan dichas sustancias, incluso regenerados y reciclados en ambos casos, excluyéndose las sustancias reguladas con arreglo al Reglamento (CE) n.º 1005/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, sobre las sustancias que agotan la capa de ozono".

El ámbito de aplicación del IGFEI es todo el territorio español sin perjuicio de los régimen tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

De conformidad por lo anterior, mediante el IGFEI se pretenden gravar las emisiones de efecto invernadero a la atmósfera derivadas del consumo en el territorio español de determinados gases fluorados.

En este sentido, la letra g) del número 1 del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013 dispone que estarán exentas en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

"g) La primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero a los buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la privada de recreo.

A los efectos del párrafo anterior, se entiende por navegación marítima o aérea internacional la realizada partiendo del ámbito territorial de aplicación del impuesto y que concluya fuera del mismo o viceversa. Asimismo se considera navegación marítima internacional la realizada por buques afectos a la navegación en alta mar que se dediquen al ejercicio de una actividad industrial, comercial o pesquera, distinta del transporte, siempre que la duración de la navegación, sin escala, exceda de cuarenta y ocho horas".

Asimismo, el artículo 10 del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, y por el que se modifican el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, dispone:

..//..

**Si tiene que declarar esas ganancias patrimoniales (por apuestas deportivas en Irlanda) en ambos países**

**D28**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0768-20  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
07/04/2020**

## **RESUMEN**

El consultante, residente fiscal en España, país en el que vive y trabaja de forma continuada, manifiesta que obtiene, además, ganancias patrimoniales por apuestas deportivas en Irlanda.

## **CONTENIDO**

El artículo 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 de noviembre), en adelante LIRPF, establece que “constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.

Por su parte, el artículo 5 de la LIRPF dispone que “lo establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”.

Por tanto, al ser el consultante residente fiscal en territorio español, deberá tributar en España, como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables.

Según manifiesta en su escrito, el consultante obtiene ganancias patrimoniales por apuestas deportivas en Irlanda.

Los premios derivados de este tipo de juego no se encuentran expresamente recogidos en artículo alguno del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anexo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994 (BOE de 27 de diciembre de 1994), por lo que les será de aplicación el artículo 22 “Otras rentas”, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente: “1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio solo pueden someterse a imposición en ese Estado.”.

Conforme al citado artículo 22 del Convenio, estos premios deberán gravarse exclusivamente en residencia. Por tanto, al ser el consultante residente fiscal en territorio español, solamente España gravará dichas rentas y lo hará conforme a la LIRPF.

En cuanto a la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, este Centro Directivo, en la consulta V0105-18, de fecha 18 de enero de 2018, en relación con un consultante que realiza apuestas deportivas en locales de casas de apuestas, ha señalado lo siguiente:

“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 apuestas deportivas realizados en locales de casas de apuestas han de tributar como ganancia patrimonial, en cuanto comportan una incorporación de dinero al patrimonio del contribuyente —no calificable como rendimientos— que da lugar a la existencia de esa variación patrimonial, 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.

Por su parte, respecto a las pérdidas en el juego, con efectos desde 1 de enero de 2012 se modificó —por el artículo 2.Dos de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, BOE del día 28— la letra d) del apartado 5 del artículo 33 de la Ley del Impuesto estableciendo que “no se computarán como pérdidas patrimoniales (...) las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período”. A lo que añade que “en ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley (los juegos cuyos premios están sujetos al gravamen especial)”.

..//..

## Consideración como gasto deducible de las cuotas al Fondo Especial del Instituto Nacional de la Seguridad Social

# D29

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0784-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**07/04/2020**

### RESUMEN

Al consultante, además de sus cotizaciones al Régimen General de la Seguridad Social, ingresa mensualmente 13,82 € de cuota al Fondo Especial del Instituto Nacional de la Seguridad Social

### CONTENIDO

La disposición transitoria sexta de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987 (BOE del día 24) previó la integración de las Mutualidades de Funcionarios de la Administración de la Seguridad Social —Mutualidad de Previsión y Mutualidad de Previsión de Funcionarios del extinguido Mutualismo Laboral— en el correspondiente Fondo Especial, garantizando la Administración de la Seguridad Social las prestaciones previstas en los Reglamentos de las correspondientes Mutualidades en 1 de julio de 1986, así como estableciendo una serie de requisitos en la citada integración. Para ello se aprobó el Real Decreto 126/1988, de 22 de febrero, por el que se desarrolla la disposición transitoria sexta de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1987 y se dictan normas sobre integración de las Mutualidades de Funcionarios de la Seguridad Social en el Fondo Especial de las mismas (BOE del día 23), produciéndose posteriormente la constitución del referido Fondo Especial e integrándose en el mismo la Mutualidad de Previsión del extinguido Instituto Nacional de Previsión y la Mutualidad de Previsión de Funcionarios del Mutualismo Laboral.

Por tanto, las cotizaciones al Fondo Especial de la Seguridad Social que mensualmente se le vienen descontando al consultante tienen su origen en la normativa reseñada en el párrafo anterior, planteándose su incidencia en la determinación del rendimiento neto del trabajo.

La determinación del rendimiento neto del trabajo se recoge en el artículo 19 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), estableciendo su apartado 1 que “será el resultado de disminuir el rendimiento íntegro en el importe de los gastos deducibles” y su apartado 2 que “tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

(...”).

Con esta configuración legal de los gastos deducibles, procede concluir que las cotizaciones al Fondo Especial de la Seguridad Social objeto de consulta se consideran incluidas en el concepto de gasto que se recoge en el artículo 19.2.b) de la Ley del Impuesto.

**No habiendo transcurrido cinco años desde la apertura de una CIALP, ¿es posible la movilización a un SIALP sin perder las exenciones en el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas por los rendimientos obtenidos?**

**D30**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0790-20**  
**SG de Operaciones Financieras**  
**08/04/2020**

## RESUMEN

El consultante es titular de una cuenta individual de ahorro a largo plazo (CIALP). Se plantea el traspaso a un seguro individual de ahorro a largo plazo (SIALP).

## CONTENIDO

El artículo 7.ñ) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas (BOE 29 de noviembre), establece que tienen la consideración de rentas exentas:

"ñ) Los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo a que se refiere la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.

Cualquier disposición del citado capital o el incumplimiento de cualquier otro requisito de los previstos en la disposición adicional vigésima sexta de esta Ley antes de la finalización de dicho plazo, determinará la obligación de integrar los rendimientos a que se refiere el párrafo anterior generados durante la vigencia del Plan en el período impositivo en el que se produzca tal incumplimiento."

Por su parte, la disposición adicional vigésima sexta de la citada Ley 35/2006, regula en el apartado 5:

"5. Reglamentariamente podrán desarrollarse las condiciones para la movilización íntegra de los derechos económicos de seguros individuales de ahorro a largo plazo y de los fondos constituidos en cuentas individuales de ahorro a largo plazo, sin que ello implique la disposición de los recursos a los efectos previstos en la letra ñ) del artículo 7 de esta Ley."

El desarrollo reglamentario relativo a la movilización entre planes de ahorro a largo plazo se encuentra en la disposición adicional novena del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE 31 de marzo). Dicha disposición regula las condiciones de movilización en los siguientes términos:

"Conforme al apartado 5 de la disposición adicional vigesimosexta de la Ley del Impuesto, el titular de un Plan de Ahorro a Largo Plazo podrá movilizar íntegramente los derechos económicos del seguro individual de ahorro a largo plazo y los fondos constituidos en la cuenta individual de ahorro a largo plazo a otro Plan de Ahorro a Largo Plazo del que será titular, sin que ello implique la disposición de los recursos, a los efectos previstos en la letra ñ) del artículo 7 o en la letra b) del apartado 1 de la citada disposición adicional, en las siguientes condiciones:

No será posible la movilización en aquellos casos en los que sobre los derechos económicos o sobre los fondos recaiga algún embargo, carga, pignoración o limitación de disposición legal o contractual.

Para efectuar la movilización, el titular del Plan de Ahorro a Largo Plazo deberá dirigirse a la entidad aseguradora o de crédito de destino acompañando a su solicitud la identificación del Plan de Ahorro a Largo Plazo de origen desde el que se realizará la movilización y la entidad de origen. La solicitud incorporará una comunicación dirigida a la entidad de origen para que esta ordene el traspaso, e incluirá una autorización del titular del Plan de Ahorro a Largo Plazo a la entidad de destino para que, en su nombre, pueda solicitar a la entidad de origen la movilización, así como toda la información financiera y fiscal necesaria para realizarlo. En concreto, la entidad de origen deberá comunicar la fecha de apertura del Plan de Ahorro a Largo Plazo, las cantidades aportadas en el año en curso y, por separado, el importe total de los rendimientos de capital mobiliario positivos y negativos que se hayan producido desde la apertura, incluidos los que pudieran producirse con ocasión de la movilización.

La entidad de destino deberá advertir al contribuyente, de forma expresa y destacada, que dependiendo de las condiciones específicas del contrato de seguro, de depósito o financiero en que se haya configurado el correspondiente Seguro Individual de Ahorro a Largo Plazo o Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo, el importe de la movilización puede resultar inferior al importe garantizado por la entidad de origen.

En el caso de que existan convenios o contratos que permitan gestionar las solicitudes de movilización a través de mediadores o de las redes comerciales de otras entidades, la presentación de la solicitud en cualquier establecimiento de éstos se entenderá realizada en la entidad de destino.

..//..

**Si percibe la prestación de jubilación de cuatro planes de pensiones individuales, posibilidad de aplicar la reducción del 40 por 100**

**D31**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0791-20  
SG de Operaciones Financieras  
08/04/2020**

## **RESUMEN**

El consultante, jubilado en 2017 al cumplir los 65 años de edad, es titular de cuatro planes de pensiones individuales con aportaciones anteriores a 2007 y de un plan de pensiones de empleo.

## **CONTENIDO**

El artículo 17.2.a).3ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre), establece que, en todo caso, tienen la consideración de rendimientos del trabajo:

"3ª. Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de planes de pensiones..."

Por su parte, la disposición transitoria duodécima de la citada Ley 35/2006 regula un régimen transitorio aplicable a planes de pensiones en los siguientes términos:

"(...)

2. Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2007, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006, los beneficiarios podrán aplicar el régimen financiero y, en su caso, aplicar la reducción prevista en el artículo 17 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas vigente a 31 de diciembre de 2006.

(...)

4. El régimen transitorio previsto en esta disposición únicamente podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas en el ejercicio en el que acaece la contingencia correspondiente, o en los dos ejercicios siguientes.

No obstante, en el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2011 a 2014, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente a aquel en el que acaeció la contingencia correspondiente. En el caso de contingencias acaecidas en los ejercicios 2010 o anteriores, el régimen transitorio solo podrá ser de aplicación, en su caso, a las prestaciones percibidas hasta el 31 de diciembre de 2018."

A este respecto, el artículo 17.2.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 7 de marzo) -vigente a 31 de diciembre de 2006- establecía la posibilidad de aplicar la siguiente reducción:

"b) El 40 por 100 de reducción en el caso de las prestaciones establecidas en el artículo 16.2.a) de esta Ley, excluidas las previstas en el apartado 5º, que se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más de dos años desde la primera aportación. El plazo de dos años no resultará exigible en el caso de prestaciones por invalidez."

Asimismo, debe precisarse que el apartado 4 de la disposición transitoria duodécima ha sido añadido por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, el cual ha entrado en vigor el 1 de enero de 2015 y es de aplicación a las prestaciones percibidas a partir de dicha fecha.

De los preceptos anteriores se desprende que las prestaciones derivadas de planes de pensiones se consideran rendimientos del trabajo y deben ser objeto de integración en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor.

Además, si la prestación se percibe en forma de capital, podrá aplicarse la reducción del 40 por 100 a la parte de prestación que corresponda a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006 -siempre que hayan transcurrido más de dos años entre la primera aportación y la fecha de acaecimiento de la contingencia- y la misma se perciba en el plazo señalado en la disposición transitoria duodécima antes transcrita.

También debe señalarse que el tratamiento que el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas otorgaba a las prestaciones en forma de capital derivadas de planes de pensiones se refería al conjunto de planes de pensiones suscritos por un mismo participante y respecto de la misma contingencia. De este modo, con independencia del número de planes de pensiones de que sea titular un contribuyente, la posible aplicación de la citada reducción del 40 por 100 solo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en forma de capital en un mismo período impositivo, a elección del contribuyente, y por la parte que corresponda a las aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006. El resto de cantidades percibidas en otros ejercicios, aun cuando se perciban en forma de capital, tributará en su totalidad sin aplicación de la reducción del 40 por 100.

Asimismo, conforme al apartado 4, la posibilidad de aplicar el régimen transitorio (la reducción del 40 por 100) se condiciona a que las prestaciones se perciban en un determinado plazo cuya finalización depende del ejercicio en que acaece la contingencia. Según lo manifestado por el consultante, la contingencia de jubilación acaeció en el año 2017, por lo que el plazo para la aplicación de dicho régimen transitorio finaliza el 31 de diciembre de 2019.

**Régimen de deducciones, con aplicación o no de sectores diferenciados, opción de tributar en prorrata especial o, en otro caso, porcentaje de deducción provisional a aplicar.**

# D32

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consultas DGT V0810-20  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
13/04/2020**

## RESUMEN

La consultante se va a dar de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas en dos actividades diferentes, la de Comercio por correo o catálogo (epígrafe 665 del Impuesto sobre Actividades Económicas y CNAE 4791) y la de Pintores, escultores, ceramistas y artesanos (epígrafe 861 del Impuesto sobre Actividades Económicas y CNAE 7410).

## CONTENIDO

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 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. La sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.".

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)".

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por lo que se refiere al ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo, este deberá ajustarse a los requisitos y limitaciones previstos por el capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En particular, el artículo 92.Dos de la Ley 37/1992 determina que el derecho a la deducción, que corresponde a los empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales, sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.Uno de la Ley del Impuesto, que dispone lo siguiente:

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

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

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

(...)".

Cuando un empresario o profesional realiza simultáneamente operaciones sujetas y otras exentas, que no originan derecho a la deducción de las cuotas soportadas, en primer lugar habrá que determinar si las actividades realizadas conforman distintos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

..//..

**Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.uno.26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido a la actividad descrita (escritora profesional y va a impartir una charla literaria a cambio de una contraprestación)**

**D33**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0815-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**13/04/2020**

## **RESUMEN**

a persona física consultante es escritora profesional y va a impartir una charla literaria a cambio de una contraprestación.

## **CONTENIDO**

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

El 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.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".

Por otro lado, el artículo 11, apartado uno de la Ley 37/1992, establece que, a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes, añadiéndose en el apartado dos, letra a) de dicho precepto que, en particular, se consideran prestaciones de servicios el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio.

De acuerdo con lo expuesto, la prestación del servicio consistente en impartir charlas literarias, objeto de consulta, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando dichas operaciones se realicen en el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

2.- El artículo 20, apartado uno, número 26º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone lo siguiente:

"Uno. Estarán exentas de este Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

..//..



**Consulta DGT V0826-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
13/04/2020

## RESUMEN

El consultante, pensionista, ha recibido una oferta de compra de un mural fotográfico de su propiedad.

## CONTENIDO

### Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- La persona física consultante es pensionista y va a transmitir, con carácter excepcional, un mural fotográfico a cambio de una contraprestación.

El consultante se cuestiona acerca de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la entrega del mural fotográfico descrito.

Segundo.- 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 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."

En consecuencia, si la persona física consultante realiza a título oneroso la entrega de murales fotográficos objeto de consulta, tendrá la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido dichas entregas de bienes cuando se realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, si la consultante realizase estas entregas de bienes sin contraprestación, no adquiriría la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, su prestación no quedaría sujeta al mismo.

Tercero-. Por otra parte, en relación con la frecuencia o habitualidad con la que un empresario o profesional realiza entregas de bienes o prestaciones de 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.

..//..

**Exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido por las prestaciones de servicios de préstamo realizadas por el consultante y, en su caso, inclusión en la prorrata de deducción de los intereses cobrados**

**D35**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0847-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**14/04/2020**

**RESUMEN**

El consultante es una entidad cuya actividad principal es la hostelería. Asimismo presta pequeñas cantidades de dinero en efectivo a algunos clientes a los que les cobra un pequeño interés.

**CONTENIDO**

1.- El artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), establece la exención del Impuesto en relación con una serie de operaciones financieras.

"c) La concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza."

Este número 18º del apartado uno del artículo 20 de la Ley es transposición al derecho interno de lo dispuesto por el artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006). De acuerdo con el precepto de la Unión, "los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(...)

b) la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;"

El referido artículo 135 de la Directiva ha sido objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 5 de junio de 1997 (asunto SDC, C-2/95). En la sentencia citada se establecen varios criterios de interés a efectos de la contestación que ha de darse a la consulta planteada.

En primer término, y como criterio general reiterado en numerosas sentencias del Tribunal (así, las de 15 de junio de 1989 y 26 de junio de 1990, Asuntos C-348/97 y C- 152/88, respectivamente) las normas que establecen las exenciones del Impuesto sobre el Valor Añadido se deben interpretar estrictamente, "dado que constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo" (apartado 20 de la sentencia). De la misma forma, el Tribunal ha establecido que las normas que establecen excepciones a las exenciones no pueden ser objeto de interpretaciones restrictivas.

El criterio determinante para delimitar la exención del artículo 135 de la Directiva es el tipo de operación efectuada, no siendo necesario que la operación se efectúe por un banco o entidad financiera. Ello llevó al Tribunal, en su día (sentencia de 27 de octubre de 1993, asunto C-281/91) a afirmar la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con los créditos concedidos por los proveedores de bienes en forma de aplazamientos de pago.

Esto es así salvo en los casos en que el artículo 135 exige expresamente que la operación se realice por una persona determinada: así, la letra b) del artículo 135 de la Directiva reconoce la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones de gestión de créditos siempre que dicha gestión se efectúe por el concedente del crédito y no por un tercero (apartado 33 de la sentencia). Por ello, la irrelevancia de los elementos subjetivos a efectos de la caracterización de la exención sólo se afirma de forma expresa por el Tribunal respecto de las letras d) y f) del artículo 135, pues en dichas disposiciones no se hace referencia alguna al prestador del servicio ni a su destinatario (apartado 32 de la sentencia).

En definitiva, los elementos subjetivos son irrelevantes, excepto cuando el artículo 135 contempla "servicios que, por su naturaleza, van destinados a los clientes de las entidades financieras" (apartado 48 de la sentencia).

De acuerdo con lo anterior puede concluirse que las operaciones de préstamos realizadas por el consultante son operaciones sujetas y exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido y ello con independencia de que el consultante no tenga la condición de entidad de crédito.

2.- En relación con el cálculo de la prorrata general, el apartado tres del artículo 104 de la Ley 37/1992, señala una serie de partidas que no han de computarse en ninguno de los términos del porcentaje de prorrata, citando en su número 4º las siguientes:

"Las operaciones inmobiliarias o financieras que no constituyan actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo.

En todo caso se reputará actividad empresarial o profesional habitual del sujeto pasivo la de arrendamiento.

..//..

**Tributación en IVA e IRPF ilustradora que va a desarrollar parte de su actividad realizando ilustraciones digitales para clientes que le proporciona una agencia australiana, quienes las utilizarían bien en publicaciones, campañas de publicidad, envoltorios de productos, ropa, etc.**

# D36

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0859-20  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas  
15/04/2020**

## RESUMEN

La consultante, ilustradora, va a desarrollar parte de su actividad realizando ilustraciones digitales para clientes que le proporciona una agencia australiana, quienes las utilizarían bien en publicaciones, campañas de publicidad, envoltorios de productos, ropa, etc.

## CONTENIDO

### Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- La consultante va a desarrollar la actividad de ilustradora. A tal efecto, utiliza a una agencia australiana que intermedia en nombre ajeno en la búsqueda de clientes para ella. Su trabajo consistiría en realizar ilustraciones digitales para esos clientes, que enviaría por correo, que las utilizarían bien en una publicación, campañas de publicidad, envoltorios de productos, ropa, etc.

En el escrito de consulta no se especifica dónde están establecidos sus clientes ni las condiciones en las que cedería sus ilustraciones digitales.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se consulta si debe darse de alta en otro registro además de en el censo de empresarios, profesionales y retenedores.

Segundo.- 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."

Por su parte, el apartado Dos, letra b) del citado artículo 4, establece que "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.".

El artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que regula el concepto de empresario o profesional, en su apartado uno, letra a), preceptúa lo siguiente:

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

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

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

(...)".

Por su parte, el apartado dos del citado artículo 5, declara lo siguiente:

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

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

En consecuencia, la consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

..//..

## Tributación de la actividad de dropshipping en el Impuesto sobre el Valor Añadido

# D37

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0903-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**16/04/2020**

### RESUMEN

El consultante realiza la actividad de venta de productos a través de internet mediante la modalidad de dropshipping. Los productos serán enviados desde China al comprador final.

### CONTENIDO

1.- De conformidad con el artículo 4.Uno 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.

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.

(...)".

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.

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.

(...)".

Por otra parte, el artículo 8 de la Ley 37/1992 define las entregas de bienes como "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes."

De conformidad con lo anterior, el consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones de venta efectuadas por el mismo deben ser calificadas, como entregas de bienes y que estarán sujetas al impuesto cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto.

Adicionalmente, el artículo 18 de la Ley 37/1992 define las importaciones como:

"Primero. La entrada en el interior del país de un bien que no cumpla las condiciones previstas en los artículos 9 y 10 del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica Europea o, si se trata de un bien comprendido en el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero, que no esté en libre práctica.

Segundo. La entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero, distinto de los bienes a que se refiere el número anterior."

Por último, dispone el artículo 17 de la ley 37/1992 que estarán sujetas al impuesto "las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador".

De la información contenida en el escrito de consulta se deduce que la consultante actúa en nombre propio puesto que adquiere el bien del proveedor chino y luego lo revende a su cliente. En estas circunstancias, estaremos ante dos entregas de bienes independientes, la que realiza el proveedor a la consultante y la que realiza ésta última, en nombre propio, con respecto al consumidor final.

2.- La operativa descrita por la consultante ya ha sido objeto de consulta en otras ocasiones, por todas, en la contestación a la consulta vinculante de 3 de noviembre de 2014, con número de referencia V2970-14, por lo que este Centro directivo se remite a la misma para mayor detalle.

En resumen, y de acuerdo con el criterio manifestado por este Centro directivo en la referida consulta, el tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones descritas por la consultante sería el siguiente:

# D38

**Facturación de los servicios de formación e investigación prestados por una Universidad Pública a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (servicios de formación e investigación a una entidad pública dependiente de una Comunidad Autónoma en el marco de un proyecto internacional de investigación financiado con fondos europeos)**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0911-20  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
16/04/2020**

## RESUMEN

Una Universidad Pública norteamericana presta servicios de formación e investigación a una entidad pública dependiente de una Comunidad Autónoma en el marco de un proyecto internacional de investigación financiado con fondos europeos.

## CONTENIDO

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 citado tributo "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 apartado tres del mismo artículo 4 aclara que la sujeción al Impuesto se produce "con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular."

Por otra parte, la letra a) del apartado uno del artículo 5 de la Ley del Impuesto otorga la condición de empresario o profesional 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."

Finalmente, el artículo 5, apartado dos, de la Ley 37/1992 define las actividades empresariales o profesionales como "aquellas 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 preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también a las Universidades, tal como la referida en el supuesto de consulta, que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada, a título oneroso, de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

En consecuencia, las prestaciones de servicios realizadas en el ejercicio de su actividad empresarial y, en particular las prestaciones de servicios objeto de consulta que efectúe la Universidad norteamericana, estarán sujetas al referido Impuesto, cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio que resulte de aplicación algún supuesto de exención previsto en la normativa.

En este sentido, cabe destacar que el propio escrito de consulta sostiene que dichos servicios se encuentran exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido al tratarse de servicios de formación. No se suministra, no obstante, detalle sobre la naturaleza de dichos servicios, por lo que ese Centro directivo partirá de la hipótesis de que efectivamente le es de aplicación el supuesto de exención.

2.- Por otra parte, La cuestión que se plantea en el escrito de consulta se circunscribe básicamente a si los servicios prestados por la Universidad norteamericana pueden ser facturados por su destinatario si bien con carácter previo al análisis de esta cuestión se hace necesario analizar el lugar de realización de dichos servicios así como en caso de que los mismos estén sujetos en el territorio de aplicación del Impuesto, determinar quién tiene la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, el artículo 5, apartado cuarto, de la Ley establece que:

"Cuatro. A los solos efectos de lo dispuesto en los artículos 69, 70 y 72 de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados:

1.º Quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en el apartado Uno del artículo 4 de esta Ley.

..../..

**Si la entrega de una parcela (sobrante de una vía pública al propietario del terreno colindante), se encuentra sujeta y, en su caso, exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido**

# D39

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0914-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
16/04/2020

## RESUMEN

El consultante es un Ayuntamiento que va a transmitir una parcela sobrante de una vía pública al propietario del terreno colindante, en virtud de lo dispuesto en el artículo 115 del Reglamento de bienes de las Entidades Locales, aprobado por el Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio.

## CONTENIDO

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

El 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 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.

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

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...)".

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."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al Ayuntamiento consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., 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 ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, el consultante manifiesta que la parcela objeto de consulta va a ser transmitida en virtud de lo dispuesto en el artículo 115 del Reglamento de bienes de las Entidades Locales, aprobado por el Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio (BOE de 7 de julio de 1986), que dispone lo siguiente:

..//..

## Base de la deducción y devolución por la entrega de gases fluorados de efecto invernadero para su destrucción, reciclado o regeneración

# D40

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0916-20**

**SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior**

**16/04/2020**

### RESUMEN

Una empresa remite los residuos de gases fluorados de efecto invernadero a un centro gestor de residuos autorizado para su destrucción, reciclado o regeneración.

### CONTENIDO

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), dispone en el apartado catorce del artículo 5:

"Catorce. Deducciones y devoluciones.

1. En las autoliquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos de liquidación, y en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, los contribuyentes podrán deducir las cuotas del Impuesto pagado respecto de los gases fluorados de efecto invernadero que acrediten haber entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración pública competente, a los efectos de su destrucción, reciclado o regeneración conforme a los controles y documentación requeridos por la legislación sectorial del residuo.

La deducción se realizará mediante la minoración de la cuota correspondiente al periodo de liquidación en que se produzca la destrucción. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso.

2. Los consumidores finales de gases fluorados de efecto invernadero que hayan soportado el Impuesto y hubiesen tenido derecho a la aplicación de las exenciones previstas en el apartado siete o acrediten haber entregado gases fluorados de efecto invernadero a los gestores de residuos reconocidos por la Administración pública competente, a los efectos de su destrucción, reciclado o regeneración conforme a los controles y documentación requeridos por la legislación sectorial de residuos siempre que no haya sido objeto de deducción previas, podrán solicitar a la Administración tributaria la devolución del mismo, en las condiciones que reglamentariamente se establezca."

Conforme a lo citado anteriormente, el artículo 18 del Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, y por el que se modifican el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobada por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), en adelante RIGFEI, establece:

"Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción a la que se refiere el apartado catorce del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, los contribuyentes que:

a) Acrediten haber entregado los gases fluorados de efecto invernadero a los gestores de residuos reconocidos por la Administración pública competente para su destrucción, reciclado o regeneración, mediante el certificado y el documento de control y seguimiento firmados por el gestor de residuos, conforme a lo establecido en la normativa sectorial, o mediante cualquier otro medio de prueba admisible en derecho.

b) Aporten copia u original de la factura en la que conste el importe del impuesto soportado.

El plazo para ejercitar el derecho a la deducción será de cuatro años a partir del momento de la entrega de los gases fluorados de efecto invernadero para su destrucción, reciclado o regeneración al gestor de residuos."

Asimismo, el artículo 19 del RIGFEI dispone:

"1. Sólo podrán ejercitar el derecho a la devolución por la entrega de gases de efecto invernadero para su destrucción, reciclado o regeneración los consumidores finales que:

a) Acrediten haber entregado los gases fluorados de efecto invernadero a los gestores de reconocidos por la Administración Pública competente para su destrucción, reciclado o regeneración, mediante el certificado y el documento de control y seguimiento firmados por el gestor de residuos, conforme a lo establecido en la normativa sectorial, o mediante cualquier otro medio de prueba admisible en derecho.

b) Aporten copia u original de la factura en la que conste el importe del impuesto soportado.

2. La devolución se solicitará, en el lugar y forma que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, a partir de la finalización del cuatrimestre natural en el cual se haya entregado el gas para su destrucción, reciclado o regeneración."

De acuerdo a la normativa anteriormente expuesta, la deducción del impuesto pagado originada por la entrega de gases de efecto invernadero a un centro gestor autorizado para su destrucción, reciclado o regeneración se determinará en función de la cantidad de gases fluorados entregada y acreditada mediante el correspondiente certificado y el documento de control y seguimiento o mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho. Por lo tanto, la base objeto de deducción del impuesto pagado se calculará en función de la cantidad de los gases fluorados de efecto invernadero efectivamente entregada y acreditada, con independencia del tratamiento de destrucción, reciclado o regeneración al que se sometan los citados gases.

Asimismo, la devolución regulada en el apartado catorce del artículo 5 de la Ley 16/2013 se determinará en los mismos términos aplicables a la deducción del impuesto pagado por entrega de gases de efecto invernadero para su destrucción, reciclado o regeneración.

**Sujección de las operaciones descritas al Impuesto sobre el Valor Añadido  
(producción de una película en coproducción con una productora extranjera, en la que la parte de financiación española es mayoritaria. La consultante percibe también subvenciones de administraciones públicas españolas)**

**D41**

**Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020**



**Consulta DGT V0917-20  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
16/04/2020**

## **RESUMEN**

La entidad consultante, domiciliada en el territorio de aplicación del Impuesto, se dedica a la producción de películas cinematográficas. Ha producido una película en coproducción con una productora extranjera, en la que la parte de financiación española es mayoritaria. La consultante percibe también subvenciones de administraciones públicas españolas.

## **CONTENIDO**

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

El 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 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".

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En lo que respecta a las operaciones en las que intervienen varias entidades en unacoproducción audiovisual, este Centro directivo se ha pronunciado, entre otras, en contestación a consulta vinculante de 6 de abril de 2018, número V0886-18, en los siguientes términos:

"(...) La coproducción cinematográfica y, en general, audiovisual consiste en un acuerdo de voluntades mediante el cual dos o más productores, personas físicas o jurídicas ponen en común determinados recursos, que pueden ser financieros, materiales o inmateriales, es decir, en dinero, especies o servicios, con el objeto de llevar a cabo o producir conjuntamente una obra audiovisual, con la intención de compartir la explotación de los derechos que la citada obra genere.

..//..

**Sujección al Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios realizadas entre los administradores generales de infraestructuras ferroviarias ((ADIF-Alta Velocidad))**

**D42**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0938-20  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
17/04/2020**

**RESUMEN**

La titularidad y la administración de las infraestructuras ferroviarias integradas en la Red Ferroviaria de Interés General, corresponden a las entidades públicas empresariales Administrador de Infraestructuras Ferroviarias (ADIF) y Administrador de Infraestructuras Ferroviarias de Alta Velocidad (ADIF-Alta Velocidad), conforme a lo establecido en el Real Decreto-ley 15/2013 y en la Orden PRE/2443/2013.

Las citadas entidades pueden encomendarse la realización de determinadas actividades mediante la suscripción de un convenio. En dicho convenio se determinará la compensación económica correspondiente a la prestación de los servicios encomendados.

En particular, ambas entidades podrán encomendarse la gestión de la capacidad de infraestructuras y, también la gestión de los sistemas de control, de circulación y de seguridad.

**CONTENIDO**

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

2.- Por otra parte, en relación con la sujeción de las operaciones efectuadas por las Administraciones Públicas, el artículo 7.8º de la Ley 37/1992, con la nueva redacción dada por el apartado 8 de la disposición final 10.1 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014 (BOE de 9 de noviembre), establece que no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido:

"8.º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.

b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.

c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.

d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

..//..

## Valoración de la retribución en especie en caso de utilización por parte de los trabajadores de vehículos que la empresa pone a su disposición

# D43

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V0939-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**17/04/2020**

### RESUMEN

Una entidad tiene un sistema de retribución de sus trabajadores, según el cual los empleados pueden optar por sustituir parte de sus retribuciones dinerarias por el uso de un vehículo que la empresa pone a su disposición.

### CONTENIDO

El artículo 42.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, determina que “constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda”. A lo que añade —en su segundo párrafo— que “cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

..//..

**Cuando la base imponible del impuesto se cuantifica por volumen de producto expresado en miles de litros a la temperatura de 15 Grad. C, ¿cuál es la cantidad de producto que debe indicarse en los asientos de apertura correspondientes a la contabilidad del ejercicio 2020?**

**D44**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V1018-20  
SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior  
23/04/2020**

## RESUMEN

El artículo 48 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, determina que la base del Impuesto sobre hidrocarburos estará constituida por el volumen de productos objeto del impuesto, expresados en miles de litros a la temperatura de 15º Centígrados.

La Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre, regula desde uno de enero de 2020 el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación.

## CONTENIDO

A la hora de determinar la base imponible del impuesto, el artículo 48 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), en adelante LIE, establece:

"1. La base del impuesto estará constituida por el volumen de productos objeto del impuesto, expresados en miles de litros a la temperatura de 15 Grad. C. Sin embargo, para aquellos productos cuyo tipo impositivo se establece por referencia a unidades de peso o de energía, la base estará constituida por el peso del producto expresado en toneladas métricas, o por su poder energético expresado en gigajulios (GJ).

2. La determinación del volumen en función de la temperatura se efectuará mediante las tablas de la Organización Internacional de Nomenclatura con la referencia ISO 91/1-1982."

Por su parte, en su redacción vigente hasta 31 de diciembre de 2019, el apartado tercero del artículo 50 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, (BOE de 28 de julio), en adelante RIE, establecía:

"3. Los asientos en los libros de contabilidad de existencias deberán realizarse de forma que se diferencien los diversos productos, epígrafes y régimen fiscales aplicables a los mismos. Las cantidades de productos contabilizadas se registrarán en las mismas unidades y temperaturas en que se determina la base imponible del impuesto especial correspondiente."

Posteriormente, el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 29 de diciembre), da nueva redacción a ese artículo 50 RIE con efectos 1 de enero de 2020, disponiéndose que los titulares de los establecimientos afectados por la normativa de los impuestos especiales deberán llevar una contabilidad de los productos objeto de dichos impuestos y, en su caso, de las materias primas necesarias para obtenerlos, así como de las marcas fiscales, con arreglo a lo establecido en el propio Reglamento y la normativa de desarrollo que se apruebe por el Ministro de Hacienda.

Dicha contabilidad, según señala el citado artículo 50, "deberá reflejar los procesos, movimientos y existencias que afecten a tales productos y materias, incluidas las diferencias que se pongan de manifiesto con ocasión del almacenamiento, fabricación o circulación, de forma que se diferencien los diversos productos, epígrafes y régimen fiscales".

El cumplimiento de esta obligación, añade, "se realizará mediante los libros contables, en los plazos y con el contenido que se establezca por el Ministro de Hacienda".

A tal efecto se dicta la Orden HAC/998/2019, de 23 de septiembre, por la que se regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación (BOE de 5 de octubre), que tiene por objeto la regulación de las condiciones, plazos y procedimientos relativos a la llevanza de la contabilidad de los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación, y en su caso, de las materias primas necesarias para obtenerlos.

El Apartado I.9.5 del Anexo de la citada Orden, que regula el contenido de los asientos contables objeto de suministro a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, establece:

..//..

**Tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la pérdida patrimonial incurrida en la inversión realizada (inversión en criptomoneda a través de una empresa residente en Chipre)**

**D45**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V1098-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
28/04/2020

**RESUMEN**

El consultante realizó en 2019 una inversión en criptomoneda a través de una empresa residente en Chipre. Tras intentar recuperar su inversión, sin conseguirlo, y considerando había sido víctima de una estafa, presentó ante el Juzgado, conjuntamente con otros afectados, una querella criminal colectiva.

**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), en adelante LIRPF, 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”.

El artículo 14 de la LIRPF, regula la imputación temporal, y dispone lo siguiente:

“1. Regla general.

Los ingresos y gastos que determinan la renta a incluir en la base del impuesto se imputarán al período impositivo que corresponda, de acuerdo con los siguientes criterios:

(...).

c) Las ganancias y pérdidas patrimoniales se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

2. Reglas especiales.

(...).

k) Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable a los que se refiere el artículo 71 bis y la disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, o en un acuerdo extrajudicial de pagos a los cuales se refiere el Título X de la misma Ley.

2.º Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito conforme a lo dispuesto en el artículo 133 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita.

En otro caso, que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por las causas a las que se refieren los apartados 1.º, 4.º y 5.º del artículo 176 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

3.º Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito sin que este haya sido satisfecho.

Cuando el crédito fuera cobrado con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial a que se refiere esta letra k), se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

(...)”.

A su vez, la disposición adicional vigésima primera de la misma ley determina que “a efectos de la aplicación de la regla especial de imputación temporal prevista en la letra k) del artículo 14.2 de esta Ley, la circunstancia prevista en el número 3.º de la citada letra k) únicamente se tendrá en cuenta cuando el plazo de un año finalice a partir de 1 de enero de 2015”.

En relación con la pérdida del capital invertido en la Inversión en criptomonedas, podrá entenderse producida una pérdida patrimonial (respecto al importe no recuperable del derecho de crédito) cuando concurra alguna de las circunstancias establecidas en la letra k) del artículo 14.2.

De los antecedentes aportados en el caso consultado no parece deducirse que, en el momento de presentación de la consulta, concurran ninguna de las circunstancias que recoge el artículo 14.2.k).

# D46

**Sujección al Impuesto sobre el Valor Añadido de la adquisición de plazas de aparcamiento (de titularidad municipal. Las mencionadas plazas fueron adquiridas por el ayuntamiento como consecuencia de la absorción por éste de la empresa municipal de vivienda y suelo, que era la que ostentaba la titularidad de dichas plazas hasta su extinción)**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, abril 2020



**Consulta DGT V1182-20  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
30/04/2020**

## RESUMEN

La consultante es una persona física que ha resultado adjudicataria en un proceso de adjudicación onerosa de dos plazas de aparcamiento de titularidad municipal. Las mencionadas plazas fueron adquiridas por el ayuntamiento como consecuencia de la absorción por éste de la empresa municipal de vivienda y suelo, que era la que ostentaba la titularidad de dichas plazas hasta su extinción.

## CONTENIDO

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), "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 otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.º 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.

(...).

d) Quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente.

(...)".

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."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al Ayuntamiento a que se refiere la consultas que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., 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 ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Según la información aportada en el escrito de consulta, tras la extinción de la empresa municipal de vivienda, el Ayuntamiento transmitente a que se refiere el escrito de consulta asumió la totalidad del activo y pasivo de la misma.

El artículo 20 de la Ley 37/1992, al regular las exenciones en operaciones interiores, establece en su apartado uno, número 22º, letra A), que estarán exentas del impuesto:

"22.º A) Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación.

..//..

## Tributación de la indemnización adicional derivada de la vulneración de los derechos fundamentales de una trabajadora

# D47

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 63, junio 2020



Consulta DGT V0061-20  
15 de Enero de 2020  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

### RESUMEN

Una indemnización reconocida por sentencia judicial en la que se condena al empleador a abonar a un trabajador una indemnización adicional por vulneración de sus derechos fundamentales, no es una indemnización por responsabilidad civil exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### CONTENIDO

Una indemnización reconocida por sentencia judicial en la que se condena al empleador a abonar a un trabajador una indemnización adicional por vulneración de sus derechos fundamentales, no es una indemnización por responsabilidad civil exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La sentencia concede la indemnización adicional al entender que la medida de movilidad geográfica fue efectiva pero pronto fue suspendida por medida cautelar no causando más daños que los trastornos lógicos derivados del traslado que fue dejado sin efecto antes del acto de juicio.

Una indemnización exenta es la que se reconoce por responsabilidad civil por daños personales (concepto que incluye los daños físicos, psíquicos o morales) y que su cuantía se fije judicialmente y en el caso, aunque la indemnización se ha fijado por sentencia judicial, el concepto que se indemniza —daños materiales y trastornos lógicos derivados del traslado— no se corresponde con el ámbito de la exención que se delimita a los daños personales (físicos, psíquicos y morales), pues la reconocida obedece a los perjuicios económicos causados a la trabajadora, que son daños patrimoniales y no daños personales.

Sólo, puntualiza finalmente la Dirección General de Tributos, si parte de la indemnización se correspondiera con daños psíquicos y/o morales y pudiera identificarse esa parte de forma independiente del concepto genérico que indemniza la sentencia, que habla de "daños materiales y trastornos lógicos derivados del traslado", aquella parte quedaría amparada por la exención.

## La inversión en empresas de nueva creación a través de una herramienta de crowdfunding extranjera da derecho a deducción

# D48

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 63, junio 2020



**Consulta DGT V0137-20  
21 de Enero de 2020  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

### RESUMEN

El contribuyente puede aplicar la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación siempre que cumplan los requisitos del artículo 68.1 LIRPF, e independientemente del procedimiento a través del que se realice la inversión y de la intervención de entidades, como la plataforma de financiación.

### CONTENIDO

La inversión en una sociedad española mediante una herramienta de crowdfunding equity, gestionada por una entidad, plataforma de financiación, residente en Reino Unido, es deducible siempre que se cumplan los requisitos del artículo 68.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación podrá alcanzar hasta el 20% de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en tales empresas con una base máxima de deducción de 50.000 euros anuales. No forma parte de la base de deducción las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma.

La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran debe revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado. Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación; debe ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma, pero no puede tener como actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8. Dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio; y el importe de su cifra de fondos propios no puede ser superior a 400.000 euros en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

Las acciones o participaciones deben adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquélla o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años. Se admite la participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, pero no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40% del capital social de la entidad o de sus derechos de voto. Además se exige que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

Si se transmiten las acciones o participaciones solo puede formar parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la reinversión que excede del importe total obtenido en la transmisión de aquellas. En ningún caso se podrá practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la citada cuantía.

Para la práctica de la deducción será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido.

## Deducciones fiscales por gastos destinados a mejoras de la vivienda aún en construcción con fin de instalar un despacho profesional

# D49

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 63, junio 2020



**Consulta DGT V0229-20  
4 de Febrero de 2020  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

### RESUMEN

En principio resultará procedente la deducción del IVA de aquellas cuotas soportadas por mejoras y modificaciones en la vivienda siempre que las obras formen parte del proyecto de ejecución de obra de construcción del inmueble, y fueran contratadas con el mismo promotor que realiza la entrega de la vivienda, y antes de la finalización de la misma.

### CONTENIDO

Por la adquisición de una vivienda en construcción, que se destinará a despacho profesional, son deducibles en IVA las cuotas soportadas por la adquisición del inmueble, - siempre que pueda acreditarse la intención, confirmada por elementos objetivos, de que dicho inmovilizado se destine a una actividad sujeta y no exenta del Impuesto, y teniendo en cuenta que no es válida la afectación posterior del bien a la actividad, cuando no existiera inicialmente dicha intención.

Y por las cuotas soportadas por mejoras y modificaciones en la vivienda, serán también deducibles siempre que las obras formen parte del proyecto de ejecución de obra de construcción del inmueble, y fueran contratadas con el mismo promotor que realiza la entrega de la vivienda, y antes de la finalización de la misma. Alternativamente, también resultará procedente la deducción cuando las obras realizadas tengan, en sí mismas, la condición de bien de inversión en naturaleza de mejora del inmueble, y en el porcentaje que represente su grado de afectación al desarrollo de la actividad empresarial, sin perjuicio de la regularización de bienes de inversión regulada en los artículos 107 y siguientes de la Ley 37/1992.

En la medida en que la vivienda se va a utilizar parcialmente para uso privado, las cuotas relacionadas con los gastos de suministros tales como la electricidad, conexión a internet, luz, línea fija de teléfono, etc. no serán deducibles en cuantía alguna, puesto que no estarán directa y exclusivamente afectos a la actividad empresarial del consultante.

En el IRPF, se está ante una afectación parcial de elementos patrimoniales divisibles, que habilita la deducción proporcional a la parte de la vivienda afectada a la actividad económica desarrollada, los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, como pueden ser amortizaciones (excluido el valor del suelo), IBI, intereses, tasa de basuras, comunidad de propietarios, seguro de responsabilidad civil de la vivienda, etc.

La amortización solo puede comenzar cuando la vivienda se afecte a la actividad y se empiece a utilizar como despacho. La base de amortización será el valor de adquisición del inmueble, excluido el valor del suelo. En este valor de adquisición pueden incluirse las facturas por las mejoras de la vivienda.

Por los suministros y dada la afectación parcial de la vivienda, el porcentaje será el resultante de aplicar el 30% a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

**A efectos del plazo de dos años previsto para la reinversión en una nueva vivienda del importe obtenido en la venta de la vivienda antigua, se paraliza el cómputo de dicho plazo desde el 14-3-2020 hasta el 30-5-2020**

# D50



Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020

**Consulta DGT V1115-20  
28 de abril de 2020  
Art. 38 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

Al consultante le va a vencer, durante el estado de alarma decretado con el fin de afrontar la situación de emergencia sanitaria provocada por el coronavirus COVID-19, el plazo establecido en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto para la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual, consistente en la reinversión en una nueva vivienda en el plazo de dos años desde la venta de la antigua.

### CUESTIÓN PLANTEADA

Si la declaración del estado de alarma afectaría a dicho plazo.

### CONTESTACION

El artículo 38 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:

"1. Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

(...)".

En su desarrollo, el apartado 3 del artículo 41 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), dispone, en relación a los plazos para la reinversión, lo siguiente:

"3. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un período no superior a dos años desde la fecha de transmisión de la vivienda habitual o en un año desde la fecha de transmisión de las acciones o participaciones.

En particular, se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del período impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del Impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinan a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquélla."

No obstante, en la actual situación se debe mencionar el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, que establece en su disposición adicional novena:

"Disposición adicional novena. Aplicación del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 a determinados procedimientos y actos.

1. (...).

2. Desde la entrada en vigor del 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, hasta el 30 de abril de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquier acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria."

A su vez, la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, establece:

"Las referencias temporales efectuadas a los días 30 de abril y 20 de mayo de 2020 en el artículo 33 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, y en las disposiciones adicionales octava y novena del Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, se entenderán realizadas al día 30 de mayo de 2020."

Por tanto, tal y como establecen los citados Reales Decretos-Ley, a efectos del plazo de dos años previsto para la reinversión en una nueva vivienda del importe obtenido en la venta de la vivienda antigua, se paraliza el cómputo de dicho plazo desde el 14 de marzo de 2020, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, hasta el 30 de mayo de 2020.

## **Reducción o condonación de la renta del alquiler por el estado de alarma. Incidencia en el IRPF**

# D51



**Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020**

**Consulta DGT V0985-20**

**21 de abril de 2020**

**Art. 14, 21, 22, 23, 85 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

**Art. 13 y 14 R.I.R.P.F. (RD439/2007)**

### **CONTENIDO**

#### **DESCRIPCIÓN DE HECHOS**

El consultante es propietario de inmuebles que tiene cedidos en arrendamiento, que no desarrolla como actividad económica.

Debido a la situación económica provocada en sus arrendatarios por el estado de alarma decretado a raíz de la epidemia de COVID-19, se plantea para dicho periodo de alarma y aquel al que se extienda la crisis, el establecimiento de una reducción, incluso total, sobre el precio del alquiler pactado.

#### **CUESTIÓN PLANTEADA**

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

#### **CONTESTACION**

Con carácter previo a la contestación a la consulta planteada, debe indicarse que, dado el carácter vinculante de la consulta formulada y los efectos correspondientes a ésta, el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre) y la normativa reguladora de dichas consultas establecen la necesidad de que ésta sea realizada por el obligado tributario o que conste su voluntad de formularla mediante representante acreditado al efecto, por lo que la contestación a las consultas formuladas deben quedar limitadas a las referidas al consultante, excluyendo por tanto la contestación a las cuestiones que se refieren a terceras personas no identificadas y de las que no consta la voluntad de formular la consulta y la posible representación conferida a dichos efectos.

De acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, "tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste".

Añade dicho precepto, en su apartado 2, que, en todo caso, se incluirán como rendimientos del capital los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

Por su parte, el artículo 22 de la LIRPF establece, en cuanto a los rendimientos íntegros del capital inmobiliario, lo siguiente:

"1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario."

La determinación de los gastos deducibles de estos rendimientos se encuentra recogida en el artículo 23.1 de la LIRPF y, en su desarrollo, en los artículos 13 y 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo).

El artículo 23.1 de la LIRPF establece:

"1. Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes:

a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes:

1.º Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1.º

..//..

## Estado de alarma. Forma de calcular el pago fraccionado a cuenta del IRPF y el ingreso a cuenta trimestral del IVA en 2020

# D52



Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020

Consulta DGT V1101-20  
28 de abril de 2020  
Art. 11 RDLey 15/2020

### CONTENIDO

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante tiene una actividad de otros cafés y bares, determinando el rendimiento neto de la misma por el método de estimación objetiva y tributando en el IVA por el régimen simplificado.

Como consecuencia del estado de alarma tiene cerrada dicha actividad.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Forma de calcular el pago fraccionado a cuenta del IRPF y el ingreso a cuenta trimestral del IVA en 2020.

#### CONTESTACION

La cuestión planteada por el consultante se ha resuelto por el artículo 11 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo (BOE de 22 de abril), que dispone:

"Artículo 11. Cálculo de los pagos fraccionados en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de la cuota trimestral del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido como consecuencia del estado de alarma declarado en el período impositivo 2020.

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas incluidas en el anexo II de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y determinen el rendimiento neto de aquellas por el método de estimación objetiva, para el cálculo de la cantidad a ingresar del pago fraccionado en función de los datos-base a que se refiere la letra b) del apartado 1 del artículo 110 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, no computarán, en cada trimestre natural, como días de ejercicio de la actividad, los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma en dicho trimestre.

2. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido que desarrollen actividades empresariales o profesionales incluidas en el anexo II de la Orden HAC/1164/2019, de 22 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2020 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido y estén acogidos al régimen especial simplificado, para el cálculo del ingreso a cuenta en el año 2020, a que se refiere el artículo 39 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, no computarán, en cada trimestre natural, como días de ejercicio de la actividad, los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma en dicho trimestre."

De acuerdo con este precepto, tanto el pago fraccionado a cuenta del IRPF a realizar por los contribuyentes de este Impuesto que determinen el rendimiento neto por el método de estimación objetiva, como el ingreso a cuenta del IVA de los sujetos pasivos de este Impuesto que tributen por el régimen especial simplificado, se calculará en 2020 en los mismos términos que los previstos en la normativa de cada impuesto, pero no se computarán en cada trimestre como días de ejercicio de la actividad los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma.

Es decir, las cantidades calculadas en función de la normativa de cada impuesto se verán reducidas proporcionalmente en función de los días naturales de dicho trimestre en los que hubiera estado declarado el estado de alarma en relación con los días totales del trimestre.

Como en el primer trimestre de 2020, los días de estado de alarma han sido 17, mientras que los días totales han sido 91, la reducción a aplicar en los pagos de ambos impuestos será de una 17/91 parte.

**Las ganancias patrimoniales originadas por una subvención, se imputarán únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente del uso que se le dé a la misma**

# D53



Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020

## Tribunal Económico-Administrativo Central

1 de junio de 2020

Art. 11.5 L.I.RP.F. (L35/2006)

Art. 7 L.I.P. (L19/1991)

Arts. 11, 13, 14, 3, 37.1, 5 Ley 38/2003

### RESUMEN

Las ganancias patrimoniales originadas por una subvención, se imputarán únicamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente del uso que se le dé a la misma.

En el caso concreto, la renta que se pone de manifiesto por la percepción de una "subvención pública" por o para la reparación de un inmueble, se considerará una ganancia patrimonial de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención, una ganancia patrimonial de la persona que haya obtenido la subvención, que será la que deba tributar por ella; y ello con independencia de que esa persona no sea el único propietario del inmueble, o, incluso, de que no tenga ningún derecho de propiedad sobre el mismo.

Unificación de criterio.

### CONTENIDO

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-El 01/06/2015 la Oficina Gestora AEAT dictó a cargo de D. Axy (en adelante el "obligado" o el "obligado tributario") una resolución con liquidación provisional relativa a su tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante el I.R.P.F.) del año 2010 en régimen de "tributación individual", con la que llevó a cabo diversas regularizaciones, una de las cuales fue la siguiente:

El obligado había recibido en 2010 una subvención de 55.000 euros del Concello de A Coruña para la rehabilitación de un edificio que tenía arrendado, con motivo de lo cual incrementó en el 50% de dicho importe (en 22.500 euros), pues el inmueble en cuestión le pertenecía en proindiviso por mitades a él y a su cónyuge, los rendimientos del capital inmobiliario que declaró.

Sin embargo, la Oficina gestora consideró que ese importe no debía tributar como un rendimiento del capital inmobiliario, sino como una ganancia patrimonial que no deriva de la transmisión de elementos patrimoniales (arts. 6.2.d, 33.1 y 36 de la Ley 35/2006), y, además, consideró que el obligado debía tributar por la totalidad de la subvención que había recibido (55.000 euros) y no sólo por la mitad (22.500 euros) <ya que, conforme a la regla especial de individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales, cuando las ganancias patrimoniales consistan en adquisiciones de bienes o derechos que no se deriven de una transmisión previa, como es el caso de las subvenciones, se atribuyen a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente Art 11.5 Ley IRPF. > Señalando que, en base a la resolución del Concello de A Coruña la subvención había sido concedida al obligado.

Frente a dicha resolución se interpuso por D. Bxz..., en concepto de sucesor del obligado ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante el T.E.A.R.) de Galicia, una reclamación económico-administrativa, a la que dicho Tribunal dio el número 15-05422-2015; y reclamación en la que ese interesado se limitó a cuestionar esa regularización relativa a la subvención en su día recibida por el obligado, y más concretamente a cuestionar que él tuviera que tributar por la totalidad del importe de dicha subvención.

SEGUNDO.- El T.E.A.R. de Galicia resolvió esa reclamación número 15-05422-2015 mediante una resolución de 11/07/2018, con la que anuló esa regularización llevada a cabo por la Oficina Gestora en lo que alcanza a que fuera el obligado el que debiera tributar por la totalidad de los 55.000 euros de la subvención recibida del Concello de A Coruña. En concreto, el T.E.A.R. de Galicia argumentó lo siguiente:

< TERCERO.- La parte de la liquidación discutida se refiere a la imputación del 100 % (Agencia Tributaria) o del 50 % (D. Axy) de una subvención del Ayuntamiento de A Coruña de 55.000,00 euros, concedida para la rehabilitación de un inmueble de carácter ganancial.

El artículo 11.5 de la Ley 35/2006, de 28/11, del IRPF, dispone que "Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que, según lo previsto en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan" y que "Las adquisiciones de bienes y derechos que no se deriven de una transmisión previa, como las ganancias en el juego, se considerarán ganancias patrimoniales de la persona a quien corresponda el derecho a su obtención o que las haya ganado directamente".

..//..

## Deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades en el marco de la aplicación del régimen de consolidación fiscal

# D54



Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020

**Consulta DGT V1193-20  
30 de abril de 2020  
Arts. 10, 11, 16, 18, 63 L.I.S. (L27/2014)**

### CONTENIDO

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La entidad consultante, constituida el 3 de septiembre de 2013, forma junto con sus filiales A, B y C un grupo G de sociedades españolas. La consultante participa al 100% en la sociedad A, y a su vez la sociedad A participa al 100% en la sociedad B y al 60% en la sociedad C.

Con fecha 19 de diciembre de 2013, el socio único de la consultante, la sociedad holandesa H1, optó por la aplicación del régimen de consolidación fiscal. El grupo fiscal que se constituyó, con efectos para el ejercicio 2014 y siguientes, está compuesto por la consultante como dominante y las sociedades A y B como dependientes.

En el ejercicio 2013, el grupo G de sociedades españolas inició un proceso de reestructuración de su deuda financiera.

Con fecha 19 de diciembre de 2013, la sociedad holandesa H2, vinculada con la consultante a efectos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, realizó una emisión de bonos por un determinado importe, con el fin de conceder un préstamo, por el mismo importe, a la consultante para dotar de liquidez al grupo G.

Según lo establecido en el contrato de préstamo ordinario firmado entre ambas partes, el préstamo devengará anualmente intereses de mercado, debiéndose amortizar el capital coincidiendo con el vencimiento de los bonos emitidos por H2, en fechas 1 de diciembre de 2019 y 1 de diciembre de 2020.

Una vez formalizado el préstamo, la consultante, a su vez, concedió un préstamo a la sociedad A que se destinó a cancelar las deudas que esta mantenía con entidades financieras. El excedente que quedó en la consultante por la diferencia entre el importe recibido con el préstamo y el prestado a la sociedad A, se utilizó para distribuir prima de emisión a H1, accionista único de la consultante (en el Offering Memorandum de los bonos emitidos por H2 se describe el destino de los fondos que se vayan a obtener, incluyendo expresamente que parte de los mismos se destinará al reparto de dividendos). Adicionalmente se distribuyó un importe que procedía de excedentes de tesorería en sede del grupo G.

En relación con los gastos financieros devengados en la consultante asociados a la parte del préstamo que ha sido utilizado para la distribución de la prima de emisión (la parte del gasto financiero anual que proporcionalmente se corresponde con el importe distribuido como prima de emisión sobre el importe total percibido en préstamo), la consultante se plantea su deducibilidad en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Si el gasto financiero contabilizado por la entidad consultante derivado del préstamo contraído por la entidad consultante por la parte proporcional de la deuda que se contrajo para repartir prima de emisión a su accionista único tendrá la consideración de fiscalmente deducible resultándole de aplicación únicamente los límites establecidos en los artículos 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo y 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades para los ejercicios 2015 y siguientes, en la medida en que cumple los requisitos generales de inscripción contable e imputación temporal con arreglo a devengo.

#### CONTESTACION

El artículo 88.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que "Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias." A su vez, el artículo 66.7 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, establece que "Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario."

Por tanto, esta consulta solo tendrá los efectos previstos en el artículo 89 de la Ley General Tributaria en relación con el período impositivo cuyo plazo de declaración no hubiera finalizado en el momento de presentar la consulta.

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, la entidad consultante ha recibido un préstamo de la sociedad holandesa H2, vinculada con ella a efectos del artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Una vez formalizado el préstamo, la consultante, a su vez, concedió un préstamo a la sociedad A, en la cual participa al 100% formando parte ambas del mismo grupo fiscal de consolidación fiscal, que se destinó a cancelar las deudas que la sociedad A mantenía con entidades financieras. El excedente que quedó en la consultante por la diferencia entre el importe recibido con el préstamo y el prestado a la sociedad A, se utilizó para distribuir prima de emisión a la sociedad holandesa H1, accionista único de la consultante.

..//..

## Venta de ropa vintage. Aplicación del régimen especial de recargo de equivalencia

# D55



Gaceta Fiscal, julio-agosto 2020

**Consulta DGT V0558-20**

**9 de marzo de 2020**

**Arts. . 4-Uno; 5-Uno y Dos; 8; 120; 148; 149; 135; 136 L.I.V.A. (L37/1992)**

**Art. 59.2 R.I.V.A. (RD1624/1992)**

### CONTENIDO

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La consultante tiene una tienda de venta al por menor de "ropa vintage" (más de veinte años de antigüedad, en unos casos usada y en otros no). Compra la ropa por kilos a una empresa en Holanda.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

Obligación de tributar en el régimen especial de recargo de equivalencia.

#### CONTESTACION

1.- De acuerdo con el artículo 4.Uno 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 sus 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.- De acuerdo con lo previsto en el artículo 120, apartados uno y dos de la Ley 37/1992, el régimen especial del recargo de equivalencia es de carácter obligatorio, por tanto, se aplicará cuando concurren los requisitos objetivos y subjetivos previstos en dicha Ley para su aplicación.

El régimen especial de recargo de equivalencia es objeto de regulación en el Capítulo VII del Título IX de la Ley 37/1992, artículos 148 a 163, señalando el artículo 148 que "el régimen especial del recargo de equivalencia se aplicará a los comerciantes minoristas que sean personas físicas o entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen su actividad en los sectores económicos y cumplan los requisitos que se determinen reglamentariamente."

Adicionalmente, el artículo 149 de la Ley 37/1992 señala que "a los efectos de dicha Ley, se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurren los siguientes requisitos:

1º. Realizar con habitualidad entregas de bienes muebles o semovientes sin haberlos sometido a proceso alguno de fabricación, elaboración o manufactura, por sí mismos o por medio de terceros.

No se considerarán comerciantes minoristas, en relación con los productos por ellos transformados, quienes hubiesen sometido los productos objeto de su actividad por sí mismos o por medio de terceros, a algunos de los procesos indicados en el párrafo anterior, sin perjuicio de su consideración como tales respecto de otros productos de análoga o distinta naturaleza que comercialicen en el mismo estado en que los adquirieron.

..//..

# D56

## Impuesto sobre el Valor Añadido

### Aplicación del tipo cero a los productos sanitarios

Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 18 y 27 de mayo de 2020 (V1456-20 y V1649-20, respectivamente)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 64, 2020



José Manuel de Bunes Ibarra  
Abogado. Socio de Deloitte Legal

#### RESUMEN

Se concretan los criterios para la aplicación del tipo cero a operaciones relativas a determinados productos sanitarios en atención a lo establecido en el Real Decreto-Ley 15/2020 con la finalidad de combatir la pandemia derivada del coronavirus, analizando los requisitos, subjetivos y objetivos, concretados en la norma, así como la posible exigencia de un criterio finalista vinculado a la atención a la enfermedad.

#### CONTENIDO

Las gravísimas consecuencias derivadas de la pandemia originada por el coronavirus han originado la adopción de algunas medidas en relación con el IVA. De todos es conocido que uno de los mayores problemas acaecidos fue el de desabastecimiento de determinados productos sanitarios que no es preciso enumerar. Dada además la elevada cantidad de productos que se necesitaban, y la saturación del mercado de producción, ubicado fundamentalmente en China, y la enorme demanda generada, era comprensible que se adoptaran medidas dirigidas a paliar, en la medida de lo posible, la situación.

Como luego se concretará en las propias palabras de la Dirección General, las primeras medidas adoptadas sobre el particular vinieron referidas al espectro de las importaciones y se plasmaron en la Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión Europea, de 3 de abril, que instauraba una franquicia de derechos de importación y una exención del IVA respecto de la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 durante el año 2020 (Diario Oficial de la Unión Europea número L 103, de 3 de abril de 2020).

Ulteriormente, y quizás con cierto retraso, se introdujo una disposición específica en el IVA a través del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, cuyo art. 8 concretó la pertinencia de la aplicación de un tipo del 0 % en el IVA para las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de determinados bienes de uso médico-sanitario, que aparecen concretados explícitamente en el Anexo de la norma, siempre que los destinatarios de aquellos bienes sean entidades de derecho público, entidades privadas de carácter social, clínicas o centros hospitalarios. Hay, en consecuencia, una delimitación objetiva (los bienes enumerados en el Anexo), y subjetiva (tipología de los destinatarios) que condicionan la aplicación del tipo cero. Además, existe una limitación temporal en la aplicación del mismo a estas operaciones, pues resultará de aplicación desde la entrada en vigor de la norma hasta el 31 de julio de este año.

En este marco, la novedad del establecimiento de un tipo cero es, desde el punto de vista técnico, relevante, pues en nuestro Derecho no existe caso alguno. En el fondo, económicamente, y sin entrar ahora en detalles excesivos, su aplicación viene a ser equivalente a una exención plena, que habilita el derecho a la deducción. Curiosamente es el Preámbulo del Real Decreto Ley el que matiza este extremo y concreta además algunas reglas en cuanto a los requisitos formales de documentación de las operaciones al precisar que:

«Para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva, se establece hasta el 31 de julio de 2020 un tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido del 0 % aplicable a las entregas interiores, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de este tipo de bienes cuyos destinatarios sean entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios. Se trata de una medida de política fiscal que incide sobre una situación extraordinaria y que persigue obtener efectos sensibles durante el período sobre el que desplegará su vigencia, sin vocación de afectar con carácter permanente la estructura de tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Para evitar la necesidad de adaptar los sistemas de facturación de los sujetos pasivos, estas operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas. No obstante, la aplicación de un tipo impositivo del 0 % no determina la limitación del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo que realiza la operación».

En cualquier caso, no se pretende ahora hacer un análisis detallado de la norma, pues el lector interesado puede acudir al excelente trabajo de nuestro compañero David Gómez Aragón publicado en el número anterior de esta Revista (Carta Tributaria Revista de Opinión nº 63/2020, junio, págs. 24-45), sino recoger el criterio del centro directivo sobre algunos de estos aspectos.

..//..

**Jurisprudentzia**  
**Jurisprudencia**

---

## Primeras sentencias del TSJPV en relación con las opciones en las deducciones del Impuesto sobre Sociedades

J01



Forum Fiscal N° 264, mayo 2020

Cristina Sáenz Dopereiro  
Asociada de Cuatrecasas

### CONTENIDO

Por fin el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (en adelante, TSJPV) ha emitido sus primeras sentencias en relación con el ejercicio de opciones regulado en el artículo 128 de las Normas Forales del IS de los Territorios Históricos. En estas sentencias, el TSJPV se pronuncia sobre el ejercicio y la modificación de las opciones relacionadas con las deducciones del IS.

El supuesto es el siguiente: un grupo de consolidación fiscal presentó en plazo autoliquidación del IS de 2015 con base imponible cero (por la compensación de BINs) y sin consignar deducción por actividades de investigación y desarrollo (en adelante, deducción de I+D). A los pocos meses, el contribuyente solicitó la rectificación de la autoliquidación presentada con el objetivo de consignar la deducción de I+D del ejercicio 2015, siendo la misma desestimada por la Diputación Foral de Gipuzkoa (en adelante, DFG) con base en el artículo 128.2 de la Norma Foral del IS (1) que establecía la no modificabilidad de las opciones relativas a las deducciones del Capítulo III del Título V de esta misma Norma, entre las que se encuentra la deducción de I+D. Esta desestimación es ratificada por el TEAF de Gipuzkoa.

El TSJPV discrepa con lo dicho por la DFG y el TEAF basándose en dos pilares principales: (i) el artículo 128 de la Norma Foral del IS no trata el ejercicio de las opciones, sino la modificación de las mismas y (ii) una opción debe ser una declaración expresa y formal (no un mero silencio). De este modo, el TSJPV considera que la no consignación de una deducción en la autoliquidación no implica el ejercicio de una opción y que estamos ante un supuesto de «opción no ejercida». Por tanto, dice el Tribunal, el artículo 128 de la Norma Foral del IS, en la medida que regula la modificación de las opciones, pero no establece un plazo para su ejercicio, no resultaría de aplicación concluyendo, contrariamente a la DFG y el TEAF de Gipuzkoa, que el contribuyente tiene derecho a rectificar su autoliquidación para generar la deducción que no consignó en la autoliquidación presentada.

Con este pronunciamiento, el TSJPV viene a reiterar anteriores sentencias (2) (si bien, sin que resultara de aplicación la Norma Foral del IS actual) en las que expresaba que «inejercitar u omitir aquello a lo que la norma tributaria le faculta al sujeto pasivo no es optar».

Sin embargo, pese a que este Tribunal mantiene la línea interpretativa de anteriores Sentencias, la normativa ha cambiado y la argumentación es difícil de mantener hasta llegar al punto de que uno de los pilares en los que sustenta su argumentación es, cuanto menos, discutible ¿realmente cabe afirmar que el artículo 128 de la Norma Foral del IS de «opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación» regula únicamente la modificación de las opciones y no el plazo para su ejercicio? Parece difícil cuando el apartado 1 de este artículo dice «se entenderá que en este Impuesto son opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación (...»).

Por ello, aunque es cierto que el pronunciamiento del TSJPV es positivo para el contribuyente al haber abierto la puerta a la consignación de deducciones fuera del plazo de la autoliquidación, e incluso a la aplicación de deducciones, no es menos cierto que la línea argumental no es todo lo sólida que podría haber sido y que este Tribunal ha desaprovechado la oportunidad de aportar claridad al oscuro mundo de las opciones tributarias en el País Vasco.

En 2014, el legislador pretendió a través del artículo 128 de la Norma Foral del IS dotar de seguridad jurídica a las opciones en el IS al delimitar para este impuesto la regla general del artículo 117.3 de la NFGT que establecía que las opciones debían ejercitarse en la declaración. Sin embargo, su regulación tanto en la Norma Foral del IS como en el Reglamento de este impuesto es cuanto menos rígida, difusa, restrictiva y con cuestionables regulaciones a través de reglamento. Esta falta de claridad parece especialmente reseñable en relación con las deducciones, donde existen dudas que entendemos que el TSJPV ha estado muy lejos de disipar.

Inexplicablemente, seis años después de la entrada en vigor de la actual Norma Foral del IS, persisten dudas en relación con las opciones en el IS y a continuación se detallan varios ejemplos, ciñéndonos, principalmente, a las deducciones.

El artículo 128.1 de la Norma Foral del IS recoge entre las opciones que deben ejercitarse en la autoliquidación «las deducciones reguladas en el Capítulo III del Título V», pero ¿a qué se refiere esta opción?, ¿qué disyuntiva hay en relación con una deducción?, no parece que nos encontremos con un caso claro de opción como es en IRPF la declaración individual/conjunta. Por tanto, ¿se refiere esta opción a la consignación de deducciones, a su aplicación, o a ambas? Con el literal de los artículos 61 a 67 de la Norma Foral del IS, así como del artículo 48 del Reglamento del IS parece que ambas podrían tener cabida y que tanto la consignación, como la aplicación podrían llegar a interpretarse como opciones, sin embargo, ni el literal del artículo 128 de la Norma Foral, ni las distintas Administraciones, ni ahora el TSJPV parecen terminar de aclarar esta cuestión.

..//..

## Deducibilidad del gasto de obras acometidos con motivo de un informe negativo de la Inspección Técnica de Edificios

J02



Forum Fiscal N° 264, mayo 2020

Tribunal Superior Justicia País Vasco  
Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2<sup>a</sup>  
15 octubre 2019  
Sentencia 429/2019  
Recurso 1500/2017

### RESUMEN

Los gastos examinados no se dirigen a conservar o reparar un edificio que se halla en un estado que cumple con su funcionalidad, manteniéndola y dando continuidad al arrendamiento del local que produce las rentas, sino de rehabilitar un edificio que ha agotado su vida útil y precisa de obras de rehabilitación que afectan a fachadas, cubierta, estructura, escalera, saneamientos generales, etc., necesarias para devolver al edificio su funcionalidad perdida; su naturaleza no puede ser otra que la de inversión deducible anualmente en el 3% de su importe en concepto de gastos de amortización.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco desestima recurso interpuesto contra resolución del TEAF Gipuzkoa desestimatoria de las reclamaciones acumuladas contra las liquidaciones provisionales por el IRPF, correspondientes al ejercicio 2013.

### CONTENIDO

#### ANTECEDENTES DE HECHO

1. PRIMERO.- El día 30 de noviembre de 2017, tuvo entrada en esta Sala escrito en el que D.<sup>a</sup> ANA BREGEL ORELLA actuando en nombre y representación de DOÑA Esmeralda, interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 21 de septiembre de 2017 de Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa desestimatoria de las reclamaciones acumuladas contra las liquidaciones provisionales por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondientes al ejercicio 2013; quedando registrado dicho recurso con el número 1500/2017.

2. SEGUNDO.- En el escrito de demanda, en base a los hechos y fundamentos de derecho en los expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que se acuerde la anulación de la resolución núm. 33794 del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa, de fecha 21/9/2017, por la que se resuelven y desestiman las reclamaciones acumuladas nº NUM000 y NUM001 presentadas frente a las resoluciones de 11 y 17 de 9/8/2016 del Jefe de Servicio de Renta y Patrimonio de Hacienda Foral de Gipuzkoa, por los que se practican liquidaciones provisionales por el IRPF correspondientes al ejercicio 2013; dictando otra por la que se admitan los gastos efectuados por esta parte en la finca sita PLAZA000 NUM002 de Donostia-San Sebastián como de reparación y conservación y por tanto deducibles como gasto necesario para la obtención de rendimientos; ordenando a la Hacienda Foral de Gipuzkoa que realice las liquidaciones y devoluciones que de todo ello se derive.

3. TERCERO.- En el escrito de contestación, en base a los hechos y fundamentos de derecho en ellos expresados, se solicitó de este Tribunal el dictado de una sentencia por la que desestime el recurso formulado de adverso, confirme la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa impugnada, con expresa imposición de costas a la parte recurrente cuyo límite o cuantía se solicita se fije en la sentencia.

4. CUARTO.- Ninguna de las partes ha solicitado el recibimiento del proceso a prueba o los trámites de vista o conclusiones, y la demandada no ha pedido la inadmisión del recurso. Por Decreto de 12 de abril de 2018 se fijó como cuantía del presente recurso la de 49.782,85 euros.

5. QUINTO.- Por resolución de fecha 08/10/19 se señaló el pasado día 15/10/19 para la votación y fallo del presente recurso.

6. SEXTO.- En la sustanciación del procedimiento se han observado los trámites y prescripciones legales .

#### FUNDAMENTOS JURIDICOS

7. PRIMERO: Acto impugnado, pretensiones ejercitadas, motivos de impugnación y de oposición.

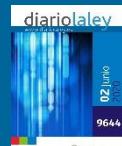
8. Es objeto de impugnación en el presente recurso contencioso administrativo número 1500/2017 la resolución de 21 de septiembre de 2017 de Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa desestimatoria de las reclamaciones acumuladas contra las liquidaciones provisionales por el impuesto sobre la renta de las personas físicas correspondientes al ejercicio 2013.

9. La recurrente y su finado esposo presentaron autoliquidaciones por el impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF) del ejercicio 2013, practicando el jefe de servicio de Gestión de Impuestos Directos liquidaciones provisionales modificando, en lo que ahora importa, los rendimientos del capital inmobiliario relativos al arrendamiento de dos inmuebles sitos en la PLAZA000 y Boulevard DIRECCION000, disminuyendo varios de los gastos consignados y entre ellos los gastos relativos a las obras de la fachada del edificio de la PLAZA000, al considerarlas obras de mejora, incluyendo la reducción del 3% de su importe en concepto de amortización.

..//..

**El error formal en la autoliquidación no basta para que Hacienda impute al ejercicio revisado la ganancia patrimonial aún no cobrada**

# J03



Diario LA LEY, nº 9644, de 2 de junio de 2020

**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA CATALUÑA**  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
**Sentencia 817/2020, 26 febrero 2020**  
**Rec. 875/2018**

## CONTENIDO

Que no se manifieste expresamente en el ejercicio concreto en que se pone de manifiesto la ganancia patrimonial, la opción por diferir su imputación a los ejercicios sucesivos no autoriza sin más a imputarla a aquel ejercicio.

No existiendo una obligación específica por parte del sujeto pasivo de proceder a optar en un momento determinado por la regla especial de imputación de las operaciones a plazo, debe entenderse que con la declaración de las ganancias en los períodos sucesivos y conforme a la redacción de la escritura de compraventa, en el caso, se optó por el criterio de caja, acogiéndose a la regla especial del art. 14 de la LIRPF.

Califica la Sala de exceso de celo fiscal la pretensión de la Administración Tributaria en un supuesto en el que solo una parte de la compraventa fue aplazada, sin que se haya impedido que la Administración lo haya tenido en cuenta a efectos de su fiscalización el IRPF, cuando ni siquiera esa cantidad aplazada ha entrado a formar parte del patrimonio del contribuyente generando una ganancia patrimonial.

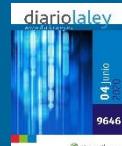
En el caso, se pactó un primer pago en la compraventa efectuada, que se imputó al 2009, pero no respecto del importe que se debía cobrar en el año 2012, que quedó aplazado, pago que nunca llegó a cobrarse porque no se había materializado al declararse la sociedad compradora en concurso de acreedores, y frente al que no es admisible el argumento de que el vendedor (la parte ahora recurrente) tiene un derecho de crédito, porque la empresa se encontraba en situación de liquidación, lo que impedía por completo el pago de la cantidad aplazada.

Por todo ello, concluye la sentencia que un error en la determinación de la casilla correspondiente no justifica sin más el enriquecimiento injusto pena de que de ser así se correría el riesgo de ocasionar graves consecuencias para quien no sólo no ha percibido la cantidad aplazada, sino que tampoco tiene posibilidad alguna de cobrarla.

Recuerda la Sala que el criterio de imputación temporal no es más que una excepción al principio general de devengo, y la normativa deja en manos del contribuyente su aplicación, de modo que en aquellos casos en que se den los requisitos que se establecen, el contribuyente podrá optar por imputar proporcionalmente las rentas obtenidas.

**Se reconoce como gasto deducible en IVA la compra de un IPad y un móvil por un abogado**

**J04**



**Diario LA LEY, nº 9646, de 4 de junio de 2020**

**Tribunal Superior Justicia Comunidad Valenciana  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 298/2020  
29 enero 2020  
Rec. 1318/2017**

### **RESUMEN**

Para un abogado el IPad constituye un instrumento de trabajo por su necesario manejo en vistas orales y actuaciones propias de la profesión.

### **CONTENIDO**

A la hora de determinar que gastos pueden ser deducibles por un abogado en IVA, es el artículo 95 de la LIVA el que establece una serie de limitaciones del derecho a deducir, - aquellas adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional-, y entiende el Tribunal Superior de Justicia que si es deducible el gasto correspondiente a la adquisición de un iPad y el relativo a una línea de teléfono móvil utilizada para el desempeño de la actividad profesional.

El iPad constituye un instrumento de trabajo para un abogado, por ser necesario su manejo en vistas orales y actuaciones propias de la profesión.

En cuanto a la línea de teléfono se acredita documentalmente la suscripción de un contrato con compañía telefónica con una tarifa con horario de llamadas de lunes a viernes de 8:00 a 20:00 horas, además de ser necesario para poder contratar la tarifa acreditarse como empresario o profesional.

Mayor dificultad presenta la repercusión en IVA de obras ejecutadas en la vivienda, - que afectan en su práctica totalidad a la parcela que constituye el domicilio habitual del demandante-, pues sobre este concepto estima la sentencia que solo es deducible la proporción relativa a la superficie de la vivienda habitual destinada a despacho.

Sobre este extremo es necesario establecer una distinción entre el despacho profesional y la habitación ocupada en la vivienda habitual para el desempeño de la profesión de abogado, del resto de la vivienda, pues edificada una superficie de 198,47 m<sup>2</sup> en una parcela de 500 m<sup>2</sup>, la habitación destinada a despacho solo tiene una superficie de 12,74 m<sup>2</sup>.

Puntualiza también la sentencia, que el defecto formal de las facturas que documentan consumos de luz y agua, - referidas al inmueble en que el demandante desempeña su actividad profesional pero a nombre del suegro del abogado-, no impide la deducibilidad cuando consta que el anterior titular del inmueble era quien consta en las facturas.

**Ni las acciones ni los valores mobiliarios están comprendidos en el concepto de ajuar doméstico del Impuesto sobre Sucesiones**

# J05

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 63, junio 2020



**Tribunal Supremo  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 342/2020, 10 marzo  
Rec. 4521/2017**

## RESUMEN

El concepto de ajuar doméstico, aun no definido taxativamente en la ley fiscal, menos aún enumerado, no puede comprender sin más un porcentaje sobre la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que, conforme a la norma civil y fiscal, sean propiamente ajuar.

## CONTENIDO

A los efectos de la presunción que establece el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones sobre valoración del ajuar doméstico, éste comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, y por ello no se puede afirmar que el 3% del caudal relicto que, como presunción legal, se establece en la norma comprenda la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que puedan afectarse, por su identidad, valor y función, al uso particular o personal del causante, con exclusión de todos los demás.

Siguiendo esta premisa, afirma también el Supremo que las acciones y participaciones sociales no tienen cabida dentro del concepto de ajuar doméstico.

Además, apunta la Sala que sobre el dinero, títulos, activos mobiliarios u otros bienes incorporales, no se necesita prueba alguna a cargo del contribuyente, pues se trata de bienes que, en ningún caso, pueden integrarse en el concepto jurídico fiscal de ajuar doméstico, al no guardar relación alguna con esta categoría.

No se trata de permitir al contribuyente destruir la presunción legal establecida en el artículo 15 LISD a fin de acreditar judicialmente que determinados bienes, por no formar parte del ajuar doméstico, no son susceptibles de inclusión en el ámbito del 3% mediante la aportación de un acta notarial y de un informe de valoración, porque incluso en ausencia de tal prueba, se trata de bienes que no forman parte del ajuar.

En definitiva, el concepto de ajuar doméstico, aún no definido taxativamente en la ley fiscal, menos aún enumerado, no puede comprender sin más un porcentaje sobre la totalidad de los bienes de la herencia, sino sólo aquéllos que, conforme a la norma civil y fiscal, sean propiamente ajuar.

Cuenta la sentencia con el voto particular de dos magistrados de la Sala que mantienen que la tesis mayoritaria lleva a dejar sin contenido el art. 15 de la ley del Impuesto.

## Cálculo de los intereses sobre el reembolso de IVA deducible en años anteriores cuando lo recaudado infringió el Derecho de la Unión

# J06

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 63, junio 2020



Tribunal Justicia Unión Europea  
Sala Segunda  
Sentencia de 23 abril 2020  
C-13/2018

### RESUMEN

Se pronuncia el TJUE sobre los requisitos de fondo y de procedimiento para la devolución, en favor del sujeto pasivo, del excedente del IVA que no ha podido ser recuperado en un plazo razonable como consecuencia de la anulación de un requisito establecido por la normativa de un Estado miembro.

### CONTENIDO

La Administración tributaria húngara adoptó una práctica administrativa sobre cuya regularidad se pronunció su Tribunal Supremo distinguiendo dos períodos, el comprendido entre el día siguiente a la expiración del plazo para presentar la declaración del IVA y la fecha en que expira el plazo para presentar la declaración siguiente, del que comienza en la fecha en que se devengan los intereses adeudados por la autoridad tributaria y que termina en la fecha en que la autoridad tributaria paga efectivamente los intereses, dando diferente tratamiento a uno y otro, y se cuestiona si este sistema es respetuoso con los principios de equivalencia y de efectividad.

El TJUE considera que resulta contrario a los principios de efectividad y de neutralidad fiscal calcular los intereses sobre los excedentes del impuesto sobre el valor añadido (IVA) deducible retenidos por dicho Estado más allá de un plazo razonable, mediante la aplicación de un tipo correspondiente al tipo básico del banco central nacional, cuando, por una parte, este tipo es inferior al que un sujeto pasivo que no sea una entidad de crédito debería pagar para recibir en préstamo una suma igual a dicho importe y, por otra parte, los intereses sobre los excedentes del IVA de los que se trate se devengan durante un período de declaración determinado, sin aplicar un interés que compense al sujeto pasivo de la depreciación monetaria provocada por el transcurso del tiempo tras este período de declaración hasta el pago efectivo de tales intereses.

Ahora bien, lo anterior no significa que los Estados miembros no puedan someter a un plazo de prescripción de cinco años las solicitudes de pago de intereses sobre el excedente del IVA deducible, retenido como consecuencia de la aplicación de una disposición nacional declarada contraria al Derecho de la Unión.

Y aclara que también pueden los Estados supeditar el pago de intereses de demora adeudados, como consecuencia de que la Administración tributaria no saldó, en el plazo señalado, una deuda en concepto de devolución de un excedente del impuesto sobre el valor añadido retenido infringiendo el Derecho de la Unión a la presentación de una solicitud específica, cuando, en otros casos, tales intereses se conceden de oficio, y se aplican los intereses desde que expira un plazo de treinta o cuarenta y cinco días señalado a la Administración para la tramitación de esa solicitud, y no a partir de la fecha en la que se constituyó tal excedente.

## La rectificación de autoliquidaciones encaminada a incrementar el importe de las bases imponibles negativas generadas en ejercicios prescritos

Análisis de la SAN de 21 de noviembre de 2019, rec. núm. 1064/2017

J07



Revista de Contabilidad y Tributación, nº. 448, julio 2020

**José Manuel Almudí Cid**

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Complutense de Madrid

### SUMARIO

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

Bibliografía

### RESUMEN

El objeto de este comentario es analizar la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de noviembre de 2019, en la que se reconoce la posibilidad de que el sujeto pasivo inste la rectificación, en el plazo de prescripción, de una autoliquidación del impuesto sobre sociedades con la finalidad de incrementar la cuantía de las bases imponibles negativas reflejadas en dicha declaración que tenían su origen en periodo impositivo prescrito.

### CONTENIDO

#### 1. Supuesto de hecho

En el año 2014 la recurrente presentó su declaración del impuesto sobre sociedades, relativa al periodo impositivo 2012/2013, que arrojaba un resultado a devolver. En cumplimiento de un auto dictado por el Juzgado de lo Mercantil a finales de 2013, la administración concursal de la recurrente formuló nuevamente las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012/2013. En dicha reformulación se procedió a eliminar el efecto de las revalorizaciones voluntarias registradas en el pasado y, dado que anteriormente se habían computado íntegramente como beneficios, se corrigió la cuenta de reservas.

Desde la perspectiva tributaria, la recurrente consideraba que las mencionadas revalorizaciones contables voluntarias no debían tener efecto fiscal alguno, de tal manera que no supone ingreso computable en la base imponible del impuesto sobre sociedades; y que se debía practicar un ajuste negativo en la base imponible del impuesto por el importe de dichas revalorizaciones voluntarias. Si estos ajustes se hubieran realizado, a juicio de la parte recurrente, se habrían generado bases imponibles negativas en ejercicios prescritos (2003/2004, 2004/2005, 2006/2007, 2007/2008 y 2009/2010), que tenían reflejo en la declaración del año 2012/2013.

En virtud de lo anterior, el sujeto pasivo solicitó la rectificación de la autoliquidación por el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2012/2013, al objeto de que se incluyeran las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, afectados por las revalorizaciones contables indebidamente practicadas que habrían resultado en caso de que dichas revalorizaciones no se hubiesen efectuado (o bien que se hubiesen efectuado, pero después ajustado fiscalmente).

Según la sociedad, la Administración contaba con el plazo de diez años para comprobar los créditos fiscales (bases imponibles negativas, deducciones), de conformidad con la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, lo que daba lugar a la posibilidad de rectificar la mencionada autoliquidación.

Agregaba el contribuyente que, subsidiariamente, y para el caso de que el razonamiento expuesto no se acogiera por la Administración, se solicitaba la rectificación de aquellos ejercicios respecto de los que no se hubiera verificado la prescripción del derecho a liquidar o a solicitar la rectificación de la autoliquidación, por no haber transcurrido más de cuatro años desde la última actuación con eficacia interruptiva que se haya podido realizar.

No obstante, la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de Madrid consideró que el derecho de la interesada a la rectificación de las autoliquidaciones de los ejercicios 2004/2005 a 2009/2010 había prescrito, en virtud de lo cual no procedía el reconocimiento en el ejercicio 2012/2013 de bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores no declaradas anteriormente.

La Resolución de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes fue recurrida ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que fue desestimada mediante Resolución fechada el 5 de julio de 2017, que da lugar a la sentencia que es objeto del presente comentario.

## Delito fiscal y deber de denuncia administrativo

Análisis de la STS de 25 de septiembre de 2019, rec. núm. 85/2018

# J08



Revista de Contabilidad y Tributación, nº. 448, julio 2020

**Manuel Gómez Tomillo**  
Letrado del Tribunal Constitucional  
Catedrático de Derecho Penal  
Universidad de Valladolid

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1. La inexistencia de habilitación legal
  - 3.2. La pretendida incompatibilidad con el principio non bis in idem
    - 3.2.1. Non bis in idem procesal
    - 3.2.2. La técnica del descuento
  - 3.3. Consecuencias de la anulación
- Referencias bibliográficas

### RESUMEN

El trabajo analiza la Sentencia del Tribunal Supremo 1246/2019, de 25 de septiembre, la cual anuló el artículo 197 bis.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Dicha norma posibilitaba el que se diera traslado al Ministerio Fiscal de hechos que revistiesen caracteres de delito en cualquier momento, incluso después de impuesta una sanción administrativa. A tal fin la sentencia utiliza dos argumentos. La falta de previsión legal y su incompatibilidad con el principio non bis in idem. El presente comentario rechaza ambos y concluye que, pese a la decisión jurisprudencial, la Administración no posee la llave del procedimiento penal por delito fiscal, subrayando, no obstante, el efecto positivo que la sentencia seguramente tendrá, consistente en estimular una temprana remisión al Ministerio Fiscal.

### CONTENIDO

#### 1. Supuesto de hecho

Hace unos meses el Tribunal Supremo (TS) dictó una sentencia que ha pasado relativamente desapercibida. Nos referimos a la Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2.<sup>a</sup>, 1246/2019, de 25 de septiembre (rec. núm. 85/2018), la cual, entre otras cuestiones, anuló el artículo 197 bis.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Dicha norma disponía:

La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción. En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto. Asimismo, se suspenderá la ejecución de las liquidaciones y sanciones ya impuestas, sin perjuicio de lo indicado en el apartado siguiente.

El presente comentario analiza críticamente dicha resolución y estudia la situación tras la expulsión del ordenamiento jurídico de la citada norma. Aun cuando la anulación descrita puede estimular a que la Administración sea más diligente a la hora de trasladar «el tanto de culpa» al Ministerio Fiscal, sin embargo, en la práctica, la decisión adoptada supone otorgar a la Administración la llave del procedimiento penal, toda vez que si no suspende el procedimiento y sanciona, en principio, parece que ya no podría comunicar al Ministerio Fiscal la existencia de delito. Es cierto que la jurisdicción podría tener la notitia criminis por otros medios, pero en la práctica parece claro que si la Administración no lo comunica, esa notitia criminis habitualmente no trascenderá. Desde nuestra perspectiva, la decisión del TS, aunque sea ya irrevocable, es inasumible. En todo caso, como veremos, entendemos que resulta irrelevante.

..//..

**Domicilio fiscal. Habiendo planteado la Administración del Estado un conflicto de domicilio de una empresa ante la junta arbitral del concierto con el País Vasco, ha de interrumpir las actuaciones con el obligado tributario hasta la resolución del mismo**

## J09



Forum Fiscal N° 265, junio 2020

**Tribunal Supremo  
16 de octubre de 2019  
Rec. 429/2018 (Ref. 148147/2019)**

### RESUMEN

**CONFLICTO DE COMPETENCIAS.** Domicilio fiscal. Inicio de actuaciones de comprobación e investigación del IS, ejercicio 2007, por la AEAT a empresa radicada en Bilbao. Actuación al margen del reparto de competencias establecida en el concurso económico, anulada por el TSJ de Madrid. Conformidad a derecho de la declaración de la Junta Arbitral impugnada; la Agencia Estatal invadió las competencias de la Diputación Foral de Bizkaia, al haber seguido actuando en relación con un contribuyente que tenía su domicilio fiscal en el País Vasco, antes de ser resuelto el conflicto acerca del domicilio que la Administración Estatal había suscitado ante dicha Junta.

El Tribunal Supremo desestima recurso contencioso-administrativo directo interpuesto por el Abogado del Estado, contra resolución dictada por la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en conflicto de competencias relativo a domicilio fiscal.

### CONTENIDO

#### ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** EL ABOGADO DEL ESTADO, por escrito de fecha 16 de enero de 2019 formalizó la demanda en el presente recurso contra resolución dictada por la JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO el día 27 de julio de 2018, en la que acabó solicitando " dicte sentencia anulando la Resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que la Agencia Estatal de Administración Tributaria actuó de manera legítima en uso de sus competencias de comprobación e investigación relativas al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, iniciadas mediante comunicación de 16 de julio de 2012, notificada el 18 de julio de 2012, sin invadir por ello las competencias atribuidas a la Diputación Foral de Bizkaia".

**SEGUNDO.-** Don MANUEL FRANCISCO ORTIZ DE APODACA GARCÍA, Procurador de los Tribunales y de la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA contestó a la demanda por escrito de fecha 15 de Febrero de 2019, en el que terminaba solicitando que " en su día dicte Sentencia por la que se desestime el recurso contencioso administrativo promovido por la Administración del Estado contra la Resolución dictada por la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico número 12/2018, de 27 de julio, y se declare que la Resolución impugnada es ajustada a derecho, con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante".

**TERCERO.-** Doña NURIA MUNAR SERRANO, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de la entidad TUENT GESTIÓN, S.L por escrito de fecha contestó a la demanda y terminó solicitando que se dicte Sentencia por la que se "declare ser conforme a Derecho, la Resolución, con número Rº 12/2018, de fecha 27 de julio de 2018, de la Junta Arbitral del Concierto Económico Vasco".

**CUARTO.-** El Abogado del Estado presentó sus conclusiones en fecha 1 de abril de 2019, en el que terminó solicitando que se dicte sentencia anulando la Resolución de la Junta Arbitral objeto de impugnación y declarando que la Agencia Estatal de Administración Tributaria actuó de manera legítima en uso de sus competencias de comprobación e investigación relativas al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007, iniciadas mediante comunicación de 16 de julio de 2012, notificada el 18 de julio de 2012, sin invadir por ello las competencias atribuidas a la Diputación Foral de Bizkaia.

**QUINTO.-** Doña Nuria Munar Serrano, Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de la entidad TUENT GESTIÓN, S.L, presentó sus conclusiones en fecha 10 de abril de 2019 en el que " se remite a las cuestiones fácticas que obran en el expediente administrativo y a los fundamentos jurídicos recogidos en el escrito de contestación de la demanda, los cuales deben entenderse reproducidos en el presente escrito".

**SEXTO.-** La Diputación Foral de Bizkaia presentó sus conclusiones en fecha 9 de Abril de 2019, solicitando que se dictara una Sentencia por la que se desestime íntegramente la demanda de acuerdo con los pedimentos contenidos en el escrito de Contestación a la Demanda, y en consecuencia, se desestime el recurso Contencioso-Administrativo nº 429/18 , con expresa imposición de las costas de este proceso a la parte demandante,

**SÉPTIMO.-** Se señaló para votación y fallo el día 1 de octubre de 2019, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

..//..