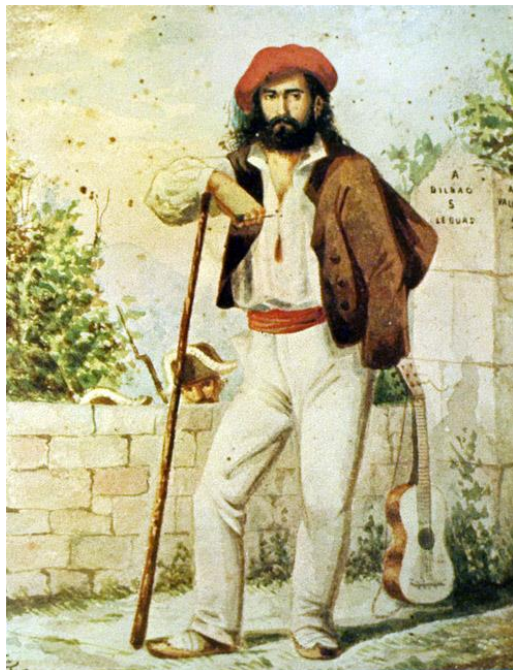


# ZAZAB/BIDAT

Zerga Administrazio Zuzendaritzaren Albiste Bilduma — Ogasun eta Ekonomia Saila

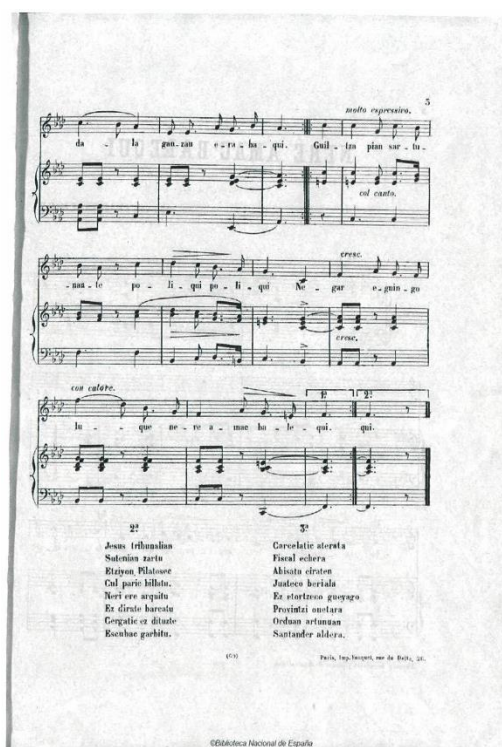
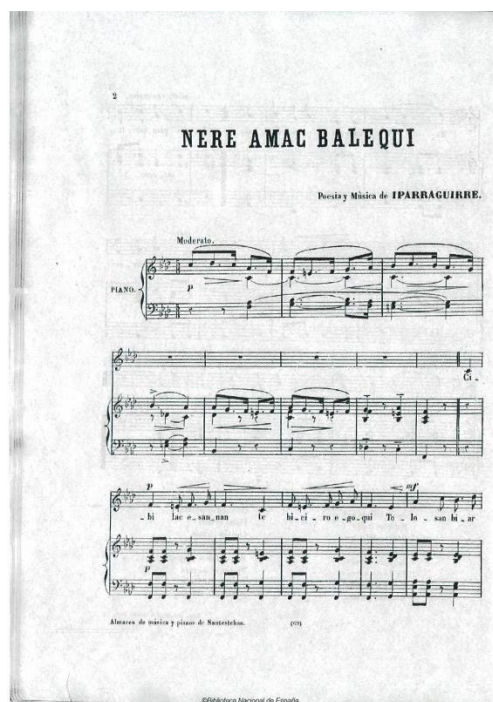
Boletín informativo de la Dirección de Administración Tributaria — Departamento de Hacienda y Economía



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



uztaila-abuztua  
julio-agosto  
2020



ARTIKULUEN, ADMINISTRAZIO-  
DOKTRINAREN,  
JURISPRUDENTZIAREN ETA  
DOKUMENTU INTERESGARRIEN  
BILDUMA

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

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

216

# Aurkibidea/Sumario

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA (ZAZAB)

BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (BIDAT)

216 ZK. — Nº 216

2020 UZTAILA-ABUZTUA/JULIO-AGOSTO 2020

## ARTIKULUAK ARTÍCULOS

**A01**

**NICOLAS DIAZ RAVN**

Una propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados

Revista de Contabilidad y Tributación, nº 448, julio 2020

**A02**

**MARINA CASTRO BOSQUE**

¿Son los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas compatibles con el régimen jurídico de ayudas de estado de la Unión Europea?

Revista de Contabilidad y Tributación, nº 448, julio 2020

**A03**

**FRANCISCO JAVIER SEIJO PÉREZ — FULGENCIO GARCÍA GARCÍA**

Algunas implicaciones fiscales de las medidas de apoyo a las familias, autónomos y empresarios en el marco del COVID-19

Actum fiscal, Nº. 158, 2020

**A04**

**MIGUEL CRUZ AMORÓS**

El virus afecta al IVA

Actum fiscal, Nº. 158, 2020

**A05**

**JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO — VANESSA CASTELLÓ JORDÁ**

Derecho tributario en estado de alarma. Situación de fuerza mayor y excepción a la normalidad constitucional. Delimitación de las competencias normativas

Actum fiscal, Nº. 159, 2020

**A06**

**FERNANDO DE VICENTE BENITO — LAURA VALLÉS MÉNDEZ**

Derecho tributario en estado de alarma. Efectos en el desarrollo y duración de los procedimientos tributarios y en los plazos de prescripción regulados en la Ley general tributaria

Actum fiscal, Nº. 159, 2020

**A07**

**MIGUEL CRUZ AMORÓS**

Reactivación

Actum fiscal, Nº. 159, 2020

**A08**

**MARÍA ESTHER SÁNCHEZ LÓPEZ**

Límites a los efectos vinculantes de las consultas tributarias desde la perspectiva de la confianza legítima

Quincena fiscal, Nº 11, 2020

---

**A09****FERNANDO MATESANZ**

Los Quick Fixes en el IVA; una solución temporal hasta la llegada del sistema definitivo de tributación en destino  
Quincena fiscal, Nº 11, 2020

---

**A10****RAMÓN FALCÓN Y TELLA**

Incidencia de la crisis del Covid 19 en los Tratados de doble imposición  
Quincena fiscal, Nº 11, 2020

---

**A11****ISAAC MERINO JARA**

Recientes y próximos pronunciamientos del TJE  
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2019

---

**A12****ENRIQUE DE MIGUEL CANUTO**

Contraprestación o contravalor e Impuesto sobre el Valor Añadido  
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2019

---

**A13****JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AMOR**

Brexit e intercambio internacional de datos tributarios. Un estudio de derecho comparado con perspectiva hispano-británica  
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2019

---

**A14****CARMEN ALBA GIL — JUAN CALVO VÉRGEZ**

La ineficacia de los actos tributarios. nulidad de pleno derecho y anulabilidad  
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2019

---

**A15****MARÍA DEL CARMEN MORÓN PÉREZ**

La tributación en España de las sucesiones en las que intervienen residentes extracomunitarios. Un claro ejemplo de legislación judicial  
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2019

---

**A16****MARCOS IGLESIAS CARIDAD**

Las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias  
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2019

---

**A17****IRENE ROVIRA FERRER**

El inicio de la prescripción en el sistema de gestión del ICIO  
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2019

---

**A18****MAITE VILALTA FERRER — PILAR RIVAS VALLEJO**

La fiscalidad y el género: una relación tan necesaria como parentera  
Revista de educación y derecho, Nº. 21, 2020

---

**A19****JEFFREY OWENS — MICHAEL LENNARD — EVA ANDRÉS AUCEJO**

La financiación del Desarrollo Sostenible: Tributación y Objetivos de Desarrollo Sostenible. Policy-making en Tributación, Cooperación tributaria Internacional y Gobernanza Fiscal Mundial como principal fuente de financiación de la Agenda 2030 de las Naciones Unidas  
Revista de educación y derecho, Nº. 21, 2020

---

**A20****XAVIER FERNÁNDEZ PONS**

La propuesta de la Unión Europea relativa a un impuesto sobre el carbono en frontera y su compatibilidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio  
Revista de educación y derecho, Nº. 21, 2020

---

**A21****JORGE MARCELINO JUNIOR**

La cooperación internacional en la lucha contra la evasión y fraude fiscal internacional, como fuente de financiación del desarrollo sostenible  
Revista de educación y derecho, Nº. 21, 2020

---



TEXTO LIBRE

---

**A22**

**LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ**  
Recetas fiscales en tiempos de pandemia  
Consell obert, Nº. 355, 2020

---

**A23**

**EDUARDO BARRACHINA JUAN**  
Algunas consideraciones tributarias con motivo del COVID-19  
Consell obert, Nº. 355, 2020

---

**A24**

**CHRISTIAN SÁNCHEZ — CÉSAR TOLEDO CONCHA**  
Tributación de los ingresos generados por la economía digital: perspectiva regional  
Actualidad jurídica Uría Menéndez, Nº. 52, 2019

---

**A25**

**ISAAC MERINO JARA**  
Derechos fundamentales y fiscalidad  
Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2020

---

**A26**

**FLORIÁN GARCÍA BERRO**  
Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal  
Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2020

---

**A27**

**MARÍA GARCÍA CARACUEL**  
Los límites derivados del principio "ne bis in idem" en la persecución del delito fiscal  
Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2020

---

**A28**

**AGUSTÍN TURIÉL MARTÍNEZ — MARÍA TERESA MATA SIERRA**  
La prueba digital en el ordenamiento tributario  
Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2020

---

**A29**

**LAURA SOTO BERNABEU**  
Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero  
Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2020

---

**A30**

**IGNASI BELDA**  
Una nueva propuesta tributaria para la justa tributación de la economía digital en base a una reinterpretación de la ley del Impuesto Sobre el Valor Añadido  
Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2020

---

**A31**

**JOSÉ FRANCISCO SEDEÑO LÓPEZ**  
El control tributario de las criptomonedas: calificación jurídica, localización geográfica y pseudoanonimato  
Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2020

---

**A32**

**ELIZABETH GIL GARCÍA**  
La (no) exención en el IP de los préstamos participativos: a la espera de la decisión del TS  
Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2020

---

**A33**

**IGNACIO CORRAL GUADAÑO**  
La gestión del IRPF, ¿es hora de una revisión basada en la relación cooperativa?  
Revista de Contabilidad y Tributación, nº 449, septiembre 2020

---



**A34**

**JOSÉ MANUEL CORDERO — CARLOS DÍAZ CARO — FCO. PEDRAJA CHAPARRO — CRISTINA POLO FERNÁNDEZ**  
Tributos cedidos y eficiencia en la gestión tributaria de las Comunidades Autónomas  
Hacienda Pública Española / Review of Public Economics, Nº 232, 2020

**A35**

**JAVIER ARMENTIA BASTERRA**  
Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria  
Norma Foral General Tributaria: diferencias más significativas entre Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (II)  
Forum Fiscal Nº 266, julio 2020

**A36**

**JOSÉ-ANDRÉS ROZAS**  
Fundamentos y acicates de las políticas de compliance tributario  
Forum Fiscal Nº 266, julio 2020

**A37**

**GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA**  
Las Haciendas Forales ante el Cisne Negro de 2020: hoja de ruta y medidas más destacables ante la COVID-19  
Forum Fiscal Nº 266, julio 2020

**A38**

**ISAAC MERINO JARA**  
Tribunal de Luxemburgo, Carta Europea de Derechos Fundamentales y Hacienda Pública (II)  
Forum Fiscal Nº 266, julio 2020

**A39**

**IDOIA ZAPIRAIN TORRECILLA**  
Análisis de algunas implicaciones tributarias en el IRPF como consecuencia de las circunstancias derivadas de la crisis sanitaria del COVID 2019  
Forum Fiscal Nº 266, julio 2020

**A40**

**IRENE ROVIRA FERRER**  
La estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ITPAJD y el ISD  
Revista técnica tributaria, Nº. 129, 2020

**A41**

**EDUARDO SANZ GADEA**  
Armonización internacional de la imposición sobre los beneficios  
Revista técnica tributaria, Nº. 129, 2020

**A42**

**CARLOS DAVID DELGADO SANCHO**  
El delito contra la Hacienda Pública: la participación del asesor fiscal  
Revista técnica tributaria, Nº. 129, 2020

**A43**

**CHRISTIAN CHAVAGNEUX**  
El impuesto a los gigantes digitales se complica  
Alternativas económicas, Nº. 79, 2020

**A44**

**CÉSAR FLÓREZ TELLA**  
El principio de confianza legítima en el ámbito tributario  
El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid, Nº. 91-92, 2020

**A45**

**LUIS J. DURÁ — MARC DOMINGO**  
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: recuperación de cuotas para residente de fuera de la Unión Europea  
El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid, Nº. 91-92, 2020

**A46**

**ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE**  
La nulidad de pleno derecho en materia tributaria  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 65-66, 2020



**A47****ÁLVARO MERINO GARCÍA**

Los Hallmarks (Análisis y descripción de las señas distintivas recogidas en la DAC6 que determinan que una planificación fiscal es agresiva y su consecuente)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 65-66, 2020

**A48****M.ª ÁNGELES ORTEGA ALMÓN — TERESA JESÚS VILCHEZ ORTIZ — ARACELI ROJO GALLEGO-BURIN**

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el ciclo político. Incidencia económica desde una doble perspectiva

Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época, Nº. 13, 2020

**A49****ANDREU MISSÉ**

Europa camina hacia la unión fiscal

Alternativas económicas, Nº. 81, 2020

**A50****MARÍA JOSÉ LARIO PARRA**

La declaración extemporánea y el requerimiento previo, a propósito de los Autos del Tribunal Supremo de 29 de mayo y de 9 de julio de 2019

Gaceta fiscal, Nº. 408, 2020

**A51****JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO**

La amortización de los inmuebles arrendados adquiridos a título gratuito en el marco de los rendimientos del capital inmobiliario. Comentarios puntuales sobre el programa renta web como instrumento de gestión del IRPF

Gaceta fiscal, Nº. 409, 2020

**A52****JORDI ARCARONS BULLICH — DANIEL RAVENTÓS PAÑELLA — LLUÍS TORRENS**

Llega el Ingreso Mínimo Vital, se refuerza la idea de la Renta Básica

Alternativas económicas, Nº. 82 (Julio), 2020

**A53****ARIADNA TRILLAS FONTS**

Un avance en la lucha contra la pobreza extrema. Ingreso mínimo vital

Alternativas económicas, Nº. 82 (Julio), 2020

**A54****DIEGO MARTÍNEZ LÓPEZ**

La gobernanza fiscal de las Comunidades Autónomas. Una valoración crítica de su estado actual con perspectivas de reforma

Investigaciones Regionales, Nº. 47, 2020

**A55****PATRICIA CIRUELOS LARA**

La renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias (I)

Técnica contable y financiera, Nº. 31, 2020

**A56****LUIS ALFONSO ROJÍ CHANDRO — Mª CARLOTA RODRÍGUEZ ÁLVARO — SILVIA ROJÍ PÉREZ**

Tax Compliance en el Impuesto sobre Sociedades (VI): Operaciones lucrativas, operaciones societarias

Técnica contable y financiera, Nº. 32, 2020

## ADMINISTRAZIO-DOKTRINA

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

**DO1****ALBERT NAVARRO GARCÍA**

La imposibilidad del trabajador de deducirse en el IRPF las retenciones practicadas sobre los salarios no cobrados (análisis de la RTEAC de 10 de febrero de 2020, RG 1057/2019)

Revista de Contabilidad y Tributación, nº 448, julio 2020



**D02****CONSULTA DGT V1456-20**

El consultante es un Ayuntamiento que va a realizar adquisiciones de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19. Si a dichas entregas les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020 al ser el destinatario de las mismas una Administración Pública

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D03****CONSULTA DGT V1196-20**

Imputación temporal de los ingresos obtenidos del curso online

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D04****CONSULTA DGT V1199-20**

La consultante, que desarrolla la actividad profesional de la abogacía, ha suscrito un contrato de colaboración con otro profesional, en virtud del cual, aquel que remita un cliente al otro profesional percibirá una comisión del 50 por ciento del importe que éste facture a dicho cliente

- Obligación de practicar retención sobre las cantidades que en virtud del acuerdo de colaboración sean satisfechas
- Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dichas operaciones y, en su caso, obligación de emitir factura

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D05****CONSULTA DGT V1202-20**

La consultante, compañía multinacional dedicada al marketing de fidelización, ofrece a sus clientes (empresas) campañas de captación, fidelización y retención de clientes a través de distintos "paquetes promocionales" compuestos por distintos bienes y servicios (e.g. selección de productos gourmet, tablets, compra de combustible, servicio de peluquería, tarjetas regalo, noches de hotel, entradas de cine, servicios spa, etc...). Tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D06****CONSULTA DGT V1211-20**

La mercantil consultante ejerce la actividad de comercio al menor de carburantes. Tiene por cliente a una sociedad mercantil rumana debidamente inscrita en el censo de beneficiarios de devoluciones de gasóleo profesional y con sus vehículos identificados al efecto. La entidad rumana tiene asignado un Número de Identificación Fiscal por la Administración tributaria española con clave "N" de no residente. Si la consultante puede expedir la factura que documenta los suministros mensuales efectuados a la entidad rumana consignando en la factura el número a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por las autoridades competentes rumanas al adquirente en lugar del número de identificación clave "N" de no residente

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D07****CONSULTA DGT V1213-20**

La entidad consultante es una cooperativa sin ánimo de lucro concesionaria de la explotación de unas instalaciones municipales deportivas. Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido a la prestación de servicios deportivos a los usuarios de dichas instalaciones

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D08****CONSULTA DGT V1217-20**

La entidad consultante va a celebrar un congreso, calificado de interés sanitario, en el territorio de aplicación del Impuesto. Percibe cuotas por la asistencia a las jornadas, así como cantidades por contratos de patrocinio. Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.14º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido a las cantidades percibidas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D09****CONSULTA DGT V1221-20**

La consultante es una sociedad con sede en Gibraltar que comercializa calzado a través de su página web, vendiendo zapatos a particulares de todo el mundo. La fabricación del calzado se hace en el territorio de aplicación del impuesto en donde el fabricante le hace entrega del producto terminado y empaquetado, listo para comercializar. El calzado es recogido por una empresa de logística contratada por la consultante y que almacena el producto en sus instalaciones hasta su venta final, encargándose también del transporte con destino al adquirente.

Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones siguientes: - Fabricación del calzado por el fabricante español. - Operaciones de logística contratadas por la consultante a la entidad española. - Operaciones de venta del calzado a adquirentes situados en territorio de aplicación del impuesto, en otros Estados miembros y en países no comunitarios. - Procedimiento para obtener la devolución de las cuotas del impuesto soportadas. Si puede considerarse que la consultante tiene un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020





**D10****CONSULTA DGT V1229-20**

Con fecha 4 de diciembre de 2017, el consultante tomó posesión como funcionario de carrera y cambió de localidad de residencia. Si puede aplicar la reducción por movilidad geográfica en la declaración de IRPF de 2018 y 2019

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D11****CONSULTA DGT V1235-20**

El consultante actúa como arbitro en partidos, motivo por el cual a veces tiene que pernoctar en el lugar donde realiza dicha labor. Cuando pernocta, a veces el propio consultante paga los gastos derivados de dicha pernocta, mientras que otras veces dichos gastos son pagados por una agencia de viajes. Se le ha retenido por la totalidad de las compensaciones económicas percibidas, mientras que en sus datos fiscales una parte de las mismas aparecen exentas de tributación. Si están exentas de tributación las compensaciones económicas percibidas en dicha labor, o bien, qué parte de las mismas podría considerarse como gasto deducible a la hora de calcular su rendimiento neto correspondiente

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D12****CONSULTA DGT V1250-20**

El consultante tiene un piso arrendado en un edificio en el que se ha procedido a la instalación de un ascensor. Incidencia en la declaración del IRPF de la cantidad abonada por el consultante para la instalación del ascensor

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D13****CONSULTA DGT V1254-20**

Pensionista de jubilación, antiguo trabajador de una entidad bancaria, que percibe de esta un complemento mensual a su pensión. Al proponerle la entidad la sustitución del complemento mensual por un pago único o fraccionado hasta en cinco anualidades, pregunta sobre la aplicación de la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006, teniendo en cuenta que también prevé capitalizar la prestación de un plan de pensiones a la que le resulta aplicable la reducción del 40 por 100

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D14****CONSULTA DGT V1264-20**

El consultante percibió en 2019 de una asociación de comerciantes un premio de 10.000 euros para gastar en los establecimientos asociados. El premio lo obtuvo en un sorteo entre las papeletas gratuitas cumplimentadas por los clientes. Pregunta si el premio está exento del gravamen especial de tributación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D15****CONSULTA DGT V1271-20**

El consultante es una persona física que realiza una actividad musical como disc-jockey, en ocasiones directamente y en ocasiones mediante personal contratado. El consultante realiza principalmente dos tipos de actividades, verbenas populares y otros eventos de exterior, y por otro lado celebraciones de bodas y otros eventos de interior. Tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios consultados

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D16****CONSULTA DGT V1274-20**

El consultante se va a dar de alta en la actividad de minado de criptomonedas. Tributación de los ingresos obtenidos por el minado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D17****CONSULTA DGT V1283-20**

La consultante es una fundación sin ánimo de lucro que, hasta la fecha, no ha desarrollado ninguna actividad. A finales de 2019 se le asignó por un Ayuntamiento un proyecto de inserción profesional, concediéndole una subvención para cubrir los costes del mismo. Sujeción y, en su caso, exención de la actividad desarrollada por la fundación consultante

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D18****CONSULTA DGT V1291-20**

La consultante es una sociedad mercantil que forma parte de una Unión Temporal de Empresas (UTE) que ha resultado adjudicataria para la construcción de una embarcación para una Entidad Pública española que estará exclusivamente afecta al salvamento y la asistencia marítima. La consultante efectuará la construcción de la embarcación, facturando a la UTE que, posteriormente, facturará a la entidad pública adjudicante

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



TEXTO LIBRE



**D19****CONSULTA DGT V1294-20**

La entidad consultante presta servicios de "coworking" entendiendo como tal la prestación de servicios a emprendedores, empresarios y profesionales mediante la cesión de espacios físicos dentro de una mayor superficie con servicios y zonas comunes. Lugar de realización de dichos servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario es un empresario no establecido en territorio de aplicación del Impuesto

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D20****CONSULTA DGT V1295-20**

La entidad consultante se dedica a la representación de espectáculos en locales públicos o privados así como a la realización de representaciones en colegios escolares que puedan servir como complemento a determinadas asignaturas. Si la prestación de tales servicios en los colegios está sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D21****CONSULTA DGT V1305-20**

Según indica en su escrito el consultante, en 2019 percibió una indemnización de 30.000 € en ejecución de sentencia judicial que condenaba a una constructora a abonarle 500 € mensuales desde 2012 a 2016, más intereses, por no poder disponer de la vivienda. Tributación en el IRPF de la indemnización y los intereses

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D22****CONSULTA DGT V1349-20**

La consultante es una sociedad mercantil con sede en el territorio de aplicación del impuesto comercializadora de licores. Adquiere de un depósito fiscal de Países Bajos determinados licores que son transportados al territorio de aplicación del impuesto con destino a otro depósito fiscal

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D23****CONSULTA DGT V1382-20**

El consultante es titular de un establecimiento de hostelería, por la que determina el rendimiento neto de la misma por el método de estimación directa simplificada y tributa en el IVA por el régimen general. En dicho establecimiento tiene instalado una máquina expendedora de tabaco, para la que solicitó la correspondiente autorización administrativa ante el Comisionado para el Mercado de Tabacos. Esta actividad tributa en el régimen especial del recargo de equivalencia del IVA. Tributación en el IVA y en el IRPF de los rendimientos derivados de la venta de tabaco, tanto si de la autorización se realiza una gestión directa por parte del consultante o una gestión delegada con un estanco

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D24****CONSULTA DGT V1417-20**

La entidad consultante tiene como actividad la prestación de servicios de marketing y publicidad, consistente en la venta de campañas de marketing a empresas que ofrecen sus productos o servicios a través de las denominadas redes sociales (Instagram, Facebook, Youtube, Blogs, etc.), así como la selección, gestión y soporte de los "creadores de contenido digital" que toman parte de ellas creando fotografías y/o vídeos así como cualquier otro recurso audiovisual que pueda requerírseles y para que, bien en sus perfiles personales en dichas redes sociales, bien en los de la marca o un tercero, promuevan y recomienden la marca y/o el consumo de los productos/servicios de los clientes de la entidad consultante. Tributación en el IVA de los servicios que le prestan los denominados "creadores de contenido digital" y retención a cuenta del IRPF aplicable

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D25****CONSULTA DGT V1428-20**

La consultante es una sociedad mercantil con sede en el territorio de aplicación del impuesto que presta servicios de fletamento de aeronaves debidamente pertrechadas y tripuladas para la prevención y extinción de incendios. Son entidades de derecho público las que contratan con la consultante el fletamento de las aeronaves en cuestión. Si el fletamento de las aeronaves puede ser considerado como un servicio exento del impuesto en virtud del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como los servicios y bienes adquiridos por la consultante para la adecuada operatividad de las aeronaves

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**D26****CONSULTA DGT V1430-20**

La mercantil consultante fabrica productos cosméticos para terceros. Recibe el encargo de fabricar cierto producto para una empresa hongkonesa y que debe entregar en envases que la entidad cliente le remite desde Corea del Sur. El transitario contratado por la entidad hongkonesa presenta un Documento Único Administrativo consignando a la entidad consultante como destinatario de los envases. La entidad consultante aplica el sistema de pago diferido del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación. Tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de la introducción de los envases en el territorio de aplicación del impuesto, obligaciones para la entidad consultante relacionadas con la importación de bienes y deducibilidad de las cuotas del impuesto satisfechas con ocasión de las importaciones

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D27****CONSULTA DGT V1449-20**

El consultante es un jugador de fútbol profesional que suscribió un contrato con una sociedad (sociedad A) para la negociación, contratación o renovación de cuantos contratos de trabajo o cualquier tipo se relacionaran con su actividad profesional, en el que se incluía una cláusula indemnizatoria para el caso de que el jugador utilizara los servicios de otra persona o negociara él mismo otro contrato de trabajo o incumpliera los términos del contrato. El consultante resolvió anticipadamente el contrato y suscribió un nuevo contrato con otra sociedad (sociedad B) que se comprometió a satisfacer las cantidades que pudieran ser reclamadas por la sociedad A por la resolución anticipada del contrato. Tras haber suscrito un nuevo contrato de trabajo, la sociedad A interpuso una demanda de arbitraje, habiendo resultado el consultante condenado a satisfacer una cantidad (Impuesto sobre el Valor Añadido incluido) por unos trabajos realizados previamente a la resolución del contrato, y otra cantidad de un importe determinado más el Impuesto sobre el Valor Añadido en concepto de indemnización por daños y perjuicios por la resolución del contrato. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la indemnización por daños y perjuicios consultada

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D28****TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Una subvención destinada a la rehabilitación de un inmueble en condominio tributa en Renta como ganancia patrimonial sólo del beneficiario que la obtuvo

Diario LA LEY, nº 9666, de 3 de julio de 2020

**D29****CONSULTA DGT V0637-20**

A efectos de exención, destinar lo ganado por la venta de la vivienda a la compra de un barco que será residencia habitual no es válido

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 64, julio 2020

**D30****CONSULTA DGT V0985-20**

Efectos en IRPF de la reducción del alquiler o diferimiento de pago acordado tras la declaración del estado de alarma

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 64, julio 2020

**D31****CONSULTA DGT V1101-20**

Cálculo de los pagos fraccionados del IRPF e ingreso a cuenta del IVA durante el estado de alarma

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 64, julio 2020

**D32****CONSULTA DGT V0589-20**

Los trabajadores en régimen especial de impatriados se benefician de las ventajas fiscales de los sistemas de retribución flexible

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 64, julio 2020

**D33****TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

La prohibición de prácticas abusivas por la Unión Europea no requiere de norma interna cuando la misma ya existe y está alineada con dicho principio general

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 64, julio 2020

**D34****CONSULTA DGT V1461-20**

La consultante alquila un despacho en un centro de negocios o "coworking", en el que además del alquiler del espacio se incluyen servicios de limpieza, secretaría, suministros de agua, luz e internet. Si debe practicar retención a cuenta del IRPF sobre los rendimientos satisfechos

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**D35****CONSULTA DGT V1497-20**

La consultante es una persona física que va a adquirir una piedra preciosa que parece ser un rubí a un proveedor de Tailandia. El proveedor envía la piedra, en primer lugar, a Nueva York a un laboratorio gemológico que certificará su autenticidad y, posteriormente, la transportará al territorio de aplicación del impuesto con el certificado correspondiente. Si bien esta operación la efectúa como particular se plantea iniciar una actividad comercial de comercialización de piedras preciosas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D36****CONSULTA DGT V1501-20**

Un grupo de jubilados se plantea constituir una asociación sin ánimo de lucro para actuar como músicos dulzaineros en fiestas y eventos donde los contraten, repartiéndose entre ellos el importe facturado. Tributación en IVA e IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D37****CONSULTA DGT V1553-20**

La consultante es propietaria de un local comercial, y lo tiene alquilado como tienda de ropa. Con motivo del estado de alarma por la epidemia de COVID-19, este comercio está cerrado y en consecuencia no va a cobrar de momento el mes de abril. Tributación en el IRPF y en el IVA

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D38****CONSULTA DGT V1564-20**

La consultante es una entidad residente en España que ha realizado durante el mes de mayo de 2018 dos sesiones de formación médica, prestadas por una sociedad domiciliada en Suiza cuyo objeto entre otros es la formación. 1. Si la operación tiene retención del IRNR y en su caso tipo aplicable. 2. Aplicación o consideración del convenio si hubiese

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D39****CONSULTA DGT V1565-20**

El consultante se dedica a la actividad de reparto de comunicaciones emitidas por un Ayuntamiento en virtud de un contrato firmado con dicha institución. Tributación de la prestación del servicio referido a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D40****CONSULTA DGT V1569-20**

La consultante se dedica a la venta al por menor de tabaco en una expendeduría de tabaco tributando por el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, realizando ventas de tabaco a establecimientos autorizados a la venta con recargo (bares, restaurantes, etc.) que tributan por el régimen especial del recargo de equivalencia de dicho tributo. Forma de determinar la base imponible sobre la que deben repercutirse tanto el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia correspondiente

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D41****CONSULTA DGT V1577-20**

Manifiesta el consultante que viene realizando la actividad de cantante por cuenta propia, actuando en conciertos, estando incluido en estimación directa simplificada (IRPF) y en el régimen general de IVA. Además, ha firmado un contrato con una empresa para que sus canciones aparezcan en plataformas digitales cobrando al efecto unos "royalties" (derechos de autor). Tributación en IVA e IRPF (retención a cuenta)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D42****CONSULTA DGT V1584-20**

El consultante es titular de un inmueble que destina al alquiler turístico a través de una plataforma de internet, sin ofrecer servicios propios de la industria hotelera a los inquilinos. Según manifiesta el consultante, las estancias en el mismo están sujetas al Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos. En relación con el referido tributo, si tiene la consideración de gasto deducible de los rendimientos de capital inmobiliario

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**D43****DAVID GÓMEZ ARAGÓN**

IVA: aplicación del tipo del 0 % en la adquisición de determinados productos médico-sanitarios por «clínicas o centros hospitalarios». Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 27 de mayo de 2020 (V1649-20)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 65-66, 2020



**D44****CONSULTA DGT V1715-20**

Tributación en el IRPF del importe en concepto de compensación por la falta de descanso en el día siguiente a la salida de la guardia durante el período marzo-octubre de 2012

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D45****CONSULTA DGT V1719-20**

Tributación de la prestación del servicio postal, telegráfico y retorno de la información por vía telemática para un Ayuntamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D46****CONSULTA DGT V1736-20**

Si a efectos del cálculo de los 8.000 euros que se establece como límite en el artículo 59 de la LIRPF, se debe computar una herencia percibida por el ascendiente que convive con el contribuyente

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D47****CONSULTA DGT V1737-20**

Un piloto de aviación realiza un vuelo sin pernocta de Barcelona a Canarias, ida y vuelta. Para ello, en dicho vuelo se sobrevuela África. Cuál es el importe de la dieta de manutención exenta de tributación en el IRPF, que le corresponde en su caso

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D48****CONSULTA DGT V1746-20**

La consultante viene ejerciendo desde 2013 la actividad de "comercio al por menor de libros, periódicos y revistas, epígrafe 659.4 del IAE, determinando el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva y tributando en el IVA por el régimen especial del recargo de equivalencia. En agosto de 2019 ha comenzado en el mismo local una nueva actividad de expendedores no oficiales de apuestas, epígrafe 873 del IAE. En 2020, los ingresos de esta nueva actividad van a ser superiores a los de la otra actividad. 1ª Tributación en el IVA. 2ª Tributación en el IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D49****CONSULTA DGT V1747-20**

El consultante ejerce la actividad de transporte por auto-taxi, determinando el rendimiento neto de la misma por el método de estimación objetiva. Si en el cómputo del módulo "distancia recorrida" se deben tener en cuenta los kilómetros recorridos desde su domicilio al inicio del municipio donde ejerce la actividad

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D50****CONSULTA DGT V1750-20**

El consultante es trabajador de hotel en un barco de crucero. Trabaja más de 183 días al año dentro del barco. Tiene código fiscal italiano y tributa en Italia. Mientras trabaja en el buque no tiene asistencia sanitaria pública en Italia (no dispone de tarjeta sanitaria porque no reside en Italia ni tiene un contrato de alquiler) ni tampoco en España. Añade que sus cuentas bancarias están en España. 1.- Residencia fiscal del consultante. 2.- En caso de ser residente fiscal en España, si a los rendimientos percibidos por dicho trabajo les es de aplicación la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D51****CONSULTA DGT V1756-20**

El consultante, antiguo trabajador de una entidad bancaria, viene percibiendo de esta desde su declaración en situación de incapacidad permanente absoluta un complemento mensual a su pensión. Al proponerle la entidad la sustitución del complemento mensual por un pago único o fraccionado hasta en cinco anualidades por un importe total de 622.500 euros, pregunta sobre la aplicación de la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D52****CONSULTA DGT V1758-20**

El consultante es un Ayuntamiento que presta el servicio de recogida de basuras a través de una sociedad mercantil de capital íntegramente municipal de manera que el pago de la contraprestación correspondiente que realizan los usuarios puede ser recibido directamente por el Ayuntamiento o por dicha sociedad. Cuando la contraprestación es recibida por el Ayuntamiento directamente, éste realizará transferencias de capital a dicha sociedad. Si se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido tanto la prestación del servicio de recogida de basura a los usuarios finales, como las transferencias que realice el Ayuntamiento en beneficio de dicha sociedad. Si la contraprestación por dicho servicio tiene la condición de tasa. Procedimiento en caso de impago en período voluntario de dicha contraprestación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



TEXTO LIBRE

**D53****CONSULTA DGT V1761-20**

La consultante es una persona física propietaria de una residencia geriátrica en la que algunos usuarios perciben ayudas públicas vinculadas al servicio de residencia. Si a las prestaciones de servicios de residencia que realice la consultante a dichos usuarios les resultaría de aplicación el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 91.Dos.2.3º de la Ley 37/1992

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D54****CONSULTA DGT V1771-20**

La consultante es titular de un edificio que goza de la exención en el IBI por bien del patrimonio histórico, regulada en el artículo 62.2.b) del TRLRHL. Se está planteando arrendar el edificio. Si el hecho de arrendar el citado inmueble puede entenderse como el desarrollo de una explotación económica, con la consiguiente pérdida de la exención que viene disfrutando

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D55****CONSULTA DGT V1793-20**

Trabajador de un ayuntamiento que, tras sufrir un infarto isquémico agudo, el INSS le reconoce la incapacidad permanente absoluta por enfermedad común. El Convenio colectivo aplicable contempla para el personal laboral el aseguramiento de "los riesgos de muerte (natural o por accidente de trabajo), invalidez permanente absoluta por enfermedad, invalidez permanente absoluta por accidente de trabajo y gran invalidez". Por tal motivo, el ayuntamiento abona en 2019 el importe asegurado, que en este caso asciende a 37.000 euros. Tributación del referido importe en el IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D56****CONSULTA DGT V1832-20**

Al haber incorporado en sus autoliquidaciones del IRPF de los períodos impositivos 2016, 2017 y 2018 unas rentas que posteriormente han devenido exentas, el consultante va a instar la rectificación de las mismas. Posibilidad de optar por la tributación conjunta respecto a las referidas autoliquidaciones, pues en su momento el consultante y su cónyuge presentaron por aquellos períodos declaraciones individuales

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D57****CONSULTA DGT V1843-20**

El consultante, entre el 15 de marzo y el 1 de julio de 2019, tuvo dos menores en guarda con fines de adopción, sin que al final se llevara a cabo dicha adopción, por lo que dichos menores fueron entregados a la Administración. Si puede aplicar el mínimo por descendientes por dichos menores

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D58****CONSULTA DGT V1881-20**

El consultante y su cónyuge eran titulares de unas acciones depositadas en una cuenta de valores conjunta de una entidad extranjera. En abril de 2019 trasladaron dichas acciones desde dicha cuenta a otra a nombre exclusivamente de su cónyuge. Implicaciones fiscales de dicho traspaso en el IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D59****CONSULTA DGT V1902-20**

Si de acuerdo con el artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020 se puede aplazar hasta 30.000 euros una deuda tributaria autoliquidada cuyo importe sea superior a esa cifra, ingresando el exceso en el momento de presentación de la autoliquidación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D60****CONSULTA DGT V1904-20**

El consultante ha percibido un capital a consecuencia del vencimiento de un contrato de seguro de vida en el que figura como tomador y beneficiario el mismo. Tributación del capital percibido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

**D61****CONSULTA DGT V1921-20**

Si un contribuyente que ha sufrido un ictus en abril de 2019, puede aplicar algún tipo de beneficio fiscal en su declaración de IRPF, por los gastos que le ha ocasionado dicha enfermedad, como la contratación de personal para que le cuiden en su domicilio, o la adaptación de su vivienda. Dicho contribuyente se encuentra actualmente en proceso de reconocimiento de su grado de dependencia, por lo que se cuestiona si una vez tenga reconocido el grado de dependencia, puede aplicar alguna deducción fiscal por dichos costes en su declaración de IRPF de 2019, con efectos retroactivos

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



TEXTO LIBRE

---

**D62****CONSULTA DGT V1929-20**

La consultante manifiesta que su progenitor falleció en Madrid en el año 2019 y que tributaba en España. Si, en caso de repudiar la herencia, está obligada a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de su progenitor relativa al periodo impositivo 2019

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

---

**D63****CONSULTA DGT V1984-20**

La Mancomunidad de municipios consultante, dedicada a gestión de dos montes de utilidad pública, enajena los aprovechamientos cinegéticos y forestales de los mismos. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación descrita

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

---

**D64****CONSULTA DGT V1999-20**

La consultante, profesora de universidad, realizó, durante el año 2019, dos evaluaciones de proyectos de investigación para la Comisión Europea como experta. En qué apartado de su declaración del IRPF 2019 debe introducir los rendimientos percibidos por dichas evaluaciones

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

---

**D65****CONSULTA DGT V2022-20**

El consultante ha iniciado en 2020 la actividad económica de "pintura y revestimiento en papel", epígrafe 505.6 del IAE. Al presentar el modelo de declaración censal de inicio de actividad no marcó la casilla correspondiente al método de estimación directa simplificada, teniendo dudas sobre la aplicación del mismo. Método de estimación de rendimientos de la actividad en 2020

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

---

**D66****CONSULTA DGT V2040-20**

La entidad consultante está dada de alta en el epígrafe 721.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas por la actividad de transporte de viajeros por carretera. La actividad que desarrolla es la de transporte de personas por vía urbana en vehículos propios de la entidad, haciendo recorridos por los puntos de interés histórico y turístico de la ciudad. Si el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas es el correcto. Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

---

**D67****CONSULTA DGT V2047-20**

El consultante adquirió una vivienda en el año 2018, en la que efectuó una serie de reformas consistentes en cambio de puertas, ventanas, radiadores, suelos, azulejos, saneamientos, adquisición de mobiliario, electrodomésticos, iluminación, así como de otros elementos de decoración. La vivienda fue vendida en el año 2019. Si tales reformas constituirían un mayor valor de adquisición

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

---

**D68****CONSULTA DGT V2056-20**

La consultante es una clínica dental privada que va a realizar adquisiciones de mascarillas FFP2 y KN95. Si a dichas entregas les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

---

**D69****CONSULTA DGT V2074-20**

El Ayuntamiento consultante va a adquirir, mediante compraventa, un inmueble cuya construcción fue autopromovida por un matrimonio durante años para su uso particular, pero que no llegó a finalizarse. El Ayuntamiento destinará dicho inmueble a alquiler social. Tributación de la adquisición de la edificación por parte del consultante, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020

---



- J01** **DAVID CARRIÓN MORILLO**  
La presentación del Modelo 390 no interrumpe la prescripción de las liquidaciones tributarias del IVA. Comentario a la STS 450/2020, de 18 de mayo  
Diario LA LEY, nº 9667, de 6 de julio de 2020
- 
- J02** **TRIBUNAL SUPREMO**  
Hacienda no puede declarar inaplicable la exención por reinversión en vivienda habitual mediante una mera verificación de datos  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 64, julio 2020
- 
- J03** **ELIZABETH GIL GARCÍA**  
La exención en el IRPF de la indemnización por desistimiento empresarial del personal de alta dirección. A propósito de las STS de 5 de noviembre de 2019  
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2019
- 
- J04** **MARCOS IGLESIAS CARIDAD**  
El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica a debate desde el Derecho europeo. Análisis del auto del Tribunal superior de Justicia de Valencia, de 22 de febrero de 2019, que plantea cuestión prejudicial  
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2019
- 
- J05** **ANTONIO VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA**  
Retenciones de los trabajadores del mar y "lagunas" del Concierto económico (Comentario a las Sentencia nº 1319/2019)  
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2019
- 
- J06** **IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU**  
A vueltas con la plusvalía municipal. De una historia interminable al día de la marmota. Análisis del ATC 116/2019, de 15 de octubre de 2019  
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2019
- 
- J07** **DOMINGO JESÚS JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS**  
Deducibilidad de gastos y libre circulación de capitales con terceros estados. ¿Hacia una "comunitarización" de los inversores residentes en los terceros estados?. Análisis de la STJUE de 13 de noviembre de 2019, College Pension Olan of British Columbia (asunto C-641/17)  
Nueva fiscalidad, Nº. 4, 2019
- 
- J08** **MARCOS IGLESIAS CARIDAD**  
El principio de neutralidad en el IVA en los supuestos de inversión del sujeto pasivo mediante una simulación relativa. Análisis del Auto del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 11 de febrero de 2020, que eleva cuestión prejudicial al TJUE  
Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2020
- 
- J09** **ANTONIO VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA**  
Residencia habitual e importancia de la valoración de la prueba realizada por la Junta Arbitral del Convenio Económico (Comentario a la Sentencia nº 1570/2019 de la sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo, de 12 de noviembre de 2019)  
Nueva fiscalidad, Nº. 1, 2020
- 
- J10** **ÓSCAR DEL AMO GALÁN**  
Ponencia de valores y liquidación del IBI (Sentencia del Tribunal Supremo nº. 444/2020, de 18 de mayo)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 65-66, 2020
-



---

**J11**

**LAURA CAMPANÓN GALIANA**

Declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016 por el que se regulaba el pago fraccionado mínimo a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. Sentencia del Tribunal Constitucional, Pleno, de 1 de julio de 2020 (rec. 1021/2019)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 65-66, 2020

---

**J12**

**J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**

Concepto de ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sentencias del Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo de 10 de marzo de 2020 (no. 342/2020) y de 19 de mayo de 2020 (nº. 490/2020 y 499/2020)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 65-66, 2020

---

**J13**

**JUAN MARTÍN QUERALT**

Extensión de efectos de sentencias en materia tributaria: cambio de doctrina del Tribunal Supremo. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020 (recurso 7369/2018)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 65-66, 2020

---

## **DOKUMENTU INTERESGARRIAK**

## **DOCUMENTOS DE INTERÉS**

INFORME ANUAL INTEGRADO SOBRE EL FRAUDE FISCAL EN LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE EUSKADI. AÑO 2019  
DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA  
DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA  
GOBIERNO VASCO  
[https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clcff/es\\_14815/adjuntos/IAIFF-CAPV-2019.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clcff/es_14815/adjuntos/IAIFF-CAPV-2019.pdf)

---

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

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN  
DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y ECONOMÍA  
GOBIERNO VASCO  
[https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es\\_clic/adjuntos/clic0720.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic0720.pdf)

---



**Artikuluak**  
**Artículos**

---



**Nicolas Díaz Ravn**  
**Profesor de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Sevilla**  
**Abogado**

## SUMARIO

1. Introducción
  2. El Derecho Tributario como herramienta para atraer nuevos contribuyentes
    - 2.1. Medidas adoptadas por otros países
      - 2.1.1. Reino Unido y el remittance basis
      - 2.1.2. Portugal y el régimen de los «residentes no habituales»
      - 2.1.3. Países Bajos y el 30 % ruling
      - 2.1.4. Italia y ¿la Ley Cristiano?
      - 2.1.5. Dinamarca y su régimen de expatriados
    - 2.2. Medidas adoptadas en el ordenamiento tributario español
      - 2.2.1. Reducciones para contribuyentes situados en Ceuta y Melilla
      - 2.2.2. Reducciones para contribuyentes situados en Canarias
      - 2.2.3. El régimen especial para trabajadores desplazados
  3. Propuesta de reforma del régimen especial para trabajadores desplazados
    - 3.1. Necesidad de incentivar el regreso a España del capital humano perdido durante los años de crisis
    - 3.2. Aspectos temporales de la propuesta
    - 3.3. Evitando la proliferación de regímenes especiales
    - 3.4. Contenido de la propuesta
  4. Conclusiones
- Referencias bibliográficas  
Bibliografía

## RESUMEN

El Derecho Tributario es empleado con frecuencia como mecanismo para atraer a contribuyentes a determinados territorios. Existen ejemplos de medidas fiscales con dicha finalidad tanto a nivel nacional como internacional.

La propuesta que desde el Gobierno se ha realizado para promover medidas que faciliten el retorno a España de personas que dejaron nuestro país durante los años de la crisis no se apoya en gran medida en el Derecho Tributario. Pese a ello, se contempla el estudio de medidas fiscales que incentiven el regreso a España de quien se vio forzado a emigrar.

El objeto de este trabajo es doble: por un lado, analizar de qué forma se utiliza el Derecho Tributario para influir en la decisión de los contribuyentes de fijar su residencia en un territorio o en otro; y, por otro, efectuar una propuesta de mejora del régimen especial para trabajadores.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

Desde que se inició la no tan lejana (pero casi ya olvidada) crisis financiera del año 2008, cientos de miles de españoles se vieron obligados a emigrar en busca de oportunidades imposibles de encontrar en nuestro país. En gran parte, personas muy cualificadas, pero con serias dificultades para encontrar un puesto de trabajo acorde con su perfil y que, ante la perspectiva de aceptar empleos precarios, o en sectores ajenos a su formación, optaron por «hacer las maletas» y, dejando atrás su país, comenzar una nueva vida en otro destino.

Si, a nivel individual, la necesidad de emigrar implica un enorme sacrificio por parte de la persona que debe dejar atrás sus raíces, a nivel de la colectividad la situación señalada tiene un coste incalculable: no solo supone la pérdida de todos los recursos públicos destinados a la formación de esas personas; también implica prescindir, en muchos casos, de profesionales altamente cualificados que, en lugar de prestar sus servicios para entidades, públicas o privadas, españolas, lo harán para entidades extranjeras.

..//..

## ¿Son los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas compatibles con el régimen jurídico de ayudas de estado de la Unión Europea?

# A02

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



**Marina Castro Bosque**  
Contratada predoctoral en el área de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad Pública de Navarra

### SUMARIO

#### Introducción

1. La deducción por inversiones en producciones audiovisuales en España
2. Análisis de compatibilidad de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas con la prohibición de ayudas de Estado prevista en el derecho de la UE
  - 2.1. Características de las ayudas de Estado contrarias al derecho de la UE: el requisito de selectividad
  - 2.2. Medidas compatibles
  - 2.3. Postura de la Comisión Europea
  - 2.4. Crítica a la justificación de la Comisión
3. Conclusiones

#### Referencias bibliográficas

### RESUMEN

Pese a que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer dicha competencia respetando el derecho de la Unión Europea. Esto implica que los diferentes regímenes tributarios no pueden contravenir la posición de jerarquía que ostenta el derecho europeo. Sin embargo, los incentivos fiscales españoles a las producciones cinematográficas, como consecuencia de los requisitos de territorialización del gasto exigidos, producen problemas de compatibilidad con el ordenamiento jurídico europeo.

### CONTENIDO

#### Introducción

Tradicionalmente, el sector cinematográfico se ha erigido como un campo de particular interés para jurisdicciones de todo el mundo. En EE.UU., meca del cine, ya en 1991 Luisiana intentó atraer rodajes a su territorio a través de la introducción de incentivos fiscales a las producciones cinematográficas y, para el año 2014, 39 de los 50 Estados americanos ofrecían algún tipo de beneficio (Benito, 2014, p. 34). De ello se han hecho eco los medios de comunicación señalando que durante las últimas décadas se han ido adoptando medidas regulatorias de carácter económico vinculadas al fomento y promoción de las actividades cinematográficas en Estados de los cinco continentes. El auge de estos incentivos se debe a que no dependen del resultado comercial de la película atrayendo así a inversores ajenos al sector (El País, 8 de junio de 2016).

Nuestro país no se ha quedado atrás aprobando en el año 2007 la denominada «Ley del Cine» (Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine) que, de acuerdo con su preámbulo, considera la actividad cinematográfica y audiovisual un sector estratégico de la cultura y de la economía. Esta ley, en consonancia con lo previsto en el párrafo segundo del artículo 2.1 de la Ley General Tributaria (LGT), introdujo una serie de deducciones para potenciar un sector que cada año recauda alrededor de 600 millones de euros (Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, noviembre de 2017).

En concreto, y a los efectos que nos interesan, uno de los beneficios fiscales más atractivos es la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, que ha sido establecida por el Estado tanto a nivel estatal como a nivel foral. Dicho incentivo permite la deducción de un porcentaje de los costes de una producción cinematográfica nacional o de una coproducción internacional siempre que, al menos, un tanto por ciento de la base de la deducción se corresponda con gastos realizados en territorio español (lo que se conoce como requisito de territorialización del gasto). Además, también se configuran deducciones para las producciones extranjeras, esto es, aquellas producciones que no obtengan los certificados de nacionalidad española e interés cultural emitidos por el ICAA, aunque en este segundo supuesto los requisitos son algo diferentes.

../..



**Francisco Javier Seijo Pérez**  
Socio responsable  
Tributación de Empresas EY

**Fulgencio García García**  
Socio Tributación Indirecta EY

## SUMARIO

### INTRODUCCIÓN

### MEDIDAS DE APOYO A LAS FAMILIAS

### PRESTACIONES ECONÓMICAS POR DESPIDO, SUSPENSIÓN O REDUCCIÓN DE JORNADA O CEDE DE ACTIVIDAD

### RETRIBUCIONES EN ESPECIE

### PLANES DE PENSIONES (RDL 11/2020 disp.adic.20ª)

### MEDIDAS RELATIVAS A LOS ARRENDAMIENTOS DE VIVIENDA

### MORATORIA DE LA DEUDA HIPOTECARIA DETERMINADOS COLECTIVOS (RDL 8/2020 y RDL 11/2020)

### MEDIDAS RELATIVAS A LOS ARRENDAMIENTOS DE LOCAL DE NEGOCIO (RDL 15/2020 art.1 a 5)

### OTRAS IMPLICACIONES FISCALES ASOCIADAS

PARALIZACIÓN DEL INICIO DEL PERÍODO EJECUTIVO PARA DETERMINADAS DEUDAS TRIBUTARIAS EN EL CASO DE CONCESIÓN DE FINANCIACIÓN A LA QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 29 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 (RDL 15/2020 art.12 y disp.trans.1ª)

## CONTENIDO

### INTRODUCCIÓN

En palabras del FMI estamos afrontando una crisis como ninguna otra, impactando en todos los sectores de la actividad económica. En respuesta a dichas medidas, muchos Estados están adoptando medidas de diversa índole. Por lo que se refiere a España, tanto el Gobierno central como las distintas Administraciones públicas territoriales han adoptado, en el ámbito de sus competencias, diversas medidas tendentes a intentar paliar los efectos derivados de la paralización casi total de la actividad económica. Desde un punto de vista tributario, hasta la fecha –22 de abril de 2020– únicamente se han aprobado algunas medidas relacionadas con la suspensión o paralización de algunos procedimientos, en ningún caso con la obligatoriedad de presentar las declaraciones o autoliquidaciones por lo que se refiere a los tributos gestionados por la AEAT, a diferencia de lo acontecido en muchas otras Administraciones territoriales que sí han concedido aplazamientos para poder presentar las declaraciones o autoliquidaciones. Dichas medidas se encuentran reguladas en las siguientes disposiciones:

– El RD 463/2020, de 14 de marzo, de declaración del estado de alarma (prorrogado 15 días más por el RD 476/2020 hasta el 12 de abril, y por el RD 487/2020 hasta el 26 de abril), que declaró la suspensión de los plazos de prescripción y caducidad (disp.adic.3ª) así como la suspensión de los procedimientos administrativos (disp.adic.2ª). El RD 465/2020, que modificando el RD 463/2020, estableció la no suspensión de los plazos para la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones, así como la no suspensión de los plazos tributarios sujetos a normativa especial. Debe recordarse que lo señalado en el citado RD 463/2020, ha sido superado por el art. 33 del RDL 8/2020.

– En el art.14 RDL 7/2020, que aprobó un aplazamiento a 6 meses, sin intereses durante los 3 primeros, limitado a las empresas cuyo volumen de operaciones no sea superior a 6.010.121,04 euros en el año 2019, pero limitado a deudas de importe inferior a 30.000 euros. No obstante, se puede solicitar a las deudas por retenciones, por tributos repercutidos como el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) aunque se haya pagado la cuota por el destinatario y las correspondientes a los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades.

..//..



**Miguel Cruz Amorós**  
**Ex-Director General de Tributos**

## CONTENIDO

Mientras quedan pendientes las decisiones de alargamiento de los plazos de declaración e ingreso de los dos grandes impuestos personales, afectados por el cierre a consecuencia del estado de alarma de las dependencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), y por las distorsiones producidas por esa misma situación en la vida societaria, el Gobierno ha aprobado un nuevo Real Decreto- Ley de trascendencia tributaria el pasado 21 de abril (Real Decreto- Ley 15/2020), aparte de otras medidas relevantes en apoyo de la recuperación económica. De las medidas propiamente tributarias nos interesan dos principalmente: la relativa al Impuesto sobre el Valor añadido y la nueva ampliación de los plazos administrativos y procesales relacionados con los procedimientos tributarios.

Las relativas a pagos fraccionados o estimación objetiva siguen moviéndose en el ámbito de los contribuyentes de pequeña/mediana dimensión siguiendo la línea de anteriores Reales Decretos-Leyes, lo que supone desconocer las dificultades de los demás contribuyentes en la coyuntura presente y futura, criterio de política tributaria de difícil justificación que convendría reparar rápidamente con acciones más ambiciosas. No les dedicamos mayor atención por ello.

Comenzando por el IVA, y ésta sí que es una medida jurídicamente valiente e imaginativa tributariamente, como sugeríamos en nuestro artículo anterior, se establece un tipo cero desde la entrada en vigor del RDL 15 hasta el 31 de julio de 2020 a las entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias e importaciones del material sanitario que recoge el Anexo del RDL, cuyos destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios públicos o privados o las entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del artículo 20 de la Ley del IVA. Como es sabido, los tipos cero en el IVA están prohibidos hoy por hoy en términos de reglas de armonización comunitaria y tienen una gran virtud allí donde subsisten como es que no restringen, como las exenciones ordinarias, el derecho a la deducción del IVA soportado por el sujeto pasivo en las operaciones relacionadas.

Por eso, decimos más arriba, que la medida es valiente e imaginativa. Lástima sin embargo que luego se autolimita sin justificación comprensible. Para entender la medida hay que ir a la nota de prensa del Consejo de Ministros de 21 de abril en la que se da la siguiente explicación sobre la naturaleza, fundamento y utilidad de esta medida: «Se reduce al cero por ciento el IVA aplicable al suministro de material sanitario de productores nacionales a entidades públicas, sin ánimo de lucro y centros hospitalarios, en línea con la reducción de aranceles de la Unión Europea (UE) y así garantizar la igualdad de trato y el suministro rápido y efectivo,...», o sea, una medida de neutralidad fiscal, que es lo que puede justificarla, desde la condición armonizada del IVA, porque previamente la UE había concedido una franquicia de derechos de importación y la exención del IVA a la importación de las mercancías necesarias para combatir los efectos del brote de COVID-19 (Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión de 3 de abril de 2020).

Pueden beneficiarse de la exención de derechos arancelarios e IVA, las importaciones realizadas entre el 30 de enero de 2020 y el 31 de julio de 2020. Y ya empezamos a ver que no todo coincide en la regulación del tipo cero y la exención arancelaria del IVA. Tampoco el ámbito subjetivo de los beneficiarios, los requisitos posteriores a cumplir o el ámbito objetivo que en el tipo cero está delimitado minuciosamente en el Anexo del RDL y en la franquicia aduanera es indicativo e integrable según la naturaleza de las mercancías más allá de la lista indicativa elaborada por la Comisión Europea. No podemos tratar aquí con detalle todas las particularidades de la aplicación de la franquicia arancelaria y del tipo cero para lo que remito al lector a la NI GA 13/2020 de 23 de abril, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT que, por otra parte, resulta muy ilustrativa de las diferencias entre los dos regímenes.

Lo que quiero concluir es que así no se consigue la igualdad de trato ni la neutralidad fiscal porque para ello el tipo cero debería poderse aplicar desde el 30 de enero, con las rectificaciones de facturas y reintegros correspondientes del IVA repercutido, sin discriminar a unos sujetos con otros o dejando fuera del tipo cero productos con potencial derecho a la franquicia aduanera.

Todos estos efectos son contrarios a la neutralidad interna y externa que debe cumplir el IVA y podrían dar lugar a reclamaciones para tratar de recuperar el IVA soportado desde el 30 de enero en operaciones interiores. Quizás por eso, la Exposición de Motivos del RDL 15 se desvincula de la neutralidad y de la igualdad de trato y se limita a justificar la medida «Para permitir que el suministro de material sanitario se realice de forma rápida y efectiva 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...».

Pero –nos preguntamos– ¿se hubiera tomado esta medida sin la referencia previa de la franquicia arancelaria posibilitada por la Comisión Europea?. Pues, si como es lógico, la respuesta fuera negativa, es una pena no haber agotado el potencial que proporciona esa referencia. En cuanto a la segunda medida que consideramos de interés, en nuestro artículo anterior ya hicimos la salvedad de que la moratoria de plazos tributarios debería ir acomodándose a la ampliación de las prórrogas del estado de alarma, que es lo que hace el RDL 15 en su Disposición adicional primera, extendiendo hasta el 30 de mayo la vigencia temporal de las medidas incluidas previamente en el RDL 8 y el RDL 11 (30 de abril o, en su caso el 20 de mayo), extensión siempre aplicable a las Comunidades Autónomas y Entidades Locales.

../..



**Joaquín Huelin Martínez de Velasco**  
**Socio Cuatrecasas y Antiguo Magistrado del Tribunal Supremo**

**Vanessa Castelló Jordá**  
**Abogada de Cuatrecasas**

## **SUMARIO**

- I. INTRODUCCIÓN: EL ESTADO DE ALARMA COMO EXCEPCIÓN A LA NORMALIDAD CONSTITUCIONAL Y EXPRESIÓN DE UNA SITUACIÓN DE FUERZA MAYOR
- II. LA DELIMITACIÓN TERRITORIAL DE LAS COMPETENCIAS NORMATIVAS EN MATERIA FISCAL BAJO EL ESTADO DE ALARMA
- III. LOS EFECTOS DE LA FUERZA MAYOR EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

## **CONTENIDO**

### **I. INTRODUCCIÓN: EL ESTADO DE ALARMA COMO EXCEPCIÓN A LA NORMALIDAD CONSTITUCIONAL Y EXPRESIÓN DE UNA SITUACIÓN DE FUERZA MAYOR**

1. El Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, ha sido aprobado por el Gobierno de la Nación en el ejercicio de las facultades que le atribuye el artículo 116.2 de la Constitución Española («CE»). Más en particular, encuentra cobertura en el artículo 4.b) de la Ley Orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio («LO 4/1981»).

De las tres situaciones extraordinarias contempladas en la Constitución, el estado de alarma es el de menor intensidad, no obstante lo cual, no deja de suponer una alteración del orden constitucional ordinario, si bien no define una alternativa al mismo.

Los tres estados constituyen modulaciones del orden «ordinario», pero en modo alguno interrumpen el normal funcionamiento de los poderes constitucionales del Estado, como se cuida de recordar el artículo 1.4 de la LO 4/1981.

El estado de alarma es el que otorga mayor protagonismo al Gobierno, quien lo declara dando cuenta al Congreso de los Diputados, del que necesita autorización para prorrogarlo (artículo 116.2 CE).

El estado de excepción es acordado por el Gobierno, pero precisa el previo consentimiento de esa cámara legislativa (artículo 116.3 CE), y el de sitio requiere la aprobación por mayoría absoluta del Congreso, a propuesta exclusiva del Gobierno (artículo 116.4 CE).

2. Así pues, el estado de alarma permite al Gobierno de la Nación, con sólo comunicarlo al Congreso de los Diputados (aun cuando no puede prorrogarse sin su autorización), afectar al funcionamiento normal del Estado, ya que (i) altera la articulación de poderes entre el Gobierno y el Parlamento, (ii) incide en la distribución territorial de competencias entre el Estado, las Comunidades Autónomas y los entes locales y (iii) limita los derechos de los ciudadanos, quienes en su caso podrán ser indemnizados por los daños que padezcan en su persona, bienes y derechos a consecuencia de la declaración gubernamental (artículo 3.2 de la LO 4/1981).

En definitiva, el estado de alarma en el que desenvolvemos nuestras vidas durante estos últimos tiempos ha alterado el normal funcionamiento del sistema constitucional español, singularmente la distribución del poder territorial en el Estado a través del ejercicio de la potestad normativa.

Pero al mismo tiempo, en cuanto expresión de una excepcionalidad a la que, para salvaguardar la vida y la salud de miles de ciudadanos, hemos de plegarnos, asumiendo la limitación de nuestros derechos y garantías, coloca en una situación de fuerza mayor a quienes están llamados a cumplir compromisos y obligaciones, situación que debe tener sus consecuencias jurídicas.

..//..





**Fernando de Vicente Benito**  
**Abogado Cuatrecasas**

**Laura Vallés Méndez**  
**Abogado Cuatrecasas**

## **SUMARIO**

1. INTRODUCCIÓN
2. ANÁLISIS DE LAS DISTINTAS NORMAS APROBADAS
3. CONCLUSIONES
4. COMENTARIO CRÍTICO

## **CONTENIDO**

### **1. INTRODUCCIÓN**

La declaración del estado de alarma como consecuencia de la pandemia provocada por la enfermedad COVID-19 ha dado lugar a la aprobación, a lo largo de un mes y medio, de un conjunto de normas de rango legal y reglamentario, con una redacción ciertamente confusa, que en ocasiones se superponen entre sí resultando reiterativas o superfluas, que inciden en los plazos para realizar trámites en los procedimientos tributarios, en sus plazos máximos de duración y en los plazos de prescripción y caducidad regulados en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT»).

El objeto de este trabajo es analizar estas normas en su conjunto y, pese a que son muchas las dudas que suscita su lectura, realizar una propuesta de interpretación conjunta y sistemática de todas ellas.

Las opiniones que se expondrán en este artículo, estrictamente personales de sus autores, podrán ser, sin duda, objeto de discusión; debate que en gran medida traerá causa de la escasa coherencia y coordinación que apreciamos en la redacción de las distintas normas que se analizan, que entendemos disculpable en atención a la extraordinaria premura con que las normas tuvieron que ser aprobadas.

### **2. ANÁLISIS DE LAS DISTINTAS NORMAS APROBADAS**

#### **i) 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**

El primer hito normativo que debemos analizar son las disposiciones adicionales («DA») tercera y cuarta 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 («RD 464/2020»). La DA 3ª de este Real Decreto, titulada «Suspensión de plazos administrativos», establece en su apartado primero que «Se suspenden términos y se interrumpen los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público.

El cómputo de los plazos se reanuda en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo». Por su parte, la DA 4ª, bajo la rúbrica «Suspensión de plazos de prescripción y caducidad», dispone que «los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos quedarán suspendidos durante el plazo de vigencia del estado de alarma y, en su caso, de las prórrogas que se adoptaren».

Como puede observarse, la primera de estas disposiciones se refiere a los plazos de tramitación de los procedimientos administrativos e interposición de recursos («términos»), y la segunda a plazos de prescripción y caducidad de derechos y acciones.

Hacemos esta precisión porque, existiendo en el ámbito tributario plazos máximos de duración de procedimientos configurados como plazos de caducidad, tales plazos quedaron afectados por la DA 3ª, y no por la DA 4ª, en tanto esta se refiere a la caducidad de derechos y acciones, no de procedimientos. Se trata de dos disposiciones que, por su vocación de generalidad, resultaban aplicables a todos los procedimientos tributarios, a los de revisión en vía administrativa de actos tributarios (DA 3ª) y a todos los plazos de prescripción y de caducidad regulados en la LGT (DA 4ª).

En virtud de ambas DAs, todos los plazos para cumplimentar trámites, los plazos máximos de duración de procedimientos tributarios, los plazos de interposición de recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas, y los plazos de prescripción y caducidad regulados en la LGT, quedaron suspendidos desde el 14 de marzo.

..//..



**Miguel Cruz Amorós**  
**Ex-Director General de Tributos**

## CONTENIDO

Después del obligado parón consecuencia de la declaración del estado de alarma ante la gravedad de los efectos producidos por el COVID 19, vuelven a activarse las Instituciones y a reanimarse los procedimientos administrativos y los procesos judiciales que quedaron cerrados, suspendidos o interrumpidos al estallar la crisis. Habrá que ver cómo se desarrolla la reactivación efectiva de las Administraciones, porque la primera impresión que recibimos es de cierta asimetría en la apertura de los servicios y las instalaciones, compensada por las posibilidades, limitadas eso sí, que ofrece el teletrabajo.

Por ejemplo, a 1 de junio no se había podido poner en marcha el servicio de atención presencial personalizada para efectuar la declaración del IRPF, sin que tampoco se contemple la posible ampliación del plazo de declaración que vence a final de mes, cuestión que merece una última reflexión (Bizkaia ha alargado el plazo de presentación hasta el 30 de septiembre) como ha ocurrido con el Impuesto sobre Sociedades, según lo que luego comentaremos. Tampoco está nada claro cómo se desarrollarán a partir de ahora ciertos procedimientos, como el de inspección, en el que las actuaciones presenciales han sido siempre imprescindibles.

El otro día se comentaba en un WEBINAR de los que ahora están tan de moda, que hay la intención de reforzar la validez legal de las actuaciones digitales como alternativa a las presenciales, o sea, que la inspección telemática está en marcha con sus ventajas y riesgos. Hay que esperar por tanto que el desarrollo de los acontecimientos vaya aclarando todas estas incertidumbres. Mientras tanto lo que tenemos claro es que las moratorias de plazos han terminado pese al mantenimiento del estado de alarma, por lo que desaparece la relación establecida hasta ahora entre suspensión e interrupción y estado de alarma, pese a que se mantienen importantes restricciones de movilidad que complican la relación con órganos administrativos y jurisdiccionales, que tampoco operan a pleno rendimiento.

Esta circunstancia producirá patologías muy probablemente, que ya veremos cómo se resuelven en el futuro. ¿Se considerará, por ejemplo, de fuerza mayor, la pérdida de un plazo en esta situación?. Veremos. O ¿Cuál será la fuerza de los intentos de notificación en el período de alarma o, incluso, en el de actividad reducida?. También veremos. Y se cerró en falso la cuestión de la validez de las notificaciones electrónicas en el período general de suspensión. Pero hay que ir a lo práctico.

El 1 de junio vuelven a correr los plazos de prescripción y caducidad suspendidos desde el 14 de marzo y los plazos de duración de los procedimientos que estaban siendo tramitados el mismo 14 de marzo. Recordemos que los plazos para interponer recursos o reclamaciones económico-administrativas se han extendido hasta el 30 de junio de 2020. El 4 de junio desaparece la suspensión de términos y la suspensión e interrupción de los plazos previstos en las leyes procesales para todos los órdenes jurisdiccionales, que de esta manera se reanudarán automáticamente (Real Decreto 537/2020, de 22 de mayo; artículo 8), aunque volverán a computarse desde su inicio.

No es baladí, por último, la ampliación por un plazo igual al previsto en su ley reguladora (o sea, el doble de plazo), de los plazos para recurrir sentencias y demás resoluciones notificadas durante la suspensión o notificadas dentro de los veinte días hábiles siguientes al levantamiento de la suspensión y que pongan fin al procedimiento. Novedades, también, en materia de plazos puramente tributarios, nos ha proporcionado el Real Decreto-Ley 19/2020, de 26 de mayo, que son dignas de resumir:

- Ampliación a cuatro meses del plazo por el que no se devengan intereses de demora en los aplazamientos del artículo 14 del RDLey 7/2020 y del artículo 52.6 del RDLey 11/2020, ya comentados en estas páginas. Lo más interesante es que la medida es de aplicación retroactiva.
- Se retrasa la publicación del listado de morosos tributarios hasta el 30 de septiembre del 2020 (realmente antes del 1 de octubre de 2020, según la impersonal redacción de la disposición adicional tercera del RDLey 19/2020).
- La declaración del Impuesto sobre Sociedades 2019, aunque debe presentarse con arreglo a las cuentas anuales disponibles, en el plazo ordinario previsto en el apartado 1 del artículo 124 de la LIS, podrá ajustarse, sin embargo, hasta el 30 de noviembre de 2020, con los cambios que deriven de las cuentas anuales definitivamente aprobadas, mediante declaración complementaria o con una nueva declaración sustitutiva de la presentada en el plazo ordinario.

De facto, se produce, pues, un alargamiento del plazo ordinario de declaración, coherente con las singularidades que el estado de alarma ha provocado en los plazos mercantiles para formular y aprobar las cuentas anuales de las empresas. Anotamos que, flexiblemente, se entienden como cuentas anuales disponibles, entre otros supuestos, «la contabilidad disponible llevada de acuerdo con lo previsto en el Código de comercio o con lo establecido en las normas por las que se rijan.», lo que más allá del selecto mundo de empresas cotizadas y/o auditadas, genera un plazo efectivo de declaración que raya en el aplazamiento.

Anotamos, también, la no aplicación respecto de la nueva autoliquidación, de las limitaciones a la rectificación de las opciones, a que se refiere el tantas veces mal interpretado apartado 3 del art.119 de la LGT. Nueva liquidación, por tanto, con todas las consecuencias. La última nota de actualidad, relacionada no tanto con el estado de alarma, pero sí con plazos y posibilidades de accionar procesalmente para conseguir la reparación de perjuicios por ingresos tributarios que nunca debieron producirse, proviene del Tribunal Supremo que ha seguido trabajando durante el estado de alarma.

..//..



**María Esther Sánchez López**  
**Profesor/A Titular de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Castilla-La Mancha**

## SUMARIO

1. Introducción
2. Fundamento y naturaleza jurídica de la consulta tributaria
3. La consulta tributaria vinculante. Limitaciones
  1. Consideraciones en relación con el principio de confianza legítima
  2. Límites normativamente previstos a la vinculación de las contestaciones a consultas tributarias
  3. La revisión de las contestaciones a consultas por parte de los Tribunales Económico-Administrativos
4. Conclusiones

## RESUMEN

La garantía del cumplimiento efectivo de la función asignada a la consulta tributaria requiere la adecuada concreción de los límites normativamente previstos en relación con los efectos vinculantes de las mismas. Análisis que debe realizarse dentro del marco configurado tanto por el principio de confianza legítima como a partir de su finalidad de asistencia al contribuyente, en cuanto instrumento generador de certidumbre en sus relaciones con la Administración tributaria. Objetivos que chocan con la indeterminación de las limitaciones mencionadas, unida a la diversidad interpretativa de las mismas, que minimizan el papel de la consulta tributaria tanto al servicio del contribuyente como de la misma Administración tributaria, en la aplicación de la misma.

## CONTENIDO

### I. Introducción

Si alguna cuestión se plantea especialmente conflictiva en relación con las consultas tributarias, ésta radica, precisamente, en la determinación de los límites precisos que la normativa tributaria prevé en relación con los efectos de las mismas. Y, más en particular, la eficacia de los efectos vinculantes a consultas así como los efectos que despliegan sobre las regularizaciones posteriores que son objeto de revisión administrativa y/o jurisdiccional.

1 Sentido en que ha afirmado FERNANDEZ JUNQUERA, M., que "es incuestionable que la importancia de la consulta tributaria radica en sus efectos" (Vid. "Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión", en La Nueva Ley General Tributaria (RCL 2003, 2945) , CALVO ORTEGA, R (Dir.) y TEJERIZO LOPEZ, (Coord), Thomson-Civitas, Madrid, 2004, p. 391).

Cuestión que debe ser tratada tanto para garantizar la adecuada función que dicha figura jurídica se encuentra llamada a desempeñar en el seno de nuestro complejo sistema de gestión tributaria, como en referencia a la salvaguarda de los derechos de los obligados tributarios, concretados en el respeto a la seguridad jurídica y la confianza legítima.

Escenario en que la consulta se incardina entre los medios de información y asistencia al contribuyente (entre los que se incluyen las interpretaciones aclaratorias y los acuerdos previos de valoración), realizada a partir de la interpretación individualizada de las normas en referencia a unos hechos determinados como respuesta a una petición concreta llevada a cabo por el obligado tributario; facultad interpretativa que, en la consulta tributaria, tiene como finalidad "resolver un supuesto de hecho", asemejándose, en este sentido, a "una solución normativa al dar solución a un previsible litigio". Figura que, contando con precedentes en el Derecho Administrativo, debe remarcarse, sin embargo, cómo únicamente las consultas tributarias ostentan un rasgo de "identidad tributaria", en cuanto carentes de "paralelismo en otros sectores del ordenamiento jurídico español" (siendo cierto que encontramos institutos similares en el ámbito del Derecho comparado).

Figura cuya esencia radica, por tanto, en "la respuesta de la administración tributaria a una solicitud de interpretación individualizada", justificándose en el incremento de la participación de los particulares en el procedimiento de aplicación de los tributos y en la seguridad jurídica que, tal y como se encuentra actualmente configurado el ordenamiento tributario, requiere el obligado en muchas ocasiones para llevar a cabo el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Instrumento, además, que, desde esta perspectiva, podemos calificar como de carácter preventivo al consistir en una decisión anticipada ( advance tax ruling ) o previa aplicación de la norma<sup>9</sup>pues, como con razón se ha afirmado, se aprecia actualmente "una demanda generalizada, e intensa (...), por avanzar hacia mecanismos de fijación de la posición de la Administración tributaria frente a negocios y operaciones, en un modelo que evite la generación de conflictos posteriores respecto a unos mismos hechos". Finalidad, pues, que es la que pensamos que debe guiar, junto al fundamento indicado, el estudio del régimen jurídico de dicho instituto.

..//..



**Fernando Matesanz**  
**SPANISH VAT SERVICES ASESORES SL Managing Director**

## SUMARIO

1. Introducción
2. Las soluciones rápidas ("Quick Fixes")
  1. Las ventas de bienes en consignación
  2. Las operaciones en cadena
  3. El N.I.F. IVA y la prueba del transporte intracomunitario
    - 3-1. El N.I.F. IVA
    - 3-2. La prueba del transporte intracomunitario
3. Hacia un sistema definitivo basado en el principio de tributación en destino
  1. El Sujeto Pasivo Certificado

## RESUMEN

El 4 de diciembre de 2018, el Consejo de la Unión Europea aprobó la Directiva 2018/1910 que pone en marcha las denominadas Soluciones Rápidas o "Quick Fixes". Las mismas se encuentran en vigor en el ámbito comunitario desde el pasado 1 de enero de 2020. Se trata de cuatro medidas concretas cuya finalidad es armonizar el tratamiento en el IVA de ciertos aspectos del comercio intracomunitario de bienes. Se las denomina soluciones rápidas puesto que las mismas pretenden ser temporales, hasta que el Sistema Común del IVA sea modificado sobre la base de un sistema de tributación en destino. Este nuevo sistema, que se prevé que entre en vigor en julio de 2022, supondrá un gran cambio en la forma en la que actualmente se gestiona el IVA en las operaciones intracomunitarias, desapareciendo la actual dualidad existente entre entregas intracomunitarias de bienes exentas en el Estado miembro de origen y adquisiciones intracomunitarias gravadas en el Estado miembro de destino para ser sustituida por un único hecho imponible, gravado en destino, denominado entregas de bienes dentro de la unión. Para su declaración se facilitará un sistema de ventanilla única.

## CONTENIDO

### I. Introducción

El pasado 4 de diciembre de 2018, el Consejo de la Unión Europea aprobó la Directiva (UE) 2018/1910 que pone en marcha las denominadas Soluciones Rápidas o "Quick Fixes". Se trata de cuatro medidas concretas cuya finalidad es armonizar el tratamiento en el IVA de ciertos aspectos del comercio intracomunitario de bienes. Se las denomina soluciones rápidas puesto que las mismas pretenden ser temporales. Un parche temporal que pretende dar una solución armonizada a determinados aspectos controvertidos del comercio intracomunitario de bienes hasta que el actual Sistema Común del IVA sea modificado sobre la base de un sistema definitivo de tributación en destino. Este nuevo sistema, que se prevé que entre en vigor en julio de 2022, supondrá un gran cambio en la forma en la que actualmente se gestiona el IVA en las operaciones intracomunitarias, desapareciendo la actual dualidad existente entre entregas intracomunitarias de bienes exentas en el Estado miembro de origen y adquisiciones intracomunitarias gravadas en el Estado miembro de destino para ser sustituida por un único hecho imponible, gravado en destino, denominado entregas intracomunitarias dentro de la unión. Para su declaración se facilitará un sistema de ventanilla única.

El sistema definitivo de tributación en destino se encuentra actualmente en fase de propuesta. La misma fue publicada el 25 de mayo de 2018 y desde entonces no se han hecho avances significativos al respecto con la excepción de un informe del Parlamento Europeo de fecha 25 de enero de 2019.

Las soluciones rápidas debieron entrar en vigor en todos los Estados miembros de la UE el pasado 1 de enero de 2020. Sin embargo, ha habido algunos retrasos en la implementación de la norma lo que ha causado algunas distorsiones en la realización de operaciones intracomunitarias realizadas entre los países que han implementado la norma a tiempo y aquellos que no lo han hecho.

En el caso de España, la normativa entró en vigor en fecha 1 de marzo de 2020.

../..



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

### CONTENIDO

La pandemia del Covid 19 ha llevado a los gobiernos a tomar medidas excepcionales que tienen o pueden tener consecuencias en los Tratados de Doble Imposición. Como consecuencia de ello el secretariado de la OCDE ha elaborado un documento que analiza las posibles implicaciones, publicado el pasado 3 de abril. Aunque el documento no tiene valor oficial, constituye una guía útil para una primera aproximación. Por ejemplo se plantea el problema de si los empleados desplazados a países distintos de aquel en que se realiza la actividad de la empresa pudieran dar lugar a la creación de uno o varios establecimientos permanentes al verse obligados a trabajar para la empresa desde el lugar en que han quedado confinados.

A este respecto, el documento de la OCDE señala que es improbable que la crisis del coronavirus provoque ninguna alteración en la determinación de si existe o no un establecimiento permanente. La modificación excepcional y temporal del lugar desde el que los empleados ejercen sus tareas, por ejemplo trabajando desde su casa, no debe suponer la creación de un establecimiento permanente para el empleador. Del mismo modo, la excepcional conclusión de contratos en nombre de la empresa desde el domicilio del empleado no debe suponer la creación de un establecimiento permanente donde antes no lo había, Y un lugar de construcción no puede considerarse que haya dejado de existir por el mero hecho del cese temporal de su actividad.

Sin embargo, las obligaciones de registro y declaración pueden estar reguladas en la legislación interna, incluidas las normas provinciales y municipales, sobre la base de requisitos más simples que los derivados de los Tratados de Doble Imposición. A este respecto el Secretariado de la OCDE aconseja que se eviten interpretaciones que agraven las cargas de los individuos como consecuencia de eventuales restricciones a la libertad de movimientos derivadas de la crisis del Covid 19 y pone el ejemplo del Servicio Irlandés de Impuestos, que ha emitido una guía según la cual no debe tenerse en cuenta la presencia de un individuo en Irlanda, o en otro lugar en su caso, a efectos del Impuesto sobre Sociedades en relación con las sociedades de las que dicho individuo sea empleado, director, proveedor de servicios o agente, cuando tal presencia sea consecuencia de limitaciones a la libertad de viajar relacionadas con el Covid 19. El individuo y la compañía deben conservar las pruebas de los hechos y circunstancias que acreditan la presencia de buena fe en el Estado, o fuera del Estado, como consecuencia de restricciones al viaje relacionadas con el Covid 19, para reproducirlas ante el Servicio de Impuestos cuando se requiera.

En general, un establecimiento permanente debe tener cierto grado de permanencia y estar a disposición de la empresa para que pueda ser considerado un lugar fijo de negocios en el sentido del apartado 18 de los Comentarios al art.5 del Modelo. Dicho apartado explica que aunque una parte del negocio se lleve a cabo desde una oficina en casa del empleado, ello no debe llevar a la conclusión de que el lugar está a disposición de la empresa simplemente por el hecho de que el lugar sea usado por una persona que trabaja para la empresa. Para ello el lugar tendría que ser usado de forma continua. Durante la crisis del coronavirus, el teletrabajo se debe a exigencias del gobierno. Se hace por tanto por razones de fuerza mayor y no a requerimiento de la empresa. El teletrabajo desde casa no da lugar, por tanto, a un establecimiento permanente, Carece del grado suficiente de permanencia y continuidad.

Igualmente a efectos del art. 5 apartado 5, no puede considerarse que el empleado contrate habitualmente en nombre de la empresa por el mero hecho de que trabaje desde casa, excepto si ya lo hacía antes de la crisis del coronavirus.

En cuanto al lugar en que se está realizando una obra, la misma constituye un establecimiento permanente si dura más de 12 meses, según el Modelo OCDE, o más de 6 meses según el Modelo ONU. Si se interrumpen temporalmente los trabajos, ese período de interrupción temporal debe computarse para calcular la duración de la obra, siguiendo el tratamiento ya previsto en los comentarios para otros supuestos de interrupción temporal, como las ocasionadas por la falta de suministro de materiales o por problemas laborales.

El documento también se pregunta por los posibles cambios en el lugar de residencia de una sociedad como consecuencia de que un directivo pase a trabajar en casa y ello suponga una modificación del lugar de gestión efectiva. Pero concluye que es improbable que una circunstancia temporal y extraordinaria motivada por la crisis del coronavirus pueda provocar cambios en el lugar de residencia de una sociedad. De nuevo se cita la guía elaborada por las autoridades irlandesas en el sentido de no tener en cuenta a efectos del impuesto sobre sociedades las limitaciones a la movilidad de las personas físicas derivadas de la crisis del coronavirus.

..//..



**Isaac Merino Jara**  
**Director**  
**Revista Nueva fiscalidad**

### CONTENIDO

La mayoría de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia vienen motivados por una cuestión prejudicial; aproximadamente, los últimos años las peticiones de decisión prejudicial vienen a representar casi tres cuartas partes de los asuntos planteados. Probablemente se producirá un incremento de la conflictividad derivada de la intensa producción normativa surgida al hilo del plan BEPS de la Unión Europea. Igualmente, consideramos que la Carta de los Derechos Fundamentales aumentará su protagonismo no ya solo con respecto a cuestiones sustanciales, que también, sino sobre todo en relación con aspectos formales. Y, por último, también hemos comprobado que la administración española está atenta a las cuestiones prejudiciales que con respecto a otros ordenamientos se han planteado, sabedora de que las soluciones que se den para esos otros ordenamientos influirán sobre el nuestro, de ahí que parece razonable que, en ocasiones, se presenten observaciones en esos asuntos con objeto de tratar de conformar una respuesta acorde con la perspectiva española. Esta última materia es la que ahora nos importa. Las siguientes páginas las dividiremos en diversos apartados, teniendo siempre en cuenta que únicamente nos interesan los últimos meses.

#### a) Cuestiones prejudiciales presentadas y resueltas en las que España es parte

Son cuatro los asuntos resueltos durante los últimos meses

1. La Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta), de 12 de junio de 2019 ha respondido a la petición de decisión prejudicial presentada por el Tribunal Supremo (España) el 9 de marzo de 2018 – Oro Efectivo S.L. / Diputación Foral de Bizkaia, asunto C-185/18, declarando que la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que somete a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del impuesto sobre el valor añadido, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinen a la actividad económica de dicha empresa, la cual, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, revende los bienes a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos.

Antes de que el TJUE se pronunciase, más o menos coincidiendo con el tiempo en que se planteó la cuestión prejudicial por el Tribunal Supremo, el legislador foral vizcaíno se aventuró a establecer un gravamen del 0 % en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero con obligación de declarar a través de un determinado (modelo 603).

La Norma 2/2018, de 21 de marzo, modificó la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados del Territorio Histórico de Bizkaia, dado que, se dice en su preámbulo, en relación al tratamiento tributario de las adquisiciones de oro y de otros bienes muebles, como los materiales de recuperación, a particulares, realizadas por parte de empresarios revendedores se había generado una cierta inseguridad, llegándose incluso a la sobreimposición en algunos supuestos. Por ello, se introdujeron modificaciones normativas a fin de establecer con claridad su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, tributando en algunos supuestos a un tipo impositivo del 0 por 100.

Concretamente la nueva redacción de la letra f) del artículo 13 de dicha Norma Foral pasó a establecer un tipo de gravamen del:

“f) El 0 por 100 siempre y cuando cumplan los dos requisitos siguientes:

1. Se trate de transmisiones realizadas por particulares a los empresarios o profesionales, de los siguientes bienes:

– Materiales de recuperación comprendidos en el apartado Séptimo del Anexo de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

– Vehículos destinados al achatarramiento.

– Objetos de oro, platino, piedras preciosas y otros metales.

2. Concurran las siguientes circunstancias en los empresarios o profesionales:

– Adquieren los bienes o derechos en el ejercicio de su actividad.

– Tienen la condición de revendedores.

– No pueden aplicar el régimen especial regulado en el Capítulo IV del Título IX de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. A estos efectos, tiene la condición de empresario o profesional revendedor, la persona o entidad que realice con carácter habitual las entregas de los bienes que hubiesen adquirido o importado, para su posterior venta”.

..//..



**Enrique de Miguel Canuto**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Valencia**

## SUMARIO

- I. Introducción
  - II. Caso Orfey Bulgaria EOOD
  - III. Momento del devengo
  - IV. Valor normal de Mercado
  - V. Caso Astra Zeneka UK
  - VI. Prestación de servicios
  - VII. Caso Bertelsmann
  - VIII. Componentes de la base imponible
  - IX. Caso Goldsmiths
  - X. Devolución de cuotas
  - XI. Caso Empire Stores
  - XII. Independencia de las bases
  - XIII. Precio pagado
  - XIV. Caso Naturally Cosmetics
  - XV. Relación directa
  - XVI. Contravalor y su cuantificación.
- Bibliografía.

## RESUMEN

En materia de contraprestación en especie, en el impuesto sobre el valor añadido, además de una "relación directa" entre la operación imponible y la contraprestación recibida por el suministrador, se exige que el contravalor sea un valor "subjetivo", lo que señala al precio realmente pagado, y que el contravalor esté determinado, pudiendo ser expresado en dinero. La praxis judicial muestra que el *pactum dolens* está en que la co-presencia de bienes y servicios origina dificultades de identificación del hecho imponible y de definición del devengo del impuesto.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Las contraprestaciones pagadas en especie por la entrega de bien o prestación de servicio han dado lugar a una rica problemática en sede del impuesto sobre el valor añadido que vamos a abordar. En este impuesto será el suministrador del bien o servicio, el realizador del hecho imponible, el que eventualmente reciba una contraprestación no dineraria.

Base independiente: la base imponible del artículo de regalo que un proveedor entrega a una persona que se presenta ella misma o que presenta a otra persona como nueva clienta potencial, en el marco de los métodos *self-introduction scheme* e *introduce-a-friend scheme*, es independiente de la base imponible de los bienes comprados al mismo proveedor por la nueva clienta y además debe corresponder al precio de compra realmente pagado por el proveedor por la adquisición del artículo de regalo.

Componentes de la base: en la entrega de un obsequio que supone la contraprestación por el servicio de captación de un nuevo cliente, la base imponible del servicio incluye, además del precio de compra de este obsequio, los gastos de envío, integrantes de lo que es recibido como contravalor, cuando corren a cargo de quien entrega el obsequio como contraprestación.

../..





**José Antonio Fernández Amor**  
**Profesor Titular de Derecho Tributario y Financiero**  
**Universidad Autónoma de Barcelona**

## SUMARIO

1. Introducción.
2. La regulación sobre el intercambio de información tributaria relacionada con impuestos directos en la UE: la Directiva 2011/16/UE:
3. Regulación internacional del intercambio de Información tributaria.
4. Diferencias sistemáticas entre la regulación internacional y la europea del intercambio de datos fiscales.
5. Asunción de la regulación europea sobre el intercambio de información en virtud del Brexit.
6. Derechos a la intimidad y a los propios datos: efectos del Brexit.
7. Reflexión final.

## RESUMEN

El Brexit es un proceso que lleva al Reino Unido a abandonar el marco jurídico de la Unión Europea. Al producirse, la relación entre ambas entidades cambiará a otro nivel y se construirá sobre otra base. El intercambio de datos sobre impuestos directos será un tema para analizar en este nuevo tiempo. Este trabajo trata de mostrar qué puntos deberían revisarse si el cambio principal en esta cuestión significa pasar de la Directiva 2011/16/UE que regula ese tema en la UE, a Convenios de Doble Imposición como el hispano-británico o los Acuerdos Multilaterales de Asistencia en Materia Tributaria.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

Se sabe que una organización social moderna y desarrollada significa que sus miembros esperan diferentes bienes públicos como la seguridad, la educación, la salud o mecanismos para reducir la brecha de riqueza entre clases sociales. El Estado tiene competencias para proveerlos, pero requiere de recursos económicos e ingresos para esa tarea.

Es tradicional y legítimo para su provisión contar con un sistema tributario como herramienta con la que las personas los proporcionarán y el Estado los utilizará y redistribuirá. Ese sistema no ha de ser un grupo desordenado de figuras, sino uno basado en principios y referentes sobre cómo debe ser la distribución adecuada de la carga fiscal. Entre ellos, el de mayor peso es el de Justicia que, de forma básica, puede entenderse como la relación de proporcionalidad que ha de existir entre la capacidad económica de la persona y su obligación de contribuir a los gastos públicos.

Este Principio de Justicia Tributaria depende de una premisa: es necesario conocer cómo es la situación económica del contribuyente. Por ello se le imponen diferentes obligaciones formales de información sobre su propia situación o, incluso, tiene que informar sobre sus relaciones económicas con terceros. Paralelamente, se dota a la Administración de facultades de comprobación e inspección para descubrir más datos si fuera necesario. Consecuentemente, el deber material de pago de tributos se combina con otros deberes formales de declaración de derechos y bienes y sometimiento a potestades administrativas.

Además, estas están respaldadas por un sistema sancionador para disuadir del incumplimiento. Estos argumentos básicos llevan a una primera idea: Justicia Tributaria e información sobre el contribuyente están estrechamente relacionados.

Es un razonamiento claro y sencillo cuando el contribuyente, sus activos y las autoridades fiscales coinciden en el mismo territorio, pero si se añade un factor internacional este esquema fundamental se resiente. Las Administraciones nacionales tienen potestades para obtener información cuando los datos de los contribuyentes están relacionados con bienes o ingresos situados en el país.

Pero estas capacidades no son eficaces más allá de sus fronteras, por lo que dependerán de la coordinación y la cooperación con otras Administraciones extranjeras si se necesita saber qué activos o fuentes de ingresos graves están fuera del territorio, con el objeto de asegurar su tributación si son de titularidad de un residente.

...//..



**Carmen Alba Gil**  
Jefa de Sección de Impuestos Indirectos del Servicio Fiscal de Badajoz  
Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Extremadura

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

## SUMARIO

- I. Consideraciones previas.
- II. La revisión de los procedimientos tributarios ajenos a la administración tributaria actuante: 1. Consideraciones previas. 2. Mecanismos para la revisión: 2.1. Órganos y vías de revisión; 2.2. Las causas invalidantes: 2.2.1. Defecto de fondo; 2.2.2. Defecto de forma; 2 3. La posibilidad de rectificación de la Administración.
- III. La ejecución de las resoluciones económico administrativas y sentencias.

## RESUMEN

Las Administraciones Públicas, según nuestro texto constitucional, sirven con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho. El control para que ello sea así, por un lado, supone la proyección del derecho fundamental del art. 24 de la Constitución Española a la tutela judicial efectiva, subrayando que tampoco frente al actuar administrativo pueden verse menoscabados los derechos e intereses legítimos de los particulares en sus relaciones jurídicas con los entes públicos. El separarse de estos principios –además de no ser admisible– conlleva que después del largo camino que se ha de recorrer para conseguir practicar una liquidación tributaria o una resolución tributaria, la ineficacia de ellas supone desandar el camino hecho y andarlo de nuevo, restaurando su actuación y eliminando los vicios invalidantes, lo cual conlleva un alto coste en medios humanos y materiales, y por ello pensamos que este proceso tiene una relevancia particular.

## CONTENIDO

### I. CONSIDERACIONES PREVIAS

La Administración tributaria, en su labor de revisión y comprobación de las declaraciones y autoliquidaciones tributarias, a veces toma la decisión de regularizar ciertas situaciones tributarias y deberá recorrer un largo camino hasta que se dicta una liquidación tributaria.

En ocasiones en ese camino se cometen errores, decisiones inapropiadas o bien existe una errónea interpretación de las normas tributarias. Incluso en la Administración tributaria se toman decisiones para cumplir objetivos recaudatorios a toda costa sacrificando las garantías de los ciudadanos.

Ante este panorama la labor de los Tribunales u órganos administrativos revisores es fundamental y se encargan de poner de manifiesto el impropio comportamiento de la Administración.

El presente trabajo se centra en los procedimientos de gestión tributaria (quedan fuera todos los actos sancionadores, lo que aquí se dirá no es extrapolable a las sanciones puesto que se originan en el ejercicio de una potestad distinta) y lo que pretende abordar son las posibilidades que tiene la Administración tributaria, una vez declarada la ineficacia de una liquidación tributaria, de restaurar los vicios invalidantes apreciados y poder dictar nuevos actos tributarios.

../..



**María del Carmen Morón Pérez**  
**Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Granada**

## SUMARIO

- I. Introducción.
  - II. Doctrina del TJUE relativa al gravamen de las sucesiones transfronterizas.
  - III. Gravamen de las sucesiones transfronterizas en España.
  - IV. Análisis de la doctrina de la Audiencia Nacional sobre la tributación en el ISD español cuando interviene un sujeto residente fuera de la UE.
  - V. Doctrina del TS sobre la responsabilidad patrimonial del estado legislador en sucesiones transfronterizas donde interviene un sujeto residente fuera de la UE.
  - VI. Cambio de criterio de la Dirección General de Tributos.
  - VII. Estado actual de la cuestión.
  - VIII. Conclusiones.
- Bibliografía citada.

## RESUMEN

En el trabajo se analizan, discrepando de ellos, los distintos pronunciamientos judiciales, así como las últimas resoluciones de la DGT que han venido a considerar, sobre la base de la primacía del Derecho europeo, que los ciudadanos que residen fueran de la UE o del EEE tienen derecho a los beneficios fiscales establecidos para el Impuesto de Sucesiones por las Comunidades Autónomas, aun cuando la Disposición Adicional 2ª LISD limita su aplicación a quienes residan en los citados territorios. Ello supone modificar dicho precepto, asumiendo una función legislativa que no corresponde ni a los Tribunales de Justicia, ni mucho menos a la Administración.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido, el TJUE declaró que la regulación del ISD español era contraria a la libre circulación de capitales en cuanto que, al privar a los no residentes en España de los beneficios fiscales establecidos en las normas autonómicas, se establecía una discriminación injustificada en perjuicio de ellos. Por tal razón, para adaptarla al fallo de la sentencia, se modificó una disposición adicional de la Ley del ISD que, en esencia, pasó a disponer la aplicación de los beneficios citados a los no residentes en España, siempre que fueran residentes en la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo. Desde la aprobación de dicha disposición, parte de la doctrina consideró, en cuanto que dejaba fuera de su aplicación a los residentes extracomunitarios, que la nueva norma era insuficiente para adecuar el Impuesto al ordenamiento europeo. De igual forma, se dictaron resoluciones judiciales que así también vinieron a corroborarlo, culminando con distintos pronunciamientos del Tribunal Supremo en idéntico sentido y, finalmente, con un reciente cambio de criterio de la DGT.

En tales pronunciamientos, más allá de interpretar y aplicar lo dispuesto en la Ley del ISD, se lleva a cabo, al amparo de la primacía del Derecho comunitario, una auténtica modificación de lo establecido en ella, siendo esa la razón que justifica el título del presente trabajo. En efecto, lejos de declarar que la disposición adicional introducida en la Ley del ISD es contraria al ordenamiento europeo, se le atribuye un sentido distinto a lo que realmente se establece en ella, pero respetuoso con dicho ordenamiento. Bajo la denominación de "interpretación correctiva", se lleva a cabo una auténtica modificación de la norma para evitar el incumplimiento del Derecho comunitario. La judicatura e, incluso, la Administración, ante la pasividad del legislador, vienen, de hecho, a ejercer una cierta función legislativa. De cualquier forma, el tema no está aun definitivamente cerrado, en cuanto que los pronunciamientos del Tribunal Supremo, al haber recaído en procedimientos de responsabilidad patrimonial del Estado legislador, no han sentado jurisprudencia, estando pendientes dos recursos de casación, que han sido admitidos al estimar el Alto Tribunal que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia dilucidar si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, contenida en la Sentencia de 3 de septiembre de 2014, se aplica a ciudadanos de Estados que no sean residentes en la Unión Europea ni en el Espacio Económico Europeo. Analicemos, pues, la evolución de la situación, para determinar el estado de la cuestión en el momento actual, comenzado con el análisis de la doctrina del TJUE acerca de la normativa interna de los Estados relativa al gravamen de las sucesiones transfronterizas.

../..



**Marcos Iglesias Caridad**  
**Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca**  
**Acreditado a Profesor Contratado Doctor**

### SUMARIO

- I. Planteamiento.
- II. La modificación del concepto legal de tasa por la ley de economía sostenible (2011) y su escasa virtualidad ante una jurisprudencia del tribunal supremo que la obvia.
- III. La LCSP de 2017 incorpora una “nueva” categoría, la de las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, con el fin de retomar la distinción entre potestad tributaria y potestad tarifaria.
- IV. Los posibles fines y efectos de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias.
- V. El principio de legalidad del art. 31.3 CE en las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. Particularidades en el ámbito local.
- VI. La necesaria aplicabilidad de los principios de equivalencia de costes y capacidad económica a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias.
- VII. Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias, ¿son precios privados?
- VIII. Conclusiones.
- IX. Bibliografía.

### RESUMEN

El Tribunal Constitucional ha enjuiciado, en su Sentencia núm. 63/2019, de 9 de mayo, a las prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias, introducidas en la disposición adicional primera de la Ley General Tributaria (LGT) por la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público (LCSP). Esta ley eliminó la referencia que se hacía en la originaria disposición adicional primera de la LGT a las exacciones parafiscales, para dar paso a un nuevo concepto, el de “prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias”. En este trabajo reflexionamos sobre su escueto régimen jurídico, considerando que debe reforzarse en aras a ganar en seguridad jurídica. También nos detenemos sobre los argumentos jurídicos de la Sentencia, profundizando en la acción de los principios de legalidad, de equivalencia de costes y de capacidad económica en tales prestaciones, desde una visión crítica, donde resulta inevitable compararlas con las tasas, dada su gran conexión. Analizamos si las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias pueden ser consideradas como precios privados.

### CONTENIDO

#### I. PLANTEAMIENTO

El concepto de tasa no es pacífico: dio y seguirá dando que hablar. Por ello, es difícil afrontar una disciplina, como la nuestra –el Derecho Tributario–, cuando lo básico, que debe de ser el concepto de tributo y sus categorías (impuestos, tasas y contribuciones especiales), están en un constante debate científico, e, incluso, sujeto a periódicas modificaciones normativas, que de inmediato comentaremos. Recientemente, el concepto legal que se venía manejando de tasa se ha puesto, otra vez más, en entredicho, primero, por la modificación que realizó la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, y más tarde, por la reciente Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público (en adelante LCSP), siendo esta modificación el objeto principal de nuestro trabajo.

A nuestro juicio, y como se verá, aun intuyendo a qué propósitos reales sirven tales modificaciones normativas, consideramos que el resultado de éstas no despeja todas las dudas sobre las prestaciones pecuniarias que se establecen y exigen a los destinatarios de los servicios públicos por parte de una Administración. La modificación de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria o LGT (de su disposición adicional primera), realizada por la LCSP de 2017, distinguiendo a nivel legal entre diferentes categorías de prestaciones patrimoniales de carácter público, las tributarias y las no tributarias, no viene acompañada, para estas últimas, de la dotación de un claro régimen jurídico positivo, por el cual se gane en seguridad jurídica y se evite una litigiosidad innecesaria. Se habla de que las recientemente nombradas “prestaciones patrimoniales públicas no tributarias”, o también llamadas de forma más frecuente “tarifas” (que lo son, como veremos, en principio, cuando un servicio público viene siendo gestionado por una Administración pública bien mediante personificación privada o bien de forma indirecta a través de concesionarios) pueden considerarse precios privados, asimilación sobre la que no estamos de acuerdo, como en su momento argumentaremos.

..//..



**Irene Rovira Ferrer**  
**Profesora agregada de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universitat Oberta de Catalunya**

### SUMARIO

- I. Introducción.
- II. El sistema de gestión del ICIO.
- III. La prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
- IV. La prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
- V. La prescripción del derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- VI. La prescripción del derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- VII. Conclusiones.
- VIII. Bibliografía.

### RESUMEN

El objetivo principal del presente trabajo es aportar la claridad necesaria para determinar el inicio de la prescripción de los derechos que prevé el art. 66 de la Ley General Tributaria en el ámbito del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, cuya dificultad radica en la cuestionable configuración de algunos de los elementos esenciales del Impuesto y en su complejo y singular sistema de gestión. Además, su determinación dependerá de una variable cantidad de casuísticas que pueden plantearse, cuyo análisis, junto al previo examen de la auténtica naturaleza del sistema de gestión, resulta imprescindible para tal fin.

### CONTENIDO

#### I. INTRODUCCIÓN

Uno de los impuestos que, con carácter potestativo, pueden establecer los entes locales es el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), cuya regulación esencial contemplan los arts. 100 a 103 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. De conformidad con el art. 100.1, su hecho imponible consiste en la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística (con independencia de que se haya obtenido o no), o para la que se exija la presentación de una declaración responsable o comunicación previa (siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al Ayuntamiento de la imposición).

Sin embargo, a pesar de que el art. 21.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) señale que "el devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal" (por lo que, en principio, tendrá lugar una vez materializado el acto o circunstancia objeto de imposición), el art. 102.4 del TRLRHL determina que, en el caso del ICIO, se producirá "en el momento de iniciarse la construcción, instalación u obra, aun cuando no se haya obtenido la correspondiente licencia", es decir, al inicio de su hecho imponible y no tras su finalización. Por consiguiente, en el instante en el que éste se produzca, aún no podrá conocerse la base imponible que deberá resultar gravada (la cual, como señala el art. 102.1 del TRLRHL, se constituirá por el coste real y efectivo de la construcción, instalación u obra —es decir, su coste de ejecución material—), lo que ha comportado inevitablemente la previsión de un sistema de gestión del Impuesto complejo y singular.

Así, como contempla el art. 103 del TRLRHL, dicho sistema se configura por dos fases claramente diferenciadas: una primera consistente en la práctica de lo que el TRLRHL denomina "liquidación provisional a cuenta" (que tendrá lugar cuando se conceda la licencia de obras o urbanística, se presente la declaración responsable o la comunicación previa o cuando, no habiéndose producido tales circunstancias, se inicien las correspondientes instalaciones, construcciones u obras) y una segunda (que, si procede, se producirá cuando el hecho imponible finalice) en la que la Administración, tras la oportuna comprobación, llevará a cabo la "liquidación definitiva". No obstante, el apartado 4 del mismo art. 103 señala que "los ayuntamientos podrán exigir este impuesto en régimen de autoliquidación", aunque sin especificar si este sistema podrá implementarse respecto a la liquidación provisional a cuenta, la liquidación definitiva o en ambos casos.

../..



**Maite Vilalta Ferrer**  
Vicerrectora de Igualdad y Acción Social  
Secretaría General de la Universidad de Barcelona  
Profesora Titular de Economía aplicada  
Universidad de Barcelona

**Pilar Rivas Vallejo**  
Catedrática de Derecho del Trabajo y de la Seguridad social.  
Delegada del Rector para la dirección de la Unidad del Igualdad  
Universidad de Barcelona

## RESUMEN

Hablar de fiscalidad nos conduce a hablar de la existencia de gobiernos, de sector público. Es obvio que no existirían tributos si no existiera el sector público, de manera que la primera pregunta que debemos formularnos es por qué debe existir el sector público y cuál es su papel.

## CONTENIDO

Hablar de fiscalidad nos conduce a hablar de la existencia de gobiernos, de sector público. Es obvio que no existirían tributos si no existiera el sector público, de manera que la primera pregunta que debemos formularnos es por qué debe existir el sector público y cuál es su papel. Según el cuerpo teórico de la Economía Pública, este debe existir para desempeñar, fundamentalmente, tres funciones:

a) La primera función consiste en corregir los fallos del mercado a la hora de asignar eficientemente los factores de producción y los bienes y servicios de una economía.

El mecanismo de mercado falla en demasiadas ocasiones, o, dicho de otro modo, solo proporciona asignaciones eficientes cuando se dan unos supuestos muy restrictivos, los de la competencia perfecta. No funciona cuando se trata de asignar bienes públicos, o cuando existen externalidades negativas o positivas en la producción y/o consumo de determinados bienes, o cuando la información que tienen los demandantes y productores acerca del bien o factor que se intercambian es imperfecta y/o asimétrica, o cuando el mercado de un bien o un factor es incompleto, es decir, cuando no están todos los posibles oferentes o demandantes del mismo, etc. El listado de fallos es aún más extenso y, en todos los casos, se reclama la intervención del sector público, pidiéndole que los corrija, que consiga asignaciones eficientes desde un punto de vista colectivo.

Las ineficiencias que se producen en el mercado laboral serían tan solo un ejemplo de la necesaria intervención del sector público en este ámbito, dado que algunas de las cuestiones que se plantean son: ¿por qué el mercado asigna salarios distintos a los hombres y a las mujeres? ¿Cuál sería el incremento de bienestar colectivo que se produciría si hombres y mujeres tuvieran igualdad de acceso al mercado laboral? Conseguir una asignación eficiente en el mercado laboral pasaría por asegurar, entre otros aspectos, que se trata de un mercado completo en el que participan todos/as los/as demandantes y oferentes de trabajo, y en el que el salario fuera aquel que internalizara los beneficios que supone que tanto hombres como mujeres pudieran participar en él con las mismas condiciones. Está claro que no habrá ninguna mano invisible que conduzca a este mercado a una situación como la descrita. Hará falta una acción gubernamental.

b) La segunda función que se atribuye al sector público es la de conseguir una distribución equitativa de la renta y la riqueza entre la ciudadanía. Se parte de la constatación de que el mecanismo de mercado proporciona una distribución de la renta y de la riqueza desigual, inequitativa. Y ello es así porque las rentas que obtenemos los ciudadanos a través del mercado dependen de nuestra dotación de factores de producción (trabajo y capital) y de la remuneración que obtenemos por ellos. Es decir, por un lado, la renta que un ciudadano puede obtener yendo al mercado laboral depende de la cantidad (dotación) de trabajo que pueda ofrecer y del salario por hora que obtenga por él y de los factores cualitativos que le aporte como valor añadido. Y, por otro lado, la retribución que pueda obtener a través de sus bienes inmuebles o activos financieros (su capital) dependerá también de la cantidad que disponga de ellos y de su rentabilidad. Y es obvio que todo ello no está distribuido siguiendo patrones o pautas de igualdad. Por ejemplo, la cantidad de trabajo que un individuo pueda ofrecer al mercado dependerá de varios factores, entre ellos, del género (entendido como «los papeles, comportamientos, actividades y atribuciones socialmente contruidos que una sociedad concreta considera propios de mujeres o de hombres», Convenio del Consejo de Europa sobre prevención y lucha contra la violencia contra las mujeres y la violencia doméstica, artículo 3). Si la sociedad asigna a las mujeres las tareas relacionadas con el cuidado de nuestros mayores, de las personas dependientes y de los menores, su capacidad de ofrecer trabajo se verá mermada en relación a la de los hombres, es decir, su dotación de factor trabajo será menor. Y no solo esto, sino que, probablemente, lo acabará ofreciendo a sectores productivos de la economía donde los salarios son más bajos y las condiciones laborales más precarias.

La función del sector público, en este caso, es la de conseguir modificar la distribución inicial de la renta y la riqueza (la que proporciona el mercado), haciéndola más igual, más equitativa. O conseguir que la distribución inicial ya sea más igual ab initio.

../..



**Jeffrey Owens**

**Professor of International Tax Law**

**Director of the Global Tax Policy Center of Vienna Institute for Austrian and International Tax Law  
University of Vienna**

**Michael Lennard**

**Chief of International Tax Cooperation in the Financing for Development Office of the UN  
Secretary Committee of experts on International Cooperation in Tax Matters**

**Eva Andrés Aucejo**

**Catedrática de Derecho Financiero y Tributario**

**Directora de la Revista de Educación y Derecho.**

**Departamento de Derecho Administrativo, Derecho Procesal y Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Barcelona, España**

## RESUMEN

Las últimas tendencias en materia de desarrollo sostenible enfatizan la importancia que tienen las cuestiones de financiación con vistas a alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible del planeta.

## CONTENIDO

Las últimas tendencias en materia de desarrollo sostenible enfatizan la importancia que tienen las cuestiones de financiación con vistas a alcanzar los objetivos de desarrollo sostenible del planeta.

"Funding the SDGs is an economic and ethical imperative with major implications for taxation. Countries themselves need to raise more revenue in an equitable way. And the entire international community needs to eradicate tax evasion and tax avoidance" (Cristina Lagarde - Managing Director of the International Monetary Fund).

Desde la Organización de Naciones Unidas mediante la Inter-Agency Task Force on Financing for Development se sigue advirtiendo que la movilización de financiación suficiente continúa todavía como el mayor reto para la implementación de la agenda 2030 de Desarrollo Sostenible. Empero, a pesar de los signos de progreso, y de todos los trabajos desarrollados hasta la fecha, las inversiones críticas para conseguir los objetivos de desarrollo sostenible están todavía faltas de financiación tal y como pone de manifiesto este órgano, quién además afirma que el interés en financiación sostenible está creciendo, pero la transición hacia la sostenibilidad en el sistema financiero no se está produciendo en la escala requerida.

También desde el Comité de Expertos de Cooperación Fiscal Internacional (UN Tax Committee) se están realizando eminentes progresos en la materia. En este sentido, ya desde el año 2011, el entonces Chief of the International Tax Cooperation Committee de Naciones Unidas (Michael LENNARD, actualmente Secretario de dicho Comité), ponía en valor las importantes tareas de este órgano. A saber: (i) Review and update as necessary the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries and the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries; (ii) Provide a framework for dialogue with a view to enhancing and promoting international tax cooperation among national tax authorities; (iii) Consider how new and emerging issues could affect international cooperation in tax matters and develop assessments, commentaries and appropriate recommendations. 8 Mandate of the Committee (iv); Make recommendations on capacity-building and the provision of technical assistance to developing countries and countries with economies in transition; and (v) Give special attention to developing countries and countries with economies in transition in dealing with all the above issues (MICHAEL LENNARD, 2011).

..//..





**Xavier Fernández Pons**  
**Profesor Titular de Universidad**  
**Derecho Internacional Público**  
**Miembro Cátedra Jean Monnet EUEL (European Union Environmental Law)**  
**Universitat de Barcelona**

## SUMARIO

1. Introducción
2. Finalidad de la propuesta: atenuar el riesgo de fuga de carbono
3. Compatibilidad de la propuesta con las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC)
  - 3.1. Los principios sobre no discriminación entre productos similares
  - 3.2. La excepción general sobre medidas relativas a la conservación de recursos naturales agotables
  - 3.3. La previsión sobre medidas de ajuste fiscal en frontera
4. Consideraciones finales

## RESUMEN

La Comisión Europea, en su reciente Comunicación sobre el Pacto Verde Europeo, vinculado estrechamente a la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) de las Naciones Unidas, contempla un ambicioso plan para que la Unión Europea (UE) lidere efectivamente la lucha contra el cambio climático a escala mundial. Entre las múltiples medidas previstas en el Pacto Verde Europeo, éste programa una drástica reducción de las emisiones de carbono y otros gases de efecto invernadero dentro de la UE e incluye una propuesta para establecer un impuesto o mecanismo de ajuste sobre el carbono en frontera. Esta contribución se dedica a dicha concreta propuesta. Examina su finalidad, tendente a disminuir el riesgo de una fuga de carbono desde la UE por el traslado de empresas o el incremento de importaciones de terceros países menos comprometidos con la reducción de emisiones, y analiza su compatibilidad con las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC), teniendo en cuenta sus principios básicos, excepciones y, particularmente, su regulación sobre ajustes fiscales en frontera.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

La lucha contra el cambio climático o calentamiento global, inducido por las emisiones de carbono y otros gases de efecto invernadero derivadas de la actividad humana, es uno de los principales retos para la consecución de un desarrollo sostenible<sup>1</sup>. Las Naciones Unidas, con su Agenda 2030 y los llamados ODS aprobados mediante la Resolución 70/1 de la Asamblea General de 25 de septiembre de 2015, lo corroboran. Así, se dedica específicamente el ODS 13 a la adopción de “medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos”, reconociendo que la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático (con el vigente Acuerdo de París de 2015) es el principal foro intergubernamental internacional para negociar la respuesta mundial al cambio climático. A su vez, otros ODS, que siempre hay que entender como unos objetivos sociales, ambientales y económicos interconectados, también inciden, en mayor o menor medida, en este problema global (Fernández Pons, 2015).

La nueva presidenta de la Comisión Europea, Ursula von der Leyen, anunció en sus Orientaciones Políticas para 2019-2024, presentadas al Parlamento Europeo el 16 de julio de 2019, su voluntad de impulsar un “Pacto Verde Europeo”, a fin de que la UE lidere la lucha contra el cambio climático a escala mundial y contribuya decisivamente a alcanzar los ODS (von der Leyen, 2019). Entre las medidas contempladas por la presidenta de la Comisión Europea, destaca la propuesta de implantar, según su tenor literal en español, un “impuesto sobre el carbono en frontera”, designado en la versión en inglés como “carbon border tax” (von der Leyen, 2019).

El 11 de diciembre de 2019, la Comisión Europea presentó su Comunicación titulada El Pacto Verde Europeo, que es descrito como una “nueva estrategia de crecimiento destinada a transformar la UE en una sociedad equitativa y próspera, con una economía moderna, eficiente en el uso de los recursos y competitiva, en la que no habrá emisiones netas de gases de efecto invernadero en 2050 y el crecimiento económico estará disociado del uso de los recursos” (Comisión Europea, 2019). El Pacto Verde Europeo se vincula explícitamente a la integración de los ODS “en el centro de la elaboración de políticas y la acción de la UE”, procurando “situar la sostenibilidad y el bienestar de los ciudadanos en el centro de la política económica” (Comisión Europea, 2019).



**Jorge Marcelino Junior**  
**Doctor en Derecho y Ciencias Políticas**  
**Universidad de Barcelona**

## SUMARIO

- i. Los Objetivos de Desarrollo Sostenible y la armonización de políticas fiscales
- ii. Medidas internas de combate a la evasión fiscal

Cláusula General Antielusiva

Reglas de Precios de Transferencia

Exit Tax

El Crédito de tributo atribuido unilateralmente

Bibliografía referenciada

## RESUMEN

La importancia de la lucha contra la evasión y el fraude fiscal es esencial con el fin de lograr el cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, que también han venido a ser recogidos en la Agenda 2030.

Con este fin, en primer lugar, se expone la trascendencia y ubicación de la fiscalidad dentro de los ODS. A continuación, se analiza, sobretodo desde el punto de vista doctrinal, la actual problemática conceptual de la evasión y la elusión fiscal, de cuándo nos encontramos ante una situación lícita o ilícita en el momento que se trata de evadir o eludir una obligación tributaria. Finalmente, se exponen pormenorizadamente las principales medidas internas de lucha contra la evasión fiscal.

A partir de todo lo anterior, en el presente artículo se concluye sobre la importancia de la recaudación tributaria y el establecimiento de políticas fiscales para conseguir los Objetivos de Desarrollo Sostenible a escala mundial. En este sentido, se pone en relieve la importancia de establecer una cooperación entre los países desarrollados y menos desarrollados con el fin de conseguir combatir la evasión fiscal a nivel internacional generando más financiación pública para todos los países, particularmente a los más pobres que son los más afectados. En consecuencia, habría menos desigualdad social y una mejor redistribución de las riquezas. De allí, la importancia de la reforma de los sistemas tributarios y la armonización de las políticas fiscales que permitan paliar la evasión y la planificación fiscal agresiva.

## CONTENIDO

En 2002, la formación de la Campaña de Desarrollo del Milenio de las Naciones Unidas fue responsable de la creación de 8 (ocho) Objetivos de Desarrollo del Milenio (ODM)<sup>1</sup> que serían buscados para el año 2015. Con estos objetivos, la ONU tenía la intención de promover el desarrollo mundial mediante la erradicación de la pobreza y el hambre, así como mediante la promoción de la educación, la salud y la igualdad de género para todos. En aquel momento, la sostenibilidad ambiental era solo uno de esos objetivos, diferente del énfasis dado al tema en las siguientes Asambleas.

En 2013, la Asamblea General de la ONU ha promocionado un evento para monitorear los esfuerzos y resultados hacia los ODM. El documento producido después de la Asamblea<sup>2</sup> propuso una nueva reunión en 2015 a favor de la creación de nuevos objetivos. La propuesta utiliza los ODM como apoyo para los 17 (diecisiete) Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), agregando nuevos propósitos a los desafíos actuales del avance económico, social y ecológico.

Esto se ha hecho desde 2015, los ODS han sido parte de la Agenda 2030, que reúne las acciones adoptadas por la Cumbre de la ONU para avanzar en el desarrollo humano de manera sostenible. En general, se centran en reducir la desigualdad mediante la erradicación de la pobreza y el hambre, la salud, la educación de calidad, la igualdad de género; Crecimiento económico con innovación en infraestructura y consumo y producción responsables.

Uno de los aspectos clave para el desarrollo de los ODS y el logro de los objetivos de la Agenda 2030 es la fiscalidad; A pesar de no constituir un ODS específico, la importancia de la recaudación tributaria y de las políticas fiscales se mencionan varias veces en los sub-objetivos dado su papel en la financiación de las actividades Estatales, así como su carácter redistributivo de los ingresos, que también constituye una herramienta para reducir las desigualdades.



**Luis Manuel Alonso González**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Barcelona.**

### SUMARIO

Introducción  
Algunos datos económicos  
Recursos económicos para salir de la crisis  
Medidas fiscales ¿previstas?

### RESUMEN

Tras semanas de un sinfín de medidas puntuales, coyunturales y, muchas veces, tardías, ha llegado el momento de delinear un marco fiscal para el futuro inmediato que no ahogue la economía, pero ayude a proveer los recursos necesarios para levantar el país.

### CONTENIDO

#### Introducción

La puesta en marcha de la desescalada en todo el territorio nacional pone de manifiesto que entramos en una nueva etapa de la crisis provocada por la irrupción del coronavirus en nuestras vidas. Ahora, con especial intensidad, de forma progresiva, la preocupación por la mortalidad y el daño directo que provoca el COVID-19 se irá trasladando hacia las consecuencias económicas devastadoras que ya se atisban.

El estado de alarma instaurado el 14 de marzo ha determinado una paralización de la vida social y económica sin parangón conocido. El confinamiento de los ciudadanos en sus hogares y el abrupto parón de buena parte de la actividad productiva, y en su práctica totalidad, del sector servicios, han sometido a la economía a una sacudida extraordinaria de la que no se sabe muy bien cómo se va a recuperar. Evidentemente, el derrumbe de la actividad económica generará un esfuerzo en gasto e inversión, inédito, en España y en muchos otros países. Pero el estado del enfermo es tal, que su aportación a las arcas públicas resultará notoriamente insuficiente con el riesgo de que colapsará si se le pide más de lo que puede dar. Hablamos, claro está, de particulares y empresas ante las obligaciones fiscales que están por llegar.

A estas alturas, tras dos meses de incesante bombardeo normativo alimentado por la necesidad de tomar medidas urgentes, con algunos indicios de cómo va a ser nuestro futuro inmediato, es posible formular algún diagnóstico sobre la fiscalidad que nos espera.

#### Algunos datos económicos

La prioridad del Ejecutivo, desde un primer momento, ha sido contener el desempleo (vgr. extensión de los ERTes); procurar una mínima liquidez para las masas de población que no podían trabajar y, consecuentemente, generar ingresos (prestaciones económicas de subsistencia por parte del Estado y las Comunidades Autónomas); y adaptar esas medidas a los autónomos y las pymes, en tanto que predominantes en el tejido económico, pero con más dificultades de supervivencia que las grandes empresas. Asimismo, con un marcado carácter social, se han habilitado múltiples soluciones de apoyo al mantenimiento de la vivienda, tanto en relación con los arrendamientos como con la vivienda de propiedad con préstamos pendientes. En medio de este auténtico maremagnum de ayudas de todo tipo y condición, sin embargo, suscita recelo la desigual atención prestada a algunos sectores económicos: el sector turístico, o el hostelero (que aportan casi una cuarta parte del PIB), apenas se han contemplado específicamente, a diferencia, por ejemplo, del mundo de la cultura -tanto por parte del Estado como de la Generalitat( que aporta un 3%).

En el plano fiscal se han hecho algunas cosas, pero se ha descartado de raíz aceptar el aforismo de que si no hay actividad, ni hay ingresos, tampoco hay impuestos: no se han reducido ni los ya devengados ni los que están por venir. Las medidas adoptadas han ido por otros derroteros que podemos sistematizar, ahora ya con cierto sosiego, del siguiente modo:

A. Promoción del aplazamiento de deudas tributarias como solución a los problemas de liquidez. Desde un primer momento, el Gobierno puso en marcha un mecanismo de aplazamiento de deudas fiscales para pymes y autónomos con un coste relativamente bajo. Y decimos, "relativamente" porque su rigidez no permite amoldarlo a las necesidades reales del solicitante y mitigar de paso los intereses que recargan el aplazamiento.

B. Posposición de términos y alargamiento de plazos en casi todos los procedimientos hasta la finalización del estado de alarma e incluso más allá.

Es ésta una medida lógica, adoptada también en otras parcelas administrativas y en el mundo judicial en general. Consiste en establecer un hiato temporal de modo que el transcurso de plazos y sus consecuencias (caducidad, prescripción, devengo de intereses) se suspende.

..//..



**Eduardo Barrachina Juan**  
**Magistrado por oposición de lo Contencioso Administrativo**  
**Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**

## CONTENIDO

Esta crisis sanitaria está teniendo un impacto directo en la economía y en la sociedad, así como en los mercados financieros, sujetos a una elevada volatilidad en las últimas semanas. Las medidas sanitarias de contención suponen reducir la actividad económica y social de forma temporal, para todo el conjunto empresarial, al restringir la movilidad y paralizando la actividad de numerosos sectores, con importantes pérdidas de rentas para las sociedades mercantiles de todas clases. Todo ello se ha visto agravado, por la pérdida de ingresos por la que atraviesan las empresas que podría provocar una grave situación de insolvencia, con los consiguientes impagos de deudas a proveedores, despidos colectivos, y otros efectos indirectos que agravarán la difícil situación de la economía nacional.

Se han aprobado numerosas medidas de ámbito económico, social y jurídico, para paliar, en la medida de lo posible, la paralización económica del país, como son las adaptadas en sanidad, seguridad, transporte, movilidad, así como algunas de naturaleza fiscal, que tanto en el aspecto jurídico como fiscal, no hacen sino reconocer la grave situación en que se encuentra el obligado tributario, en el momento de cumplir sus obligaciones fiscales. No obstante, la influencia que las medidas adoptadas hayan podido beneficiar a los obligados tributarios, es siempre relativa, pues es preciso continuar implantando medidas que faciliten el cumplimiento voluntario de sus obligaciones fiscales, teniendo en cuenta las grandes limitaciones que en materia de movilidad se están produciendo, lo que dificulta o impide en muchos casos tal cumplimiento.

Como principio general, en el RO Ley 463/2020, de 14 de marzo, se dispuso lo siguiente:

a) La suspensión de plazos procesales, administrativos y la suspensión de plazos de prescripción y caducidad.

Suspensión de plazos procesales.

1. Se suspenden términos y se suspenden e interrumpen los plazos previstos en las leyes procesales para todos los órdenes jurisdiccionales. El cómputo de los plazos se reanudará en el momento en que pierda vigencia el presente real decreto o, en su caso, las prórrogas del mismo.

No todas las figuras tributarias tienen el mismo objeto fiscal, ni la misma naturaleza, lo que supone hacer una distinción adecuada a cada una de ellas. Para ello, es suficiente recordar lo que se expone en el artículo 1 párrafo segundo de la Ley 58/2003, cuando se dispone lo siguiente:

Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.

Si la actividad económica se paraliza, la recaudación tributaria también, con lo que de continuar una situación de gravedad económica, como la presente, pronto se podría llegar a la bancarrota del Estado, con el caos político, social y económico que ello puede suponer. Por ello, es necesario tener conciencia clara de la situación, tanto económico como fiscal, para poder poner remedio a tiempo, antes de que el transcurso del tiempo convierta las medidas adoptadas en un fracaso.

De entre dichas medidas, debemos destacar las que se refieren a facilitar un aplazamiento y fraccionamiento de pago, que debería ser generalizada, pues si no hay actividad empresarial y no se produce riqueza alguna, en el sentido de ingresos por renta u otros rendimientos, es inútil intentar gravar lo que no existe. Por ello, en determinadas situaciones aplazar el pago correspondiente a las sociedades mercantiles, en unos meses, no solucionará el problema tan grave en el que nos encontramos. Se deben ampliar los plazos, de forma generalizada, no sólo en lo que se refiere al cumplimiento de obligaciones de pago, sino también en la interposición de recursos y reclamaciones administrativas, lo que no es más que una consecuencia directa de la falta de cumplimiento de la obligación tributaria de pago.

Lo que no puede tener buena acogida es la ampliación de plazos, tan limitada en el tiempo, que se establece en el artículo 33.1 del RD Ley 8/2020, que hace referencia a lo siguiente:

Los plazos de pago de la deuda tributaria previstos en los apartados 2 y 5 del artículo 62 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los vencimientos de los plazos y fracciones de los acuerdos de aplazamiento y fraccionamiento concedidos, los plazos relacionados con el desarrollo de las subastas y adjudicación de bienes a los que se refieren los artículos 104.2 y 104 bis del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, y los plazos para atender los requerimientos, diligencias de embargo y solicitudes de información con trascendencia tributaria, para formular alegaciones ante actos de apertura de dicho trámite o de audiencia, dictados en procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores o de declaración de nulidad, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores materiales y de revocación, que no hayan concluido a la entrada en vigor de este real decreto- ley, se ampliarán hasta el 30 de mayo de 2020.

Es evidente que la Hacienda Pública tiene en la actualidad un grave problema de tesorería, al no producirse ingresos tributarios, o quedar éstos muy reducidos, cuya solución es alarmante. Se debe facilitar el pago de los obligados tributarios, en sus distintas modalidades, pero no fijar una ampliación del plazo, en los términos indicados anteriormente, sólo y exclusivamente hasta el 30 de mayo de 2020. Lo mismo ocurre con la ampliación de los plazos de los apartados 2 y 5 del artículo 62 de la Ley 58/2003, que también es hasta el 30 de mayo de 2020.

..//..



**Christian Sánchez**  
Abogado de Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría (Chile)

**César Toledo Concha**  
Abogado de Philippi Prietocarrizosa Ferrero DU & Uría (Chile)

## SUMARIO

- 1.- INTRODUCCIÓN
- 2.- IMPOSICIÓN TRIBUTARIA TRADICIONAL
- 3.- ARMONIZACIÓN DE RÉGIMENES TRIBUTARIOS
- 4.- INFORME FINAL DE 2015 DE LA ACCIÓN 1 DEL PLAN SOBRE LA EROSIÓN DE LA BASE Y LA DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS
- 5.- ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 2 DEL MODELO DE CONVENIO DE LA OCDE
- 6.- EL IVA EN LA ECONOMÍA DIGITAL
- 7.- ELEMENTOS FUNDAMENTALES DE LAS PROPUESTAS DE TRIBUTACIÓN EN LATINOAMÉRICA
- 8.- CONCLUSIONES

## RESUMEN

Las nuevas tecnologías, aplicadas a la economía, han generado un sinnúmero de oportunidades para la legislación de los países, entre otros ámbitos en el derecho tributario. En el presente artículo se analizan las distintas opciones de aplicación de impuestos a los servicios de plataformas digitales en Latinoamérica. Asimismo, se abordan ciertos aspectos de las operaciones entre países que se presentan en este nuevo escenario.

## CONTENIDO

### 1 · INTRODUCCIÓN

La tecnología digital ha impactado de forma dramática en la estructura de muchos sectores industriales. El auge de Internet y el mayor acceso a banda ancha han dado lugar a nuevos modelos de negocios para las empresas que distribuyen productos tanto físicos como digitales ("activos intangibles"). La economía digital o "nueva economía", la evolución de la tecnología y los nuevos modelos de negocios han desafiado a los regímenes tradicionales de imposición de obligaciones tributarias, especialmente en lo que dice relación con operaciones cross-border, derivado del hecho de que para los países de América Latina los servicios entregados por estas plataformas digitales son prestados por empresas que se ubican fuera de la región, pero además dado el hecho que estas entidades poseen nula o escasa presencia física, aun cuando operan a una escala mundial.

Lo anterior representa claramente novedades desde el punto de vista doméstico, pero, además, producto de la naturaleza misma de los servicios y bienes transados, no resulta sencillo establecer el lugar en donde se realiza la respectiva transacción o donde se obtiene el ingreso, lo que representa dificultades para los Estados que pudieran tener interés en capturar la tributación proveniente del desarrollo de esta nueva economía.

Por otra parte, los datos suministrados por los usuarios, a través del uso de las aplicaciones, se han instaurado como un nuevo activo transable y hoy son rentabilizados por las empresas.

Este elemento representa, sin duda alguna, uno de los mayores desafíos al momento de determinar las opciones disponibles para gravar con impuestos esta actividad económica.

Todo lo anterior ha implicado una renovación en las antiguas fórmulas de imposición fiscal, lo que ha dejado como un anacronismo la exigencia de presencia física en el actual comercio electrónico.

Si bien el esfuerzo de las administraciones tributarias ha estado puesto en la búsqueda de fórmulas que les permita una adecuada tributación a la nueva economía, existen ciertas directrices y coordinaciones que vemos necesarias para efectos de que la nueva imposición no signifique un obstáculo a la generación de nuevos empleos o al desarrollo de nuevos emprendimientos en la región, derivado de nuestra posición económica regional en este tipo de intercambios, mayoritariamente de usuarios/clientes/consumidores finales.

..//..



**Isaac Merino Jara**  
**Director**  
**Revista Nueva fiscalidad**

## CONTENIDO

El artículo 10.2 de la Constitución establece que "las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España".

El Tribunal Constitucional ha declarado de forma reiterada (últimamente, STC 140/2018, de 20 de diciembre) que "aunque el contenido y alcance de los derechos fundamentales (...) deban interpretarse de conformidad con los tratados y acuerdos internacionales a que hace referencia el art. 10.2 CE, esa función hermenéutica no convierte a tales tratados y acuerdos internacionales en canon autónomo de validez de las normas y actos de los poderes públicos desde la perspectiva de los derechos fundamentales".

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".

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). Nótese que esa posibilidad no se prevé para las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Sí existe la posibilidad de revisar un acto administrativo firme, cuando el derecho nacional contemple esa posibilidad, como consecuencia de una posterior sentencia del TJUE. En ese sentido, procede recordar, de la mano de la STJUE de 20 de diciembre de 2017, Incyte, C-492/16 (las cursivas son nuestras), que, en principio, ello no es obligado, pero sí es admisible hacerlo cuando el derecho nacional contemple esa posibilidad: "(...) que, según reiterada jurisprudencia, el carácter firme de una resolución administrativa, adquirido al expirar los plazos razonables de recurso o por agotamiento de las vías de recurso, contribuye a la seguridad jurídica y que, en consecuencia, el Derecho de la Unión no impone, en principio, a un órgano administrativo el deber de revisar una resolución administrativa que haya adquirido tal firmeza (véanse, en particular, las sentencias de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, apartado 24; de 12 de febrero de 2008, Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78, apartado 37, y de 4 de octubre de 2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, apartado 76).

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha declarado que un órgano administrativo ante el que se presenta una solicitud en este sentido está obligado, en virtud de principio de cooperación, a examinar de nuevo una resolución para tomar en consideración la interpretación de la disposición pertinente del Derecho de la Unión efectuada entre tanto por el Tribunal de Justicia cuando, en primer lugar, dispone, según el Derecho nacional, de la facultad de reconsiderar esta resolución, en segundo lugar, la resolución controvertida ha adquirido firmeza a raíz de una sentencia de un órgano jurisdiccional nacional que resuelve en última instancia, en tercer lugar, dicha sentencia está basada en una interpretación del Derecho de la Unión que, a la vista de una jurisprudencia del Tribunal de Justicia posterior a ella, es errónea y que se ha adoptado sin someter la cuestión ante el Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, conforme a los requisitos previstos en el artículo 267 TFUE, apartado 3, y, en cuarto lugar, el interesado se ha dirigido al órgano administrativo inmediatamente después de haber tenido conocimiento de dicha jurisprudencia (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de enero de 2004, Kühne & Heitz, C-453/00, EU:C:2004:17, apartado 28).

Según la misma jurisprudencia, la concurrencia de circunstancias particulares puede, en virtud del principio de cooperación leal establecido en el artículo 4 TUE, apartado 3, determinar que un órgano administrativo nacional quede obligado a revisar una resolución administrativa que ha adquirido firmeza para, en particular, tomar en consideración la interpretación, realizada posteriormente por el Tribunal de Justicia, de una disposición de Derecho de la Unión pertinente.

De este modo se garantiza un equilibrio entre la exigencia de seguridad jurídica y la exigencia de legalidad a la luz del Derecho de la Unión (sentencia de 4 de octubre de 2012, Byankov, C-249/11, EU:C:2012:608, apartado 77 y jurisprudencia citada)". En similares términos ha de responderse a la pregunta relativa 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. En ese sentido, la sentencia del TJUE de 11 de septiembre de 2019, C!lin, C-676/17, declara: "En efecto, se ha declarado que el Derecho de la Unión no exige que, para tener en cuenta la interpretación de un precepto aplicable de ese Derecho adoptada por el Tribunal de Justicia, un órgano jurisdiccional deba, por regla general, reconsiderar su resolución con fuerza de cosa juzgada (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de julio de 2014, Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, apartado 60; de 6 de octubre de 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, apartado 38, y de 29 de julio de 2019, Hochtief Solutions Magyarországi Fióktelepe, C-620/17, EU:C:2019:630, apartado 56).

../..





**Florián García Berro**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Sevilla**

## SUMARIO

1. Planteamiento
2. Instrumentos jurídicos que pueden y deben servir de cauce a una correcta respuesta antielusiva
3. Consideraciones generales sobre la interpretación de la norma tributaria ante realidades elusivas del tributo
4. El principio general de prohibición de abuso en la UE y su consistencia con las normas antielusivas internas (LGT)
5. Las particularidades de la regulación antielusiva interna y sus consecuencias
6. Conclusiones

## RESUMEN

Nuestro estudio pretende aportar ideas para progresar hacia un tratamiento más racional de la elusión fiscal. Con este fin, se utilizan los elementos de análisis existentes en la doctrina, la jurisprudencia y el derecho positivo, y se reflexiona sobre las semejanzas y las diferencias entre las distintas conductas elusivas, valorando las respuestas más apropiadas en función de los riesgos que cada actuación supone para el fisco.

## CONTENIDO

### 1. PLANTEAMIENTO

Este trabajo responde al propósito de aportar algunas ideas para avanzar hacia un tratamiento más racional y previsible de las conductas elusivas de los tributos. Nadie desconoce que se trata de una cuestión difícil, sobre la que planean multitud de aspectos controvertidos, de cuya conjunción resulta un panorama inestable, muy alejado del escenario ideal de certeza deseable desde el punto de vista de la seguridad jurídica. Ahora bien, quizá por eso mismo deba considerarse justificado cualquier esfuerzo adicional que pueda coadyuvar a seguir delimitando, con la mayor precisión posible, qué actuaciones de los contribuyentes son susceptibles de una reacción antielusiva, así como a determinar cuáles han de ser la naturaleza y la gravedad de la correspondiente respuesta.

Así las cosas, consideramos útil revisar la cuestión tratando de conjugar distintos elementos de reflexión, obtenidos del acervo doctrinal, de la práctica jurisprudencial y del ordenamiento positivo, con el objetivo de subrayar los aspectos comunes y las características diferenciales de cada variedad elusiva, sin perder de vista los límites que sitúan una conducta fuera del ámbito de la elusión (alternativas legítimas de tributación), así como de valorar cuál es la respuesta más idónea que el ordenamiento puede dispensar en función de los casos, considerando, de una parte, los riesgos y los perjuicios que la actuación de los sujetos acarrea para el isco y, de otra, la necesaria garantía de la seguridad jurídica y de los derechos individuales. Conviene aclarar, por cierto, que empleamos aquí los términos “elusión” o “conducta elusiva” en un sentido genérico, para designar de modo indistinto cualquier maniobra ilícita orientada a minimizar la carga tributaria, incluyendo en su seno actuaciones que, con ese fin, suponen una utilización forzada o abusiva de las formas jurídicas (identificadas por lo común con el “fraude a la ley” o, en una versión más moderna, con el “conflicto en la aplicación de la norma”), junto a otras que implican la ocultación pura y simple de la realidad (englobadas tradicionalmente bajo el concepto de “simulación”).

Somos conscientes de que el uso del término “elusión” con este significado amplio podría considerarse tal vez impreciso, en cuanto supone englobar en un mismo concepto actuaciones de distinta naturaleza. Esta opción no supone que desdeñemos la importancia de la diferenciación conceptual, teniendo en cuenta sobre todo las consecuencias que arrastra en nuestro plano legal interno, y así se pone de manifiesto en el hecho de que dediquemos a la cuestión un apartado específico de este trabajo. El mismo reproche de imprecisión quizá pudiera hacérsenos por la utilización como sinónimos en el texto de los términos “elusión” o “abuso” (así como los de norma “antielusiva” o “antiabuso”), aunque ello tampoco suponga por nuestra parte desprestigiar los matices que cada uno de esos rótulos puede encerrar bajo una perspectiva dogmática. Lo hacemos así desde la convicción, que trataremos de ir justificando, de que es posible integrar la jurisprudencia sobre prácticas abusivas del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE desde ahora) con la regulación antielusiva interna, considerando que ambas responden igualmente (desde distintos planos) a la necesidad de reaccionar contra unas mismas actuaciones ilícitas orientadas a evitar o reducir el pago de tributos.

El presente trabajo persigue, en definitiva, llamar la atención sobre la presencia de algunos elementos conceptuales que pueden contribuir a “la reflexión profunda y libre de presiones” que consideramos necesaria para superar la confusión actual reinante en materia de cláusulas generales antiabuso, buscando de esa forma propiciar nuevos enfoques para el planteamiento del problema.

..//..



**María García Caracuel**  
**Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Granada**

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. La acumulación de sanciones administrativas y penales en Europa
- III. El marco jurídico del ne bis in idem en España
- IV. La anulación del artículo 197.bis.2 del RGGI
- V. Conclusiones

## RESUMEN

Mientras que en el ámbito europeo está extendida y avalada por la jurisprudencia la acumulación de sanciones penales y administrativas, considerada como un método de represión legítimo cuando esté justificado por la gravedad del delito y así lo contemple una norma legal dentro de un ordenamiento jurídico coherente, en España hemos sido testigos de las limitaciones que impone el principio "ne bis in idem" a la posibilidad del Estado de prever sanciones administrativas y penales con la pretensión de hacer efectiva la lucha contra el fraude fiscal. La anulación del artículo 197 bis.2 del Real Decreto 1065/2007 por la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2019, pone de manifiesto que, a pesar de los esfuerzos del legislador por evitar un conflicto directo con este principio y de coordinar la potestad penal y la administrativa siguen existiendo cuestiones que aclarar.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

El principio ne bis in idem forma parte de los principios informadores del Derecho Penal con la inafectación de limitar el Ius puniendi del Estado y encauzar su ejercicio entre la efectividad de la protección de los bienes jurídicos y el respeto de los derechos fundamentales de los individuos. El valor constitucional del principio ne bis in idem en el ordenamiento jurídico español viene dado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Aunque la Constitución no lo regula expresamente, el Tribunal Constitucional no ha tenido inconveniente en considerar que su naturaleza deriva del principio de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidas en el artículo 25.1 de la CE (SSTC 2/1981, 66/1986, 154/1990 y 204/1996), teniendo como inafectación evitar una reacción punitiva desproporcionada (SSTC 154/1990 y 177/1999) 2. De este modo, su contenido se ha construido a partir de la doctrina emanada del Tribunal Constitucional.

La única referencia normativa en nuestro ordenamiento puede encontrarse en el artículo 31.1 de la vigente Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, conforme al cual: «no podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento».

En el ámbito tributario, la incidencia de este principio tiene especial importancia puesto que un mismo hecho, la elusión de pago de la deuda tributaria, puede recibir diferente tratamiento en dos diferentes ámbitos, administrativo o penal, siendo en este caso de gran trascendencia coordinar la potestad penal con la administrativa. El Estado español no se encuentra entre los Estados europeos en los que se combinan los procedimientos mixtos que permiten una acumulación de sanciones tributarias y administrativas.

En nuestro caso, en el momento en el que la Administración estima que la infracción cometida pueda ser constitutiva de delito, el procedimiento de aplicación de sanciones se suspende. Y, sin embargo, siguen generándose supuestos que entran en conflicto con el mencionado principio. Uno de los últimos ejemplos ha sido la anulación del artículo 197 bis.2 del Real Decreto 1065/2007 por la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 2019, por la vulneración del principio non bis in idem, entre otros. En estos países europeos donde la concurrencia de sanciones penales y administrativas está ampliamente extendida, el núcleo del debate sobre el ne bis in idem ha dejado de ser exclusivamente la posibilidad de acumulación de sanciones –penales y administrativas–, que es visto como algo legítimo cuando esté justificado por la gravedad del delito y así lo contemple una norma legal, de forma que se entienda como una forma de represión compleja y complementaria que persigue un interés general.

../..





**Agustín Turiel Martínez**  
Inspector de Hacienda del Estado

**María Teresa Mata Sierra**  
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de León

## SUMARIO

- I. Regulación de la prueba digital en el ordenamiento tributario:
  1. Consideraciones previas.
  2. El concepto de prueba.
  3. La prueba digital.
  4. La prueba en los procedimientos tributarios:
- II. La adquisición y tratamiento de la prueba digital obtenida por la administración tributaria en la práctica:
  1. Adquisición y tratamiento de la prueba:
- III. Conclusiones.

## RESUMEN

El objeto de este estudio consiste en analizar el marco normativo en lo que se refiere a la prueba digital en los procedimientos tributarios, con especial atención a la prueba obtenida por la Administración Tributaria. En el análisis de esta cuestión detallamos en una primera parte las facultades que a ésta última le asisten para poder llevar a cabo su obtención y sus límites, para continuar en la segunda parte con el estudio del procedimiento técnico que debe seguirse en la obtención de la prueba para que la misma sea lícita, válida y suficiente y que, de esta manera, despliegue los efectos pretendidos por la Administración Tributaria.

## CONTENIDO

### I. REGULACIÓN DE LA PRUEBA DIGITAL EN EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO

#### 1. Consideraciones previas

Con carácter previo al análisis de la cuestión que nos ocupa resulta preciso definir la prueba, así como los aspectos específicos que concurren en la "prueba digital", entendida como un supuesto particular, cuyo contenido, de carácter inmaterial, demanda un tratamiento especial desde el punto de vista de obtención, tratamiento y valoración.

#### 2. El concepto de prueba

Terminológicamente y de acuerdo con la definición dada en el Diccionario de la Real Academia Española, prueba es una palabra con catorce acepciones distintas de las que nos interesan destacar la primera, "acción y efecto de probar", la segunda, "razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende mostrar y hacer patente la verdad o falsedad de algo" y la duodécima, "justificación de la verdad de los hechos controvertidos en un juicio, hecha por los medios que autoriza y reconoce por eficaces la ley". Estas acepciones ya plantean distintos significados, de actividad, elemento y resultado que no pasan desapercibidos para la doctrina.

Por su parte, el Diccionario de Español Jurídico de la Real Academia Española insiste en este triple enfoque al señalar como prueba, en primer lugar, la "actuación procesal de parte, a través de los medios regulados en la norma procesal, por la que intenta acreditar los hechos que invoca como fundamento de su pretensión, con el propósito de acreditar al tribunal su certeza probatoria", en segundo lugar la "actividad encaminada a procurar la fijación de los hechos vertidos en los escritos de calificación y la convicción del juez sobre los mismos" y en tercer lugar "cada uno de los medios probatorios regulados en la norma procesal".

Doctrinalmente, se considera que el término "prueba" presenta distintos significados. Así siguiendo a TARUFFO "en un primer sentido, «prueba» identifica lo que sirve o puede servir para confirmar o falsear una aserción relativa a un hecho de la causa", mientras que "en un segundo sentido, «prueba» designa el resultado que deriva de la adquisición de los medios de prueba en el proceso y de su valoración por parte del juez"; "en un tercer sentido, finalmente, «prueba» indica la vinculación que se instaura entre la prueba en el primero y en el segundo de los sentidos recién presentados".

../..

## Algunas reflexiones sobre las consecuencias derivadas de la presentación extemporánea de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero

# A29

Nueva fiscalidad, N°. 1, 2020



**Laura Soto Bernabeu**  
**Profesora Ayudante de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad Miguel Hernández de Elche**

### SUMARIO

1. La obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero como medida destinada a reforzar la lucha contra el fraude fiscal.
2. La cuestionable proporcionalidad del régimen sancionador aplicable a la presentación extemporánea de la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.
3. El procedimiento de infracción iniciado por la Comisión Europea en 2015 y la remisión del asunto al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
4. Consideraciones finales.
5. Bibliografía consultada.

### RESUMEN

En el presente trabajo se analiza el régimen sancionador aplicable en aquellos supuestos en los que se presenta extemporáneamente la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, al hilo de las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero y de 14 de febrero de 2019. Junto a ello, se analizan los motivos por los que la Comisión Europea considera que el citado régimen sancionador supone una restricción a la libre circulación de personas y trabajadores, a la libertad de establecimiento, a la libre prestación de servicios y a la libre circulación de capitales, las posibles exigencias imperativas de interés general que pueden ser alegadas por las autoridades españolas y a su adecuación al principio de proporcionalidad.

### CONTENIDO

#### 1. LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO COMO MEDIDA DESTINADA A REFORZAR LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL

La necesidad de prevenir y luchar contra el fraude fiscal y la situación de crisis económica que estaba atravesando España constituyeron el eje central de la fundamentación de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa inanciera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Así se manifestó en la Exposición de Motivos de la citada Ley que comienza incidiendo en que "la realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca". Por este motivo se introdujeron en nuestro ordenamiento jurídico diversas medidas diseñadas con el objetivo de "impactar directamente en nichos de fraude detectados como origen de importantes detracciones de ingresos públicos".

En este contexto se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico la Disposición Adicional 18ª de la Ley General Tributaria, en la que se regula una obligación tributaria formal de información de carácter anual sobre determinados bienes y derechos situados en el extranjero y que recae sobre las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria que sean o hayan sido titulares de los mismos en cualquier momento del año al que se refiera la declaración, o sean titulares reales conforme a lo previsto en el artículo 4.2 de la Ley de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo (artículo 2 de la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero).

A pesar del tiempo transcurrido desde su implementación, esta obligación de información continúa siendo un tema de actualidad por diversas circunstancias que serán analizadas en el presente trabajo. Por un lado, dedicaremos el apartado segundo de este trabajo a analizar los diferentes elementos que componen el régimen sancionador asociado al cumplimiento fuera de plazo, así como el contenido de las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de enero y de 14 de febrero de 2019. Como es bien sabido, dicho régimen sancionador se compone de tres elementos.

..//..



**Ignasi Belda**  
Doctor en inteligencia artificial, doctorando en Derecho Tributario  
Universitat Oberta de Catalunya

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. La imposición indirecta, el comercio electrónico y los servicios digitales.
- III. El gravamen a los datos de navegación.
- IV. Soluciones adoptadas en el derecho internacional.
- V. Sujeción al IVA.
- VI. Análisis sobre la legalidad de la propuesta.
- VII. Incidencia fiscal económica.
- VIII. Discusión.
- IX. Conclusiones.

## RESUMEN

El presente artículo propone una reinterpretación de la Ley del Impuesto sobre el Valor (IVA) Añadido para gravar de forma justa y equitativa los beneficios obtenidos por las corporaciones tecnológicas en el ejercicio de su actividad empresarial de prestación de servicios digitales "gratuitos". Esta propuesta pasa por reinterpretar la Ley del IVA para incluir estos servicios digitales entre los supuestos de sujeción al impuesto. Esta fórmula sería una alternativa a la criticada iniciativa de la Comisión Europea (CE) de gravar determinados servicios digitales y, en particular, la compraventa de datos de navegación de usuarios.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Son innumerables las voces doctrinales y legislativas que apuntan hacia un necesario cambio de paradigma tributario, tanto a nivel nacional, como internacional. Sin duda alguna, la economía, la técnica y la sociedad han ido avanzando a un ritmo imparable a lo largo del último siglo. Sin embargo, los sistemas iscales y tributarios han progresado relativamente poco. Si bien es cierto que las "pequeñas enmiendas" son frecuentes, en las últimas décadas, no ha existido una adaptación contundente y de calado de los sistemas tributarios a los nuevos paradigmas técnico-económicos emergentes. Antes de entrar en materia, procede definir qué es lo que caracteriza el paradigma técnico-económico emergente en las dos primeras décadas del siglo XXI. Este paradigma ha sido bautizado como la economía del conocimiento y la gran característica que lo define es que la inteligencia tiene un coste marginal cero. Según describen múltiples autores, en cada revolución tecnológica, existe un determinado factor de producción que pasa a tener un valor marginal de cero.

Esto se puede comprobar una y otra vez a lo largo de la Historia de la Humanidad. Sólo por centrarnos en ejemplos de los dos últimos siglos, en la Primera Revolución Industrial el factor de producción que pasó a tener un coste marginal cero fue la energía. Hasta entonces la energía tenía un coste muy elevado, dado que provenía de fuente humana o animal, pero con la invención del motor de vapor, la producción energética pasó a tener este coste marginal cero.

En la Segunda Revolución Industrial, el factor de producción que pasa a tener un valor marginal cero es el transporte energético, con el advenimiento de la electricidad y el motor de combustión interna. Por tanto, ya no hacía falta que las fábricas se instalaran cerca de las fuentes de combustible, sino que la energía se podía transportar transformada en electricidad o petróleo.

En la Tercera Revolución Industrial, con la popularización de las redes de telecomunicaciones –internet, como red de redes– el factor que pasa a tener un coste marginal cero es el transporte de la información. En este momento surgen los grandes negocios tecnológicos que hoy en día dominan la economía: Google, Amazon, Facebook, etc .

Finalmente, en la Cuarta Revolución Industrial, este factor es la inteligencia. Gracias a las capacidades de supercomputación que ofrecen los dispositivos móviles y la computación en la nube, las aplicaciones de inteligencia artificial se han extendido por todo el planeta en el bolsillo de prácticamente cualquier ciudadano.

../..



**José Francisco Sedeño López**  
Investigador en formación de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Málaga

## SUMARIO

1. Introducción: del trueque al bitcoin.
2. Consideraciones previas: la cadena de bloques.
3. Mundo virtual, problemas reales:
  - 3.1. La calificación jurídico-tributaria del bitcoin.
  - 3.2. Problemas de localización. Los monederos electrónicos:
    - 3.2.1. La doctrina de la DGT en la consulta vinculante V1069-19.
    - 3.2.2. El modelo 720 y las criptomonedas.
    - 3.2.3. Las criptomonedas en el impuesto sobre el patrimonio
  - 3.3. El pseudoanonimato de las criptomonedas.
4. La directiva (UE) 2018/843 y el anteproyecto de ley de octubre de 2018.
5. Conclusiones

## RESUMEN

Las criptomonedas, basadas en la tecnología blockchain, han irrumpido en nuestra sociedad revolucionando el orden social y económico establecido. Ahora bien, esta disrupción plantea problemas jurídicos como consecuencia de la falta de una regulación expresa. A nivel jurídico-tributario, y al margen de las dudas planteadas sobre la tributación de las operaciones con criptomonedas, surgen diferentes cuestiones problemáticas relacionadas con su calificación jurídica, la localización geográfica y el pseudoanonimato.

El presente trabajo tiene como objetivo principal realizar un análisis de dichos desafíos, desde la perspectiva del control tributario. De la misma forma, se analizarán la Directiva 2018/843 y el Anteproyecto de Ley de octubre de 2018, ya que son estas las únicas disposiciones que se refieren de forma expresa a las monedas virtuales.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN: DEL TRUEQUE AL BITCOIN

A lo largo de la historia, han existido distintos bienes que han servido como medio de pago. Desde que el hombre es hombre ha existido el comercio, si bien en un principio se basaba fundamentalmente en el trueque. No obstante, este mecanismo imponía fuertes restricciones, ya que era necesario que cada parte necesitase justamente lo que la otra ofrecía, y viceversa. Con el desarrollo de la sociedad y del comercio surgieron las monedas, como elemento facilitador de los intercambios. Diversos objetos fueron utilizados como tal, pero finalmente se acabaron consolidando las monedas metálicas, probablemente por su valor intrínseco, además de ser fácilmente transportables.

Sin embargo, como consecuencia de la expansión del comercio, coexistían multitud de monedas procedentes de los más diversos territorios. Por ello, y tras un proceso iniciado por el Banco de Ámsterdam en 1609, los estados fueron asumiendo el monopolio de la creación del dinero, a la par que surgían los primeros bancos centrales. Con ello, se consiguió estandarizar la moneda, se garantizó su calidad, y en consecuencia se redujo la incertidumbre y se generó confianza. Paralelamente, se había extendido en Europa el uso del dinero papel, auspiciado por la iniciativa del Banco de Inglaterra (aunque sus orígenes se encuentran en China, alrededor del siglo XI). Estas monedas contaron con una característica fundamental durante esta época: su convertibilidad en oro, lo que actuaba como un mecanismo de control de precios, pues la oferta de oro aumentaba de forma estable. Sin embargo, en el año 1971 se acabó con este sistema, conocido como Bretton Woods, estableciéndose un sistema basado en el dinero fiduciario. En los últimos años, estamos asistiendo a una evolución vertiginosa de los distintos medios de pago, de la que las criptomonedas podrían ser el paso más reciente.

Desde los años noventa del pasado siglo se han generalizado las monedas electrónicas, las transferencias y el uso de tarjetas en sus distintas versiones (débito, crédito, monedero...).

..//..



**Elizabeth Gil García**  
**Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Alicante**

## RESUMEN

El TS ha admitido mediante auto de 31 de enero de 2020, por presentar interés casacional objetivo, el recurso contra la sentencia del TSJ de Andalucía de 8 de marzo de 2019 en la que se determina que la exención del art. 4.Ocho.Dos de la LIP no se aplica a los préstamos participativos. Como es bien sabido, este precepto contempla una exención respecto de las participaciones en entidades. La cuestión que se suscita, y que se aborda en el presente comentario, es si los préstamos participativos se incardinarían o no en el meritado precepto y, en su caso, si estarían exentos a efectos del IP.

## CONTENIDO

### 1. LA SENTENCIA DEL TSJ DE ANDALUCÍA DE 8 DE MARZO DE 2019

Tal y como se desprende de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía del 8 de marzo de 2019, la contribuyente considera que el préstamo participativo otorgado a una sociedad mercantil presenta notas comunes con las participaciones sociales y que, por tanto, cabe aplicar la exención del art. 4.Ocho.Dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

En consecuencia, la contribuyente interpuso reclamación frente al acuerdo del Gerente Provincial de la Agencia Tributaria de Andalucía de 21 de noviembre de 2016 por el que se denegaba la rectificación de la autoliquidación del IP correspondiente al ejercicio 2014.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Andalucía, en su resolución de 30 de noviembre de 2017, desestima la reclamación y confirma la autoliquidación del IP del citado ejercicio, incorporando, pues, en la base imponible el valor del préstamo participativo que la contribuyente tiene suscrito con una sociedad mercantil.

Al entender la contribuyente que el préstamo participativo equivale a una participación en el patrimonio de la sociedad prestataria y que, por consiguiente, está afectado por la exención objetiva del art. 4 de la LIP, interpone recurso contencioso-administrativo frente a la resolución del TEAR de Andalucía.

El TSJ de Andalucía, en su sentencia de 8 de marzo de 2019, desestima el recurso contencioso-administrativo en base a los siguientes argumentos. Señala, en primer lugar, que los préstamos participativos vienen caracterizados por constituir cesiones de fondos dinerarios a favor de una sociedad mercantil, percibiendo el prestamista unos intereses variables que dependen, según lo acordado, de los beneficios que obtenga la entidad, la evolución del patrimonio neto de la misma y/o del volumen de negocio.

Por tanto, indica el TSJ de Andalucía que los préstamos participativos no constituyen títulos representativos del capital, no atribuyendo "a su titular la condición de socio, ni los derechos que le son inherentes". La contribuyente pone el énfasis en la similitud entre las participaciones en el capital de entidades y los préstamos participativos basándose en el hecho de que, en el supuesto de amortización anticipada de tal préstamo, se compensará "mediante una ampliación de capital equivalente al importe objeto de amortización anticipada (...), y se consideran patrimonio neto a los efectos de reducción de capital y liquidación de la sociedad".

Sin embargo, para el TSJ de Andalucía tal equiparación "no altera su naturaleza de contrato de préstamo, ya que en ningún caso se asimila la situación del acreedor a la de los socios de la entidad prestataria".

En efecto, si bien es cierto que los préstamos participativos permiten participar en los beneficios de la sociedad mercantil, ello no implica ninguna capacidad subjetiva respecto a la gestión societaria ni quedan sometidos al régimen de transmisión de las participaciones.

Asimismo, apunta el TSJ de Andalucía que, desde la perspectiva iscal, este tipo de préstamos permiten al prestamista aplicarse una exención para evitar la doble imposición interna que resultaría del gravamen en el IS de la entidad prestataria, y en el IS o en el IRPF del prestamista (art. 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades).

Ahora bien, indica el TSJ de Andalucía que esta regla no es trasladable al ámbito del IP y ello porque el art. 4.Ocho.Dos de prestataria. En otras palabras, la remuneración que el prestamista recibe respecto del préstamo participativo otorgado a una sociedad mercantil, "conceptualmente nos ubica en la órbita de la retribución de fondos ajenos".

../..



**Ignacio Corral Guadaño**  
**Inspector de Hacienda del Estado**  
**Estudiante del programa de doctorado en Ciencias Jurídicas y Sociales**  
**UNED**

## SUMARIO

1. Introducción: los retos actuales de las Administraciones tributarias
2. La relación jurídico-tributaria: de la confrontación, al cumplimiento cooperativo
3. La gestión del IRPF en España: la campaña de la renta
4. Fundamentos y propuestas de reforma en la gestión y el control del IRPF
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Bibliografía

## RESUMEN

En los últimos años, las Administraciones tributarias están abordando un cambio en la forma de relacionarse con los contribuyentes. Surge así el modelo de cumplimiento cooperativo, si bien el modelo debe entenderse como una manifestación más del principio general que debe presidir toda la actividad pública, el principio de buena Administración.

En este ámbito, la campaña sobre la renta en España constituye un claro ejemplo del modelo de «buena Administración» en materia tributaria, enfocada en el ciudadano; si bien, deben plantearse nuevas propuestas para continuar con el proceso de mejora continua que siempre lo ha presidido.

## CONTENIDO

### 1. Introducción: los retos actuales de las Administraciones tributarias

La Administración tributaria de un país suele ser el reflejo de su sociedad y de su economía. Así, la tan manida «revolución» que estamos viviendo, una revolución global, digital y móvil ha tenido una clara incidencia en la tributación y en las prácticas de las Administraciones tributarias.

Con independencia de las reformas legales y las adaptaciones de los sistemas tributarios a esta realidad, no cabe duda de que algo ha cambiado en la estrategia de lucha contra el fraude, en la operativa de las Administraciones tributarias y en su forma de relacionarse con los contribuyentes y con otras Administraciones.

Básicamente se han producido tres fenómenos dignos de destacar y todos relacionados con la realidad que estamos viviendo. En primer lugar, en la última década se ha producido una pérdida de ingresos generalizada debido a la crisis económica y a las nuevas formas de planificación fiscal, la movilidad de los recursos y los nuevos activos financieros existentes.

Fruto de esta situación, las jurisdicciones han optado por reaccionar y cambiar el modelo de trabajar, avanzando hacia una actuación más coordinada. Surgen así, lideradas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), iniciativas como el proyecto BEPS o el Foro Global sobre Transparencia e intercambio de Información. Aunque estas medidas no son objeto de análisis en este artículo, sí conviene decir que tanto la Unión Europea (UE), como España, han estado claramente alineadas con esta nueva forma de entender la fiscalidad internacional, yendo en determinados casos, incluso más allá de lo que indica la propia OCDE y otros órganos internacionales.

En segundo lugar, se ha producido un aprovechamiento generalizado de las nuevas tecnologías para mejorar la eficiencia de la gestión tributaria y, en muchos casos, reducir el coste de cumplimiento de los contribuyentes y el coste propio de la recaudación.

Así, en el caso de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), el uso de la autoliquidación por parte de los contribuyentes como forma de determinación de la obligación tributaria ha evolucionado hacia un modelo en el que es la propia Administración la que, a pesar de pedir la conformidad de los contribuyentes, asume el peso de la determinación del hecho imponible y su cuantificación.

Se establecen actuaciones de asistencia que facilitan la vida de los ciudadanos eximiéndoles de declarar, facilitándoles la comunicación de los datos fiscales o incluso confeccionándoles el borrador de la declaración que el contribuyente debe presentar.

../..



José Manuel Cordero Ferrera  
Universidad de Extremadura

Carlos Díaz Caro  
Universidad de Extremadura

Francisco Manuel Pedraja Chaparro  
Universidad de Extremadura

Cristina Polo Fernández  
Universidad de Extremadura

## SUMARIO

1. Introducción
2. Revisión de la literature
- 2.1. Estudios internacionales
- 2.2. Estudios referidos al contexto español
3. Metodología
4. Datos y variables
5. Resultados
6. Conclusiones

## RESUMEN

Este trabajo estima la evolución de la eficiencia en la gestión de los principales tributos tradicionales cedidos a las Comunidades Autónomas durante el período 2005-2014. En el análisis empírico las medidas de eficiencia se obtienen mediante la aplicación de un modelo condicional robusto, con el que resulta posible incluir en la estimación la influencia de variables representativas del contexto socio-económico en el que operan las oficinas tributarias. Además, esta metodología se ha adaptado a un contexto dinámico en el que pueda analizarse la evolución experimentada por el comportamiento de estas unidades a lo largo de un período que incluye la última crisis económica. El principal resultado es que, una vez que ajustamos los índices de eficiencia por las variables de contexto, las diferencias entre las unidades evaluadas son muy reducidas.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

En todo sistema de financiación territorialmente descentralizado el diseño del sistema de nivelación es un elemento clave que precisa la determinación de las necesidades de gasto y de la capacidad fiscal de los gobiernos subcentrales. La capacidad fiscal o recaudación normativa, como se la conoce en el caso de las Comunidades Autónomas (CCAA), es el rendimiento

que pueden obtener esos gobiernos de sus tributos cedidos si se impone a sus ciudadanos un determinado esfuerzo fiscal y se actúa con un determinado grado de eficiencia en la gestión tributaria. La mayoría de los trabajos que han analizado esta cuestión se han centrado en identificar los problemas que plantea el cálculo de la recaudación normativa o teórica de los impuestos cedidos (López-Laborda, 2016; De la Fuente, 2016). Sin embargo, hasta el momento, se ha prestado poca atención a las posibles diferencias existentes en el grado de eficiencia en la gestión tributaria de las CCAA.

Existen varios estudios empíricos que han abordado previamente esta cuestión en el contexto específico español. Sin embargo, como se pone de manifiesto en la sección segunda del trabajo, todos ellos presentan limitaciones que nos llevan a cuestionar la validez de sus resultados. Nuestro propósito es, por tanto, superar dichas limitaciones mediante el planteamiento de una aproximación novedosa, tanto desde el punto de vista metodológico como en lo relativo a las variables consideradas, para poder cuantificar los niveles de eficiencia demostrados por las delegaciones territoriales encargadas de gestionar los tributos tradicionalmente cedidos a las CCAA en el marco de su sistema de financiación a lo largo de un período de diez años (2005-2014).

..//..

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

### Norma Foral General Tributaria: diferencias más significativas entre Álava, Bizkaia y Gipuzkoa (II)

# A35

Forum Fiscal N° 266, julio 2020



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

#### SUMARIO

(...)

- XL. Plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa
- XLI. Notificaciones en materia tributaria
- XLII. Notificación por comparecencia
- XLIII. Autoliquidaciones
- XLIV. Procedimientos de gestión tributaria
- XLV. Procedimiento iniciado mediante autoliquidación
- XLVI. Terminación del procedimiento iniciado mediante declaración
- XLVII. Procedimiento de liquidación iniciado de oficio
- XLVIII. Procedimientos de gestión tributaria. procedimiento de comprobación limitada: terminación
- XLIX. Facultades de la inspección de los tributos

#### CONTENIDO

##### XXXVII. Desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios

Los obligados tributarios pueden rehusar la presentación tanto de los documentos que no sean exigibles en virtud de lo dispuesto en la normativa tributaria, como de aquéllos que ya hayan sido presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Tanto Álava como Gipuzkoa, cosa que no hace Bizkaia, apostillan «siempre que se indique el día y el procedimiento en el que los presentó».

Dentro de esta materia, existe otra diferencia en la regulación del trámite de audiencia. Así:

Álava y Gipuzkoa:	Bizkaia:
<p>En todo procedimiento de aplicación de los tributos se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que éste pueda alegar lo que convenga a su derecho.</p> <p>Este trámite no será necesario realizarlo en los siguientes casos:</p> <p>a.- En los casos en que la Administración, sin necesidad de notificar previamente al obligado tributario la propuesta de liquidación, está habilitada para practicar liquidación provisional (son los supuestos contenidos en el artículo 126.2 de la Norma Foral General Tributaria en el caso de Álava y 126.1 de la correspondiente de Gipuzkoa).</p> <p>b.- Cuando en las normas reguladoras del procedimiento de que se trate esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta.</p> <p>c.- En el procedimiento de apremio.</p>	<p>Con otra redacción dice lo mismo.</p> <p>Pero tras lo anterior se señala que «no obstante, cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución, el expediente se pondrá de manifiesto en el citado trámite.»</p>

##### XXXVIII. Notificación de las liquidaciones tributarias

Las liquidaciones tributarias han de ser notificadas a los interesados y deben tener un contenido mínimo. Dentro de este contenido se encuentra su motivación cuando dichas liquidaciones no se ajusten a los datos consignados por el obligado tributario o a la aplicación o interpretación de la normativa realizada por éste. Esta motivación se concreta en la necesidad de expresar los hechos y elementos esenciales que originen las liquidaciones, así como los fundamentos de derecho que han servido a la misma. Así se expresan las normativas de Bizkaia y Gipuzkoa.

../..





**José-Andrés Rozas**  
**Catedrático de Derecho financiero y tributario**  
**Universidad de Barcelona**

## SUMARIO

- I. La retroescena fiscal internacional
  - 1. El clima fiscal internacional
  - 2. El impulso del G20/OCDE
  - 3. Los principios inspiradores
  - 4. Las políticas públicas
  - 5. Las experiencias comparadas
- II. Los planes de cumplimiento tributario
  - 1. El marco estructural
  - 2. El marco normativo
  - 3. La UNE 19602
- III. Las iniciativas de la AEAT
- IV. Acicates del compliance (25)
  - 1. El «palo»: la aversión a la pérdida
  - 2. La «zanahoria»: la expectativa del beneficio
- V. A modo de conclusión

## CONTENIDO

### I. La retroescena fiscal internacional

A lo largo de la segunda década del presente siglo se han desarrollado en todo el orbe internacional una serie de políticas públicas tributarias cuyo conjunto, variopinto, se puede englobar bajo la expresión inglesa de compliance tributario, o fiscal. Las siguientes líneas se van a dedicar a describir sus fundamentos —su origen, principios rectores, expresiones prácticas y razón de ser— para trazar las consecuencias que su implantación está llamada a tener en los modelos de configuración y aplicación del Derecho tributario.

En este primer epígrafe se hará un esbozo del clima fiscal internacional en el que se gestan estas políticas (epígrafe 1), y que explica el porqué de los documentos en los que toma forma (epígrafe 2). Centrada la cuestión, se dará una referencia de los principios que las inspiran (epígrafe 3), las políticas públicas específicas en las que se traducen (epígrafe 4), y las experiencias concretas a que han dado lugar en el Derecho comparado (epígrafe 5).

#### 1. El clima fiscal internacional

Si las Autoridades tributarias nacionales han acometido reformas encaminadas al desarrollo de políticas de compliance tributario ha sido merced al impulso que a las mismas se ha dado desde organismos de cooperación internacional. Un efecto sonoro, en el orden tributario, de la globalización de las relaciones sociales y económicas ha sido el de evidenciar cómo las asimetrías normativas (tax arbitrage) entre los distintos ordenamientos jurídicos nacionales en liza, combinadas con los mecanismos convencionales para la atenuación de la doble imposición, y la escasa cooperación entre las Administraciones tributarias, ofrecían a las empresas de dimensión multinacional, y a los grandes patrimonios, considerables oportunidades (loopholes) para reducir sus facturas fiscales.

Al mismo tiempo los Estados —con mayor o menor intensidad en cada caso— competían —siguen compitiendo (1)— entre sí de forma incongruente ejercitando su soberanía tributaria en sentidos contradictorios: i) por una parte establecen regímenes especiales de beneficios fiscales para atraer capitales y actividad económica del exterior, últimamente, incluso, para personas físicas, como en Portugal e Italia señaladamente; ii) contemporáneamente, a través de cláusulas especiales antielusión (SAAR's), o del uso de las cláusulas generales (GAAR's), tratan de evitar que los capitales o contribuyentes nacionales se trasladen a otros territorios fiscales.

Ambos fenómenos han incrementado considerablemente la complejidad del marco normativo tributario —sobre todo en lo relativo a las relaciones transfronterizas— y ha generado una creciente incertidumbre en su aplicación, con el consiguiente deterioro de la seguridad jurídica.

..//..



**Gemma Martínez Bárbara**  
**Jefa del Servicio de Política Fiscal**  
**Hacienda Foral de Bizkaia**

## SUMARIO

- I. HOJA DE RUTA DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA FORAL VASCA DESDE EL 14 DE MARZO DE 2020
- II. MEDIDAS FISCALES MÁS DESTACABLES ADOPTADAS POR LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS
  1. Régimen de aplazamientos extraordinarios como consecuencia de la pandemia COVID-19
  2. Impacto de la crisis sanitaria en las campañas de declaración del IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sociedades en los Territorios Históricos
    - 2.1 Las campañas del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio
    - 2.2 La campaña del Impuesto sobre Sociedades
  3. Compensación de pérdidas: la novedosa introducción del carry back en la fiscalidad de los Territorios Históricos

## RESUMEN

Desde el inicio de la pandemia las Haciendas Forales han aprobado numerosas medidas fiscales para minimizar y/o hacer frente a sus efectos, y Gemma Martínez nos ofrece en este artículo una visión complementaria de las mismas, analizando la hoja de ruta que ha llevado a las instituciones forales a su adopción, y que parecen haber seguido las recomendaciones de la OCDE, que identifica 4 fases de desarrollo de la pandemia y las vincula a diferentes medidas tributarias que vienen a satisfacer diversos objetivos de política fiscal en respuesta a la misma.

## CONTENIDO

Llegó el principio de la segunda década del siglo XXI y con él hizo su aparición un nuevo Cisne Negro en forma de pandemia global originada por el virus SARS-Cov-2. La teoría del Cisne Negro es una metáfora bien conocida que, en el ámbito económico, describe aquellos sucesos que ocurren por sorpresa, sin que ningún analista hubiera previsto ni tenido en cuenta porque, a priori, eran improbables y que terminan teniendo un gran impacto y repercusiones trascendentales. La crisis del Covid-19 es un ejemplo de esta teoría, creada por el economista Nassim Nicholas Taleb, profesor de Ciencias de la Incertidumbre de origen libanés y nacionalizado estadounidense (1). Mediante ella, Taleb trata de cuestionar los análisis económicos que se hacen para predecir el futuro mediante una extrapolación de lo que ha ocurrido en el pasado, predicciones que, tarde o temprano, se verán confrontadas por la aparición imprevista de un Cisne Negro. Esta rareza ajena a las expectativas normales provoca un impacto tremendo y, por eso mismo, la naturaleza humana trata de inventar una explicación verosímil después de que se haya producido, con lo que se convierte en un hecho justificable y, en consecuencia, predecible.

En números anteriores (2), diversos autores han contribuido con sus comentarios a presentar una visión de conjunto sobre la adopción de medidas urgentes y transitorias por parte de las Haciendas Forales del País Vasco como reacción ante la aparición de la pandemia Covid-19. El presente artículo pretende ofrecer una visión complementaria, analizando la hoja de ruta que ha llevado a las instituciones forales a la adopción de las medidas tributarias extraordinarias y centrándose en algunas de las medidas adoptadas más relevantes hasta el momento de cierre de estas líneas (3).

### I. HOJA DE RUTA DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA FORAL VASCA DESDE EL 14 DE MARZO DE 2020

Si algo resulta objetivamente cierto es que los Territorios Históricos han reaccionado de forma rápida e intensa ante esta crisis. De forma rápida, mediante la utilización de los instrumentos normativos que permiten la adopción por razones de urgencia por parte de los ejecutivos forales de medidas tributarias del mayor rango, que deben ser convalidadas con posterioridad por las Juntas Generales de cada Territorio Histórico, en claro paralelismo con el Real-decreto ley de que dispone el gobierno central. Así, la primera reacción se produjo por parte de Bizkaia con la aprobación 3 días después de la declaración del estado de alarma por el gobierno del Estado del primer paquete de medidas tributarias urgentes en respuesta a la pandemia, instrumentado a través del Decreto Foral Normativo 1/2020, de 17 de marzo, de medidas tributarias urgentes derivadas del COVID-19, que se publicó al día siguiente en el BOB. Araba reaccionó a continuación, mediante la publicación en el BOTA el día 20 de marzo del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2020, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de marzo, por el que se aprueban medidas tributarias urgentes para responder al impacto económico del COVID-19. Finalmente, Gipuzkoa publicó el 25 de marzo en el BOG, el Decreto Foral-Norma 1/2020, de 24 de marzo, por el que se aprueban determinadas medidas de carácter tributario como consecuencia de la crisis sanitaria del Covid-19.

..//..



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

## SUMARIO

- G. DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y A UN JUEZ IMPARCIAL
- H. PRESUNCIÓN DE INOCENCIA Y DERECHOS DE LA DEFENSA
- I. PRINCIPIOS DE LEGALIDAD Y DE PROPORCIONALIDAD DE LOS DELITOS Y LAS PENAS
- J. DERECHO A NO SER JUZGADO O CONDENADO PENALMENTE DOS VECES POR LA MISMA INFRACCIÓN
- K. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA CARTA

## RESUMEN

Isaac Merino continúa en esta segunda parte con el análisis de algunos de los derechos fundamentales recogidos en la Carta Europea que puede proyectarse la fiscalidad, y que podrían posibilitar la interposición de recurso de revisión contra una resolución judicial firme que hubiera sido dictada en violación de alguno de estos derechos.

## CONTENIDO

### G. DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y A UN JUEZ IMPARCIAL

Es el artículo 47 de la Carta el que recoge el derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial. Como señalan las «Explicaciones» el párrafo primero se basa en el artículo 13 del CEDH. Con todo y con eso, en el Derecho de la Unión la protección es más amplia, ya que garantiza un derecho a un recurso efectivo ante un juez. Expresan, igualmente, las «Explicaciones», que el párrafo segundo corresponde al apartado 1 del artículo 6 del CEDH. Salvo en lo referente a su ámbito de aplicación, las garantías ofrecidas por el CEDH se aplican de manera similar en la Unión Europea.

Habida cuenta la conexión de la Carta con el CEDH nos parece oportuno mencionar dos recientes sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos que se refieren a España.

Una de ellas, de la sección tercera, corresponde al asunto Inmoterra Internacional Denia S.L. c. España (demanda n.º 60484/16), y está fechada el 26 de junio de 2020. Dicha sociedad fue objeto de embargo de un inmueble como consecuencia de una ejecución hipotecaria, siendo notificada en el procedimiento de ejecución judicial a un determinado domicilio, que dice no es el actual. Alega en su demanda que el órgano judicial no llevó a cabo una labor de investigación suficiente de su domicilio, ya que la AEAT, entre otros, conocía de su domicilio actual. El TEDH concluye que las autoridades judiciales competentes fueron diligentes a la hora de informar a la empresa demandante sobre los procedimientos en marcha. Se le dio una oportunidad razonable de tener conocimiento de los procedimientos y, en esas circunstancias, se puede considerar que renunció a su derecho de comparecer ante el tribunal. Consecuentemente la queja en virtud del artículo 6.1 CEDH fue declarada inadmisibles por ser manifiestamente infundada y, por lo tanto, se rechazó.

La otra, Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Sección Tercera), asuntos Gil San Juan Gil c. España (Demanda n.º 48297/15), se refiere a la inadmisión de un recurso de casación y está fechada el 26 de mayo de 2020. De la valoración del Tribunal Europeo de Derechos Humanos nos quedamos con sus palabras sobre el formalismo excesivo, expresadas del modo siguiente:

«31. En la jurisprudencia de este Tribunal queda bien establecido que el "formalismo excesivo" puede ir en contra de la exigencia de garantizar un derecho a la tutela judicial efectiva de forma práctica y eficaz con arreglo al artículo 6.1 del Convenio. Esto suele ocurrir en asuntos en los que se establece una norma procesal particularmente exigente, que impide que la acción de un demandante sea examinada en cuanto al fondo, con el consiguiente riesgo de que se infrinja su derecho a la protección efectiva por parte de los tribunales (ibíd., § 97). El análisis de una queja por exceso de formalismo en las decisiones de los tribunales internos suele ser el resultado de un examen del caso en su conjunto, teniendo en cuenta las circunstancias particulares de ese caso (ibíd., § 98). Al practicar dicho análisis, el Tribunal ha incidido con frecuencia en cuestiones como la "seguridad jurídica" y la "adecuada administración de justicia" como dos elementos esenciales para diferenciar entre el formalismo excesivo y una aplicación tolerable de las formalidades procesales. En concreto, ha sostenido que el derecho a la tutela judicial efectiva se ve menoscabado cuando las normas dejan de servir a los fines de la seguridad jurídica y una adecuada administración de justicia, y forman una especie de barrera que impide al recurrente que su caso sea resuelto en cuanto al fondo por el tribunal competente (véase, por ejemplo, Zubac, citado anteriormente, § 98; Kart c. Turquía [GS], n.º 8917/05, § 79, de 3 de diciembre de 2009; y Arrozpide Sarasola y otros, citado anteriormente, § 93)».

././..



**Idoia Zapirain Torrecilla**  
**Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas**  
**DF Gipuzkoa**

**Diputación Foral de Gipuzkoa**

## **SUMARIO**

1. ERTES - ERES. TRATAMIENTO EN EL IRPF
2. TRIBUTACIÓN DE AYUDAS O SUBVENCIONES PÚBLICAS PERCIBIDAS
3. IMPAGO DE RENTAS DE ARRENDAMIENTOS DE INMUEBLES
4. MEDIDAS TENDENTES A LA CONSECUCCIÓN DE UNA REACTIVACIÓN ECONÓMICA Y A PALIAR LA FALTA DE LIQUIDEZ DE QUIENES VIENEN DESARROLLANDO ACTIVIDADES EMPRESARIALES O PROFESIONALES
5. MEDIDAS DESTINADAS A APOYAR LA TRANSFORMACIÓN DIGITAL DEL COMERCIO MINORISTA
6. MEDIDAS TENDENTES A EVITAR INCUMPLIMIENTOS DE REQUISITOS EXIGIDOS POR LA NORMATIVA TRIBUTARIA EN EL ACCESO A BENEFICIOS O RÉGIMENES FISCALES CONDICIONADOS, ENTRE OTROS, POR EL CUMPLIMIENTO DE DETERMINADOS PLAZOS

## **CONTENIDO**

La situación de emergencia sanitaria provocada por el COVID 2019 ha afectado y va a seguir haciéndolo, al menos de forma coyuntural, a muchos ciudadanos del País Vasco en muy diversos ámbitos y, entre ellos, lógicamente en el ámbito fiscal.

Y dicha incidencia va a venir dada fundamentalmente por dos aspectos diferenciados:

— De un lado, por las circunstancias en las que se han visto inmersos de forma inesperada muchos de ellos, entre las que cabe destacar el haberse visto afectados por un expediente temporal o definitivo de regulación de empleo, por haber percibido ayudas o subvenciones públicas al haber visto reducidos sus ingresos o por dejar de percibir rentas como consecuencia, por ejemplo, del impago de alquileres de inmuebles.

— De otro lado, por las medidas tributarias que han sido adoptadas por las Diputaciones Forales, con diversos objetivos tales como el de procurar una reactivación económica, el de paliar la falta de liquidez de empresarios o profesionales, favorecer el comercio digital o salir al paso y evitar posibles incumplimientos fiscales que en otro caso podrían darse.

Aspectos ambos que van a ser objeto de análisis en las siguientes notas, con particular atención a las medidas tributarias adoptadas en el Territorio Histórico de Gipuzkoa.

### **1. ERTES - ERES. TRATAMIENTO EN EL IRPF**

La prestación por desempleo percibida tras la pérdida involuntaria, definitiva o temporal de un empleo, o tras la reducción de la jornada diaria de trabajo, acordada en el correspondiente procedimiento de regulación de empleo es una renta sujeta al IRPF, y de la lectura de las Normas Forales reguladoras del Impuesto en el País Vasco deriva, al menos en la redacción actual, la ausencia de exención aplicable a las mismas, salvo en los supuestos de percepción en forma de pago único y siempre que se cumplan los requisitos adicionales al efecto requeridos.

Dicha prestación de desempleo, por lo demás, merecerá la calificación de renta de trabajo y una consecuencia adicional a tener en cuenta en base a ello es la obtención de rentas de trabajo de más de un pagador, lo que puede llevar a su perceptor a tener la obligación de presentar declaración por el IRPF.

En efecto, las Normas Forales del IRPF vigentes en los tres territorios Históricos contemplan un umbral de importe de percepción de rentas de trabajo, en concreto el referido a rendimientos brutos del trabajo superiores a 12.000 euros y hasta el límite de 20.000 euros anuales en tributación individual, que determina la obligación de declarar en caso de percibirse los mismos de más de un pagador.

Por lo demás, dicha prestación estará sujeta a la correspondiente retención a cuenta, que el pagador, que en este caso con carácter general será el Servicio Público de Empleo Estatal, calculará atendiendo únicamente a las rentas de trabajo que va a satisfacer.

../..



**Irene Rovira Ferrer**  
**Profesora Agregada de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universitat Oberta de Catalunya (España)**

## SUMARIO

1. Introducción
2. Los problemas inherentes al método de estimación del valor real de los inmuebles como base imponible del ISO y el ITPAJD mediante la referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes
3. El actual posicionamiento del TS acerca de su insuficiencia como método de comprobación
4. La tasación pericial contradictoria ante su utilización
5. El papel actual de la estimación del valor real mediante la referencia a valores catastrales del método comprobación de valores mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ISD y el ITPAJD
6. ¿El fin del valor real?
7. Conclusiones
8. Bibliografía

## RESUMEN

El principal objetivo del presente trabajo es el análisis del método de comprobación del valor real mediante la estimación por referencia a valores catastrales multiplicados por índices o coeficientes en el ámbito del ITPAJD y el ISD, tributos en los que constituye su base imponible. (tributos en los que el valor real configura su base imponible). Para ello, tras la constatación de los diferentes problemas inherentes en esta forma de estimación, al propio método, se estudiará el actual posicionamiento del TS acerca de su insuficiencia en cuanto a método de comprobación (cambio de jurisprudencia establecido por la STS de 23 de mayo de 2018 —Rec. 1880/2017—), analizando posteriormente el papel que actualmente desempeña su uso y las demás consecuencias que de ello se derivan.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

De conformidad con el art. 9 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD) y el art. 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y del gravamen de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) parte del valor real de los bienes o derechos transmitidos (minorado por las cargas y, en el caso del ISD, también por las deudas que pudieran ser deducibles).

Además, como se desprende, y en el caso del ISD también por las deudas, que, en su caso fueran, deducibles). Y como se desprende del art. 25 del TRLITPAJD y del art. 70 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RITPAJD), aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, así también ocurre en algunos casos de los gravámenes de Operaciones Societarias (OS) y Actos Jurídicos Documentados (AJD).

No obstante, más allá de los concretos supuestos previstos en el art. 46.5 del TRLITPAJD 1, ninguno de los mencionados textos legales ni su desarrollo reglamentario concretan qué deberá entenderse por «Valor real», si bien, como señaló la STS de 5 de octubre de 1995 (Rec. 3379/1991), en un principio debería entenderse que hace referencia al valor de mercado correspondiente a un mercado libre y perfecto (remitiéndose en este punto a la definición que de este último ofrecía la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 30 de noviembre de 1994 a la hora de concretarlo como «el importe neto que razonablemente podría esperar recibir un vendedor por la venta de una propiedad en la fecha de valoración, mediante una comercialización adecuada, y suponiendo que existe al menos un comprador potencial correctamente informado de las características del inmueble, y que ambos, comprador y vendedor, actúan libremente y sin un interés particular en la operación»).

../..



**Eduardo Sanz Gadea**  
**Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)**

## SUMARIO

1. Nota introductoria
2. Conciencia de la necesidad de reformar el sistema de tributación internacional sobre los beneficios de las empresas
3. La agenda de la OCDE
4. Las iniciativas armonizadoras de la Unión Europea
5. El unilateralismo
6. Los proyectos de la Hacienda Pública Española relacionados con la fiscalidad internacional sobre los beneficios
7. Conclusiones
8. Bibliografía
9. Anexo de ejemplos

## RESUMEN

Cuando todavía las distintas jurisdicciones fiscales se hallan sumidas en el proceso de implantación de los compromisos políticos derivados de los informes finales del proyecto BEPS, la OCDE ha lanzado un nuevo proyecto relativo al sistema de tributación internacional sobre los beneficios, de cuya aprobación se derivarán reformas radicales. Al tiempo, la Unión Europea prosigue impulsando propuestas de directiva en ese campo, aunque limitadas al espacio europeo. La presente colaboración describe esos trabajos y bosqueja en las posibles consecuencias respecto del Impuesto sobre Sociedades.

## CONTENIDO

### 1. Nota introductoria

El año en curso se presenta lleno de incertidumbres en relación con el futuro de la tributación de los beneficios empresariales.

En el ámbito doméstico, los anteproyectos de octubre de 2018 y el proyecto de ley de presupuestos para 2019, los cuales inciden, directa o indirectamente, sobre la fiscalidad internacional, probablemente culminarán en 2020.

En el ámbito internacional, la OCDE pretende alcanzar un acuerdo político para, a finales de 2020, reformar el sistema de tributación internacional sobre los beneficios. La estrategia que ha puesto en circulación es sumamente ambiciosa, y técnicamente complicada.

Menos clara está la posición de la Unión Europea. En efecto, su proyecto estrella, la base imponible común consolidada (BICIS), sufre un cierto estancamiento, tal vez a la espera de los resultados que se alcancen, si algunos, en la OCDE y, por otra parte, sus dos propuestas de directiva en materia de economía digital parecen superadas por la agenda de la OCDE, además de contar, en particular, la relativa al impuesto sobre los ingresos de las empresas digitales, con la oposición frontal de la Administración norteamericana.

Sin embargo, ese tipo de impuesto, o similar, se está extendiendo entre países relevantes de la comunidad internacional, dando lugar a lo que se conoce como unilateralismo, esto es, a la adopción de medidas que afectan al sistema de tributación internacional sobre los beneficios puesto en pie por la OCDE, al margen del consenso internacional.

En fin, la reforma fiscal de Trump, en cuanto afecta a la fiscalidad internacional sobre los beneficios, ha irrumpido con fuerza en ese escenario, en cuyo proscenio se mueven los gigantes tecnológicos.

Y todo ello acontece cuando todavía no ha transcurrido un quinquenio de la culminación del Proyecto BEPS de la OCDE/G20, y cuya implantación parece progresar adecuadamente, a pesar de que, más allá de la Convención Multilateral, no existan instrumentos determinantes de obligaciones jurídicas al efecto.

La presente colaboración pretende efectuar una descripción práctica de los rasgos esenciales de la trama tributaria esbozada, tomando como referencia esencial los documentos emanados de las organizaciones internacionales mencionadas, así como bosquejar su potencial incidencia sobre nuestro sistema de tributación sobre los beneficios.

..//..



**Carlos David Delgado Sancho**  
**Inspector de Hacienda del Estado**  
**Investigador Independiente**

## SUMARIO

1. Introducción
2. Evolución legislativa del delito contra la Hacienda Pública
3. La representación del asesor fiscal ante la Inspección de los Tributos
4. Tipos del delito contra la Hacienda Pública
5. Elementos del delito contra la Hacienda Pública
6. Características peculiares del delito contra la Hacienda Pública
7. La cooperación del asesor fiscal en el delito contra la Hacienda Pública
8. Bibliografía

## RESUMEN

El asesor fiscal colabora con la Administración para que los tributos se ingresen puntualmente en la correspondiente Hacienda Pública, posibilitando que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias, pero lejos de ensalzar su función social, asumen toda una serie de responsabilidades civiles, administrativas, tributarias y penales, agravadas por unas normas tributarias de difícil comprensión y susceptibles de interpretaciones varias. No se debería restringir el secreto profesional del asesor fiscal, máxime cuando son los más interesados en luchar contra el fraude fiscal, pero ante la posibilidad de participar en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, verán muy mermada su libertad de asesoramiento.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

La Hacienda Pública tiene que financiar un sector público sobredimensionado, ineficaz, corrupto y quebrado, o por mejor decir, las innumerables Haciendas Públicas que jalonan este territorio que se llama España tienen que financiar, primero, la propia Administración en la que se integran, segundo, al sector público que de ellas dependen pero, en realidad, son los empresarios quienes, además de crear empleo, financian al sector público -todos vivimos de las empresas-, si bien ambas funciones son excluyentes, pues solo se pueden incrementar los salarios y crear empleo, si el tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es moderado, en otras palabras, cuanto más elevado sea el tipo del impuesto sobre sociedades más difícil será generar puestos de trabajo, obviamente, también se podría crear empleo reduciendo las cotizaciones empresariales a la Seguridad Social, pero teniendo en cuenta que dicho sistema está quebrado, la mejor opción es reducir la carga tributaria del impuesto sobre sociedades, lo que supondría una ventaja competitiva para nuestras empresas.

Los políticos antes de subir o bajar impuestos, deberían adoptar las medidas necesarias para reducir el fraude fiscal a su mínima expresión, así como fijar los objetivos que persiguen con tales medidas, reducir la deuda pública, crear empleo, acometer nuevas inversiones, etc., sin olvidar que por la vertiente del gasto también hay mucho margen de maniobra, dada la ingente cantidad de gasto improductivo y la multitud de organismos inútiles.

Centrándonos en la financiación del sector público, lo primero que hay que destacar es que dicha función es compleja, no ya solo por la elemental razón de que los empresarios tienen que pagar sus propios impuestos, sino porque se han convertido en recaudadores, gratis et amore, al servicio de la Hacienda Pública, la cual incrementa incesantemente la presión fiscal indirecta, siendo buena prueba de ello la información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas y la documentación de las operaciones con personas o entidades no vinculadas residentes en paraísos fiscales, reguladas en el Real Decreto 634/2015, así como el suministro inmediato de información, establecido en el Real Decreto 596/2016, lo que vulnera el artículo 3.2 de la Ley general tributaria que basa la aplicación del sistema tributario, entre otros, en el principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, todo ello aderezado con una legislación en constante cambio que admite múltiples interpretaciones -hay artículos que cuánto más se leen más dudas surgen-, de modo que hemos transformado a nuestro empresario en jurista de reconocido prestigio que anualmente debe conocer, aplicar e interpretar el ingente número de normas tributarias que publican las diferentes Administraciones tributarias, sin olvidar que también deberá ser un experto informático pues la Hacienda Pública no admite las declaraciones en papel. El empresario delega en el asesor fiscal el cumplimiento de la compleja norma tributaria, pero la Hacienda Pública, lejos de considerarlo un eslabón esencial en la financiación del gasto público y en la lucha contra el fraude fiscal, lo inculpa, restringiendo su secreto profesional y su libertad de asesoramiento, debiendo emprender un camino tortuoso si quiere impugnar las liquidaciones tributarias, primero en vía económico-administrativa, para continuar después en la jurisdicción contencioso-administrativa, orden jurisdiccional en el que todo se presume y nada se investiga, aunque se vulneren los derechos fundamentales del contribuyente.

..//..





Christian Chavagneux

## RESUMEN

La idea de imponer una tasa mundial a los Google, Facebook y compañía es revolucionaria. Pasar de la teoría a la práctica no está siendo fácil.

## CONTENIDO

La idea de imponer una tasa mundial a los Google, Facebook y compañía es revolucionaria.

Pasar de la teoría a la práctica no está siendo fácil.

Las negociaciones prosiguen, hay tensiones, pero se avanza. Ese fue el mensaje que transmitió el pasado 31 de enero Pascal Saint-Amas, negociador jefe de la OCDE, a propósito del proyecto de tributación de las actividades digitales de las multinacionales. Los principios, que se discuten en un marco inclusivo que reúne nada menos que a 137 países, son bastante revolucionarios. Pero pasar de la teoría a la práctica está resultando complicado. Sobre todo, cuando en las negociaciones interfieren los enfrentamientos políticos entre estadounidenses y europeos.

A comienzos de 2019, los países del marco inclusivo pusieron sobre la mesa dos pilares de imposición a las multinacionales que transformaban radicalmente el modo de tributación.

### Dos pilares

Primer pilar: se puede someter a impuesto a una empresa aunque no tenga presencia física en el territorio donde realiza su actividad. Las llamadas GAFA (Google, Apple, Facebook, Amazon) pueden prestar sus servicios al mercado europeo desde Irlanda (Google) o Luxemburgo (Amazon), pero en un territorio. De este modo, aunque los beneficios se transfieran artificialmente a paraísos fiscales, una parte volverá a los países donde la actividad ha tenido realmente lugar. ¿Cómo? Una fórmula determinará qué parte de los beneficios normales pueden ingresar las empresas en los paraísos fiscales. Los beneficios restantes se califican como residuales y un porcentaje de ellos, a determinar, volverá a los países en los que se ha hecho el negocio.

Segundo pilar: se fija un umbral mínimo de imposición. Si una empresa utiliza los paraísos fiscales para lograr, por ejemplo, una tributación por sus beneficios del 2%, deberá pagar al fisco de su país de origen la diferencia entre ese 2% y el umbral mínimo impuesto, lo que restaría mucho atractivo a los paraísos fiscales.

### Llegar a un entendimiento

Aunque los principios están establecidos, hay que llegar a un entendimiento sobre su aplicación. Y en este punto las cosas se complican. Algunas actividades están excluidas de entrada (las que tienen lugar entre empresas) o están incluidas por definición, pero se han sacado del perímetro (servicios financieros, tratados por otras políticas). En el caso de las actividades que sí están incluidas, el modo de división entre beneficios normales y residuales, así como el porcentaje de los beneficios residuales que volvería a ser reasignado (a las jurisdicciones de mercado) son variables fundamentales. Según los expertos del Consejo de Análisis Económico francés, sobre la base de un margen normal del 12% y con el 20% de los beneficios residuales reasignados, Francia recaudaría un 0,1% más en su impuesto de sociedades... Un pequeño porcentaje de un pequeño porcentaje no puede dar gran cosa...

En el caso del segundo pilar, con un umbral mínimo del 15% (las negociaciones giran más bien en torno a un 12,5% o un 13%), Francia tendría un 18% más de ingresos por impuestos de sociedades, del orden de 8.000 millones de euros, una bonita suma. Sin embargo, el pasado 13 de febrero, la OCDE publicó un estudio según el cual los Estados recuperarían globalmente el 4% del impuesto de sociedades, una exigua cantidad debida a las debilidades del pilar 1.

Hay otros parámetros a definir. Algunos países (con Francia a la cabeza) piden un principio de diferenciación: los requisitos deberían ser más duros para los gigantes del sector digital que para las empresas que utilicen la tecnología digital sin que ello sea su trabajo principal (venta de bienes por Internet...). Pero a priori hay pocas posibilidades de lograrlo.

Otros países (especialmente China) piden un principio de diferenciación regional: las autoridades chinas avanzan que las multinacionales tienen más márgenes en China, por lo que el país debería poder recuperar más base imponible. Habrá que regular este tema.

### Problemas en el Sur

Aunque el principio de un umbral mínimo de imposición parece contar con el consenso, hay que negociar las modalidades. Algunos países del sur, y no precisamente los del montón, desean poder ganarse inversores ofreciendo condiciones fiscales favorables sin ser penalizados por ello. Y, por el contrario, otros reclaman ese umbral mínimo como un arma de resistencia frente a las empresas que presionan para lograr ventajas fiscales.

..//..





**César Flórez Tella**  
**Jefe Asesoría Fiscal Nacional**  
**Ferrovial**

### RESUMEN

Ante la situación de emergencia y crisis provocada por el Covid-19 y en esa labor interpretativa de las numerosas medidas tributarias, conviene publicitar que los contribuyentes contamos con un principio con el que no contábamos en anteriores situaciones críticas: el principio de confianza legítima. El principio no es novedoso en nuestro sistema jurídico, tampoco en el sistema tributario, pero lo cierto es que es precisamente ahora cuando se ha producido su reconocimiento y se comienza a perfilar su aplicación.

### CONTENIDO

#### DERECHO FISCAL

La crisis causada por el virus COVID-19 requiere del poder público la adopción de medidas urgentes, contundentes y eficaces en todos los frentes. En el frente tributario, la respuesta al virus conlleva la necesidad de promulgación de una gran variedad de medidas encaminadas a contribuir fiscalmente el mantenimiento del empleo, la reactivación económica y la protección de los afectados.

La prodigalidad normativa no es algo excepcional, ajeno o novedoso al ámbito tributario pues se define por su constante cambio, así como por la diversidad y la complejidad de sus normas. Ahora bien, las situaciones críticas conllevan el incremento exponencial de novedades tributarias y el contribuyente debe actualizarse para cumplir con sus obligaciones.

Ante cada nueva norma tributaria son siempre los contribuyentes, sean particulares, profesionales o empresas, los primeros en enfrentarse a su interpretación, tanto para dar cumplimiento adecuado a sus obligaciones, como para planificar su eficiencia tributaria. Las consecuencias del error en la interpretación son gravosas y pueden conllevar costes insalvables. Esta labor del contribuyente como primer intérprete temporal de la norma, nunca ha sido una labor sencilla y su complejidad es mayor aún en tiempos de crisis. La urgencia, mala compañera de la seguridad jurídica, prima en la aprobación de las normas frente a su calidad, dado lugar a la generación de lagunas, contradicciones o carencias que solo pueden superarse mediante los sistemas adecuados de interpretación de la norma. Ante la situación de emergencia y crisis en la que nos encontramos y en esa labor interpretativa de las numerosas medidas tributarias, conviene publicitar que los contribuyentes contamos con un principio con el que no contábamos en anteriores situaciones críticas: el principio de confianza legítima. El principio no es novedoso en nuestro sistema jurídico, tampoco en el sistema tributario, pero lo cierto es que es precisamente ahora cuando se ha producido su reconocimiento y se comienza a perfilar su aplicación.

El fin de dicho principio no es otro que el de proteger a quien de buena fe ha actuado confiando en las indicaciones de los poderes públicos. En el ámbito de la aplicación de los tributos tiene como fin precisamente amparar la imposibilidad de aplicar retroactivamente a los ejercicios pasados y no prescritos los cambios de criterios interpretativos en los procedimientos de comprobación tributaria, de tal forma que cualquier cambio interpretativo opere con carácter prospectivo, pero nunca retroactivo.

“Los contribuyentes contamos con un principio con el que no contábamos en anteriores situaciones críticas: el principio de confianza legítima”

Las normas tributarias, más aún en el caso de las urgentes, suele acompañarse de aclaraciones del Ministerio de Hacienda, tanto vinculantes como no vinculantes y que a modo de guía tratan de dar respuesta rápida a las dudas de los contribuyentes. Actuar conforme a dichas interpretaciones públicas no blindaba frente al cambio que pudiera producirse en las mismas, excluyendo exclusivamente la imposición de sanciones, pero no la exigencia de la deuda tributaria y de los intereses. Ahora, el principio de confianza legítima refuerza la seguridad jurídica que echábamos en falta y garantiza que si actuamos según los criterios interpretativos de los poderes públicos, nuestra actuación se blindará y ningún cambio en dichos criterios podrá conllevar la exigencia de deuda alguna con carácter retroactivo.

Es un principio de puro sentido común, resulta perfectamente comprensible que para los legos en la materia resulte sorprendente que no se trate de un principio ya consolidado en un sistema tributario avanzado como el nuestro. Si bien puede sorprender, lo cierto es que la vigencia del principio ha tenido y tiene aún que luchar con la primacía del interés público recaudatorio frente al interés particular, así como contra la complejidad jurídica de su articulación práctica y la elevada casuística a la que debe dar respuesta.

En el ámbito tributario el proceso de reconocimiento e implantación del principio de confianza legítima ha sufrido un proceso lento que por fortuna se ha visto acelerado recientemente. Si bien no era nuevo en el ámbito jurisprudencial, han sido recientes pronunciamientos judiciales, avalando y clarificando la aplicación del principio de confianza legítima en el marco de la regularización de los tributos, los que otorgaron una oportunidad excelente para su efectivo reconocimiento e implantación. La ocasión ha sido aprovechada dado que ya contamos con evidencias de que el Ministerio de Hacienda ha recogido el testigo.

..//..



**Luis J. Durá**  
Abogado tributarista  
DURÁ TAX & LEGAL

**M. Domingo**  
Asesor Fiscal  
DURÁ TAX & LEGAL

## SUMARIO

### DERECHO FISCAL

Introducción

Evolución de la jurisprudencia en la material

Posibilidad de recuperación del ISD

Escenarios de potencial discriminación

## RESUMEN

La reciente jurisprudencia tanto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como del Tribunal Supremo y del Tribunal Económico-Administrativo Central, ha determinado que la normativa de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones español es contraria al principio fundacional de libertad de movimiento de capitales, debido a que discrimina a los extracomunitarios frente a los residentes en la Unión Europea. Esto abre la posibilidad de iniciar multitud de procedimientos de solicitud de ingresos indebidos para recuperar las cuotas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones indebidamente ingresadas.

## CONTENIDO

### DERECHO FISCAL

Introducción Después de un largo periodo de tiempo en que distintos abogados, fiscalistas y parte de la doctrina de los diferentes países de la Unión Europea, abogábamos por la supresión de las diferencias de trato discriminatorias en materia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante ISD), entre residentes en los distintos países de la Unión Europea (incluido España) y los no residentes, parece ser que definitivamente nuestras quejas han dado sus frutos.

De esta forma, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), el Tribunal Supremo (TS) y el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), se han puesto de acuerdo y, dando por cerrado el debate, han determinado que la normativa del ISD español es contraria al principio fundacional de libertad de movimiento de capitales, previsto en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Evolución de la jurisprudencia en la materia

La primera de las sentencias en esta materia fue la STJUE de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12). En ella el TJUE consideró que la anterior normativa reguladora en España del ISD era contraria al Derecho comunitario. Cabe recordar que, de acuerdo con dicha normativa, solo los residentes fiscales en España podían beneficiarse de los incentivos tributarios previstos en las respectivas Comunidades Autónomas con las que mantuviesen algún punto de conexión. Con la finalidad de adaptarse a la citada jurisprudencia, el legislador español modificó la normativa del ISD, añadiendo la Disposición Adicional Segunda a la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD. No obstante, pese a la buena voluntad del legislador español, como consecuencia de una mala técnica legislativa, exclusivamente se eliminó la diferencia de trato con los residentes fiscales españoles para aquellos sujetos que residiesen en algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Es decir, se dejó al margen de dicha modificación a los residentes en terceros Estados.

“El tratamiento a la no residencia (con independencia de que ésta sea comunitaria o extracomunitaria) en el ISD es contrario al Derecho comunitario”

Cabe señalar que el mencionado artículo 63 del TFUE establece que “quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países”. Por lo tanto, tal y como está redactada, la prohibición de establecer barreras a la libertad de circulación de capitales abarca tanto a las restricciones que se establezcan entre los Estados miembros, como aquéllas que se establezcan entre Estados miembros y un país tercero.

../..



**Antonio Martínez Lafuente**  
**Abogado del Estado**  
**Doctor en Derecho**

## SUMARIO

- I. Fundamento
- II. Diferenciación con la regulación general
- III. El recurso extraordinario de revisión
- IV. LOS MOTIVOS DE NULIDAD DE PLENO DERECHO

## RESUMEN

Abordamos en este estudio una cuestión de indudable interés tanto desde el punto de vista doctrinal como de aplicación práctica y que se refiere al procedimiento especial de revisión que se contempla en el art. 216. a) de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, que se ocupa de la «Revisión de actos nulos de pleno derecho», y que se desarrolla más ampliamente en el artículo siguiente, con algunas precisiones reglamentarias contenidas en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

## CONTENIDO

### I. Fundamento

Antes de ocuparme de los motivos de nulidad de pleno derecho, haremos una referencia sucinta a cuestiones de tipo general.

Como ha indicado la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de enero de 2006:

«La revisión de los actos administrativos firmes se sitúa entre dos exigencias contrapuestas: el principio de legalidad, que postula la posibilidad de revocar actos cuando se constata su ilegalidad, y el principio de seguridad jurídica, que trata de garantizar que una determinada situación jurídica que se presenta como consolidada no pueda ser alterada en el futuro. El problema que se presenta en estos supuestos es satisfacer dos intereses que son difícilmente conciliables, y la solución no puede ser otra que entender que dichos fines no tienen un valor absoluto.

La única manera de compatibilizar estos derechos es arbitrando un sistema en el que se permita el ejercicio de ambos. De ahí que en la búsqueda del deseable equilibrio el Ordenamiento Jurídico solo reconozca la revisión de los actos en concretos supuestos en que la legalidad se ve gravemente afectada y con respeto y observancia de determinadas garantías procedimentales en salvaguardia de la seguridad jurídica, y todo ello limitando en el tiempo el plazo para ejercer la acción, cuando los actos han creado derechos a favor de terceros.»

Y desde el punto de vista tributario, la Sentencia del citado Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2018 expuso:

«El procedimiento de revisión de actos nulos de pleno Derecho constituye un cauce extraordinario para, en determinados y tasados supuestos (los expresados en el apartado 1 del art. 217 de la Ley General Tributaria), expulsar del Ordenamiento Jurídico aquellas decisiones que, no obstante, su firmeza, incurren en las más groseras infracciones del Ordenamiento Jurídico. Sacrifica la seguridad jurídica en beneficio de la legalidad cuando esta es vulnerada de manera radical. Por ello, dada la "gravedad" de la solución, se requiere dictamen favorable del Consejo de Estado u órgano equivalente de la respectiva Comunidad Autónoma, si lo hubiere (art. 217.4 Ley General Tributaria segundo párrafo).

Se trata, por tanto, de un procedimiento excepcional, que únicamente puede seguirse por alguno de los tasados supuestos contemplados en el art. 217.1 de la Ley General Tributaria (Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de mayo de 2013, casación 6165/2011 debe ser abordado con talante restrictivo (vid.. la Sentencia citada de 18 de diciembre de 2007, FJ 6º)).

Incide en la consideración primigenia del principio de seguridad jurídica la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 22 de noviembre de 2018, en la que se expone:

«En el ámbito tributario no existe la "seguridad jurídica" del tributo ilegal. Resulta comunitariamente imposible pretender que tributos percibidos sin cobertura comunitaria, y por tanto legal, puedan ser mantenidos y exigidos a los contribuyentes por razones de seguridad jurídica. No cabe mayor inseguridad ni atentado al principio de igualdad (generalidad) en el ámbito tributario que la percepción de tributos sin cobertura legal. La "seguridad" del mantenimiento por la Hacienda estatal o autonómica de un flujo suficiente de fondos es responsabilidad del legislador tributario y no tiene ni puede tener un nivel de protección comunitario superior al de los contribuyentes. El principio de seguridad jurídica (como el resto de principio del art. 9.3 CE, el primero de los cuales es el de legalidad) se aplica en beneficio de los ciudadanos y contribuyentes y, solo con carácter reflejo, en beneficio de los poderes públicos.

../..



Álvaro Merino García  
Graduado en Derecho  
Premio Extraordinario Fin de Carrera por la Universidad Carlos III

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Contextualización
- III. Señas distintivas
- IV. Conclusiones

## RESUMEN

Cada día les resulta a las Autoridades fiscales de los Estados de la Unión Europea más difícil evitar la erosión fiscal de algunos contribuyentes que aprovechan las discordancias entre los Ordenamientos jurídicos de cada Estado Miembro para tributar lo mínimo posible. Por ello, la Unión Europea, como otra de las tantas iniciativas llevadas a cabo para evitar este fenómeno, ha aprobado la Directiva 2018/822/UE, que obliga a los Estados Miembros a trasponer a sus sistemas tributarios la obligación de los asesores de revelar sus planificaciones fiscales agresivas. Mediante este estudio se ha intentado sistematizar y analizar cada una de las señas distintivas (hallmarks) que, de acuerdo con la propia Directiva, determinan que una planificación fiscal es agresiva y ha de ser revelada a la Administración.

## CONTENIDO

### I. Introducción

1. La transparencia es uno de los pilares más importantes para el buen funcionamiento de la recaudación tributaria y en particular en las relaciones de las grandes empresas, que actúan de forma transfronteriza con estructuras complejas y de muy difícil, cuando no imposible, seguimiento por las Administraciones tributarias nacionales. Las grandes compañías y los grupos multinacionales han dispersado y atomizado su actividad, estando presentes en diferentes países con normativas fiscales diversas. Los Ordenamientos jurídicos van claramente por detrás de las empresas en dicha globalización. También la crisis y la necesidad de reducir costes ha empujado a las compañías a buscar ingenierías fiscales que les produzcan ahorros.

2. Todo ello ha producido una situación crítica que finalmente perjudica a toda la sociedad en su conjunto: (i) los gobiernos tienen que hacer frente a una disminución de ingresos y a mayores gastos para el correcto cumplimiento de la normativa tributaria; (ii) a los contribuyentes, a título individual, también les afecta, puesto que si unos pagan menos (grandes empresas mediante PPFFAA), otros contribuyentes tendrán que soportar imposiciones mayores para contrarrestarlo y por último; (iii) la libre competencia se perjudica drásticamente al encontrarse en situación de desventaja cualquier empresa que solo opera a nivel interno, como las empresas familiares o las nuevas empresas innovadoras que no pueden competir con las grandes compañías.

3. El objeto del presente estudio es el llevar a cabo un análisis de la nueva Directiva (UE) 2018/822 del Consejo de 25 de mayo de 2018 que modifica la Directiva 2011/16/UE que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (en adelante, Directiva DOTAS, DAC6 o Directiva de Intermediarios Fiscales). Mediante dicha normativa, se impone a los asesores fiscales la obligación de informar de todas aquellas planificaciones fiscales consideradas agresivas por su estructura, por su esquema, o por la inclusión de cláusulas específicas en el pacto de asesoría. Se trata de estar prevenido ante aquellos compartimientos fiscales agresivos, es decir, no solo aquellos que pudieran llegar a ser abusivos o en fraude de ley, sino incluso los que pudieran ser considerados sensibles y apuntar a una potencial planificación fiscal agresiva. La normativa define una serie de señas identificativas o hallmarks para etiquetar qué planteamientos han de considerarse agresivos.

4. Con esta obligación de revelación de las planificaciones fiscales y su posterior intercambio de información entre administraciones, se pretende aumentar la transparencia en el marco fiscal de la UE. La DAC6 tiene dos finalidades básicas, que son las que permiten reforzar dicha transparencia:

- (i) a obtención de información en una fase temprana de las estructuras fiscales agresivas (9) para, en su caso, intervenir;
- (ii) disuadir a los asesores fiscales de usar o promover esquemas de planificación fiscal agresiva.

..//..



**M.<sup>a</sup> Ángeles Ortega Almón**  
**Profesora Titular del Departamento de Economía Aplicada**  
**Universidad de Granada**

**Teresa Jesús Vilchez Ortiz**  
**Responsable de Negociado del CSIRC-Administración, Servicio Central de Informática**  
**Universidad de Granada**

**Araceli Rojo Gallego-Burin**  
**Profesora de Economía y Organización de Empresas**  
**Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales**  
**Universidad de Granada**

## SUMARIO

### INTRODUCCIÓN

1. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL ITPAJD
2. INCIDENCIA PRESUPUESTARIA DEL ITPAJD EN LAS CC.AA DE RÉGIMEN COMÚN
3. EL ITPAJD Y LA DEUDA TRIBUTARIA DEL SUJETO PASIVO POR CC.AA DE RÉGIMEN COMÚN: ¿DESIGUALDADES TERRITORIALES?
4. EL ITPAJD Y EL CICLO POLÍTICO EN LAS CC.AA DE RÉGIMEN COMÚN

### CONCLUSIONES

### REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

## RESUMEN

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) es un impuesto que grava la riqueza. Su recaudación está cedida a las CC.AA que tienen capacidad normativa para modificar los elementos básicos que determinan la deuda tributaria del contribuyente. Este trabajo pretende realizar una comparación de la normativa propia de las CC.AA de Régimen Común del Impuesto (modalidades TPO y AJD), analizando la evolución de los tipos impositivos y bonificaciones con el objetivo de contrastar su evolución durante los periodos pre-electorales y post-electorales, en función de la configuración política del Parlamento de cada Comunidad Autónoma. Asimismo, se analiza su incidencia económica desde una doble perspectiva, la del sujeto activo y la del sujeto pasivo del Impuesto. Es decir, tanto su incidencia presupuestaria en cada Comunidad Autónoma, como la incidencia sobre la deuda tributaria en función de la residencia de los contribuyentes, con el fin de demostrar las desigualdades territoriales que puedan generar dicho tributo (en sus dos modalidades) y la posible competencia fiscal entre Comunidades, dependiendo del ciclo político.

## CONTENIDO

### INTRODUCCIÓN

Los impuestos que gravan la riqueza, afectan de forma sensible a dos importantes objetivos económicos: la redistribución de la renta y de la riqueza y la formación de capital. En España, dicha recaudación se realiza a través del Impuesto de Bienes Inmuebles (I BI, impuesto municipal), el Impuesto de Patrimonio (IP), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISO) y del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD). De estos tres últimos tributos, las CC.AA tienen cedidas capacidades normativas y aspectos básicos determinantes de la deuda tributaria (mínimos exentos, tipos impositivos, deducciones y bonificaciones), lo que ha generado una disparidad normativa que, a su vez, está dando lugar a notorias desigualdades entre los ciudadanos a la hora de tributar, según sea su lugar de residencia.

El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un impuesto que grava las transmisiones de bienes y derechos ínter vivos, complementando así al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), con la diferencia de que el IVA se aplica cuando la persona que transmite el bien o derecho es una empresa o profesional, y el ITPAJD cuando se transmite entre particulares. Es un tributo de naturaleza indirecta que grava tres modalidades de actos jurídicos o contratos liquidables: las Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO), /os Actos Jurídicos Documentados (AJD) y /as Operaciones Societarias (OS). De los dos primeros (TPO y AJO), las CC.AA tienen competencias normativas.

..//..



Andreu Missé

## RESUMEN

El acuerdo de recuperación entre Alemania y Francia supone un salto cualitativo en la construcción europea porque mutualiza la deuda.

## CONTENIDO

La canciller alemana, Angela Merkel, ha roto el tabú en que se había mantenido su Gobierno durante años. Acepta mutualizar la deuda que haya que emitir para ayudar a los países más necesitados por la crisis del coronavirus. La decisión se solemnizó el pasado 18 de mayo con el anuncio por parte de la líder alemana y el presidente francés, Emmanuel Macron, de crear un Fondo para la Recuperación ante la crisis sin precedentes en la historia de la Unión Europea. La constitución de este fondo de 500.000 millones de euros supone un salto cualitativo en la construcción europea no por su cuantía, sino porque por primera vez incluye la emisión de deuda comunitaria y subvenciones a fondo perdido.

Hasta ahora todas las propuestas que se habían barajado se limitaban a préstamos y avales. La decisión supone la ruptura de dos tabúes: la mutualización de la deuda y la Europa de las transferencias. Merkel, después de haberse resistido obstinadamente a la creación eurobonos desde 2012, ha aceptado la mutualización de la deuda con otros instrumentos.

La fórmula que se estudia es que la Comisión Europea, en el marco del presupuesto comunitario, emitirá deuda y con los recursos obtenidos financiará a los Estados más castigados por la crisis en función de sus necesidades. La emisión estará respaldada en última instancia por los Estados miembros, lo que significa que Alemania, directa o indirectamente, será el país que asumirá un mayor peso del esfuerzo. Sin duda, el agravamiento de la situación durante las últimas semanas ha pesado decisivamente en el cambio de la canciller. Para Merkel, estamos "ante la crisis más grave de la historia de la Unión Europea". Y está convencida de que "Alemania saldrá bien si Europe sale bien".

### Lagarde, a favor

La iniciativa es realmente un primer paso relevante hacia la unión fiscal de la Unión Europea, una de las carencias originales de la construcción de la zona euro que solo cuenta con política monetaria. Es un paso que había solicitado reiteradamente el anterior presidente del Banco Central Europeo (BCE), Mario Draghi. En este sentido, es significativo el anuncio de la actual presidenta del BCE, Christine Lagarde, tras conocerse el plan francoalemán, de que la institución que presidía estaba dispuesta a comprar la deuda emitida por la Comisión para financiar el Fondo de Recuperación. La decisión del tandem Berlín- París es también relevante porque se produce dos semanas después de la sentencia del Tribunal Constitucional alemán del pasado 5 de mayo, que cuestionó la primacía del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en el control de las instituciones europeas como el BCE.

La decisión de los jueces alemanes daba alas al grupo de euroescépticos que habían promovido el recurso y ponía en tela de juicio la capacidad del BCE para comprar deuda pública de los Estados. La decisión de Merkel supone un mensaje claro a sus compatriotas en el que expresa que su prioridad es hacer "avanzar la integración política de unión monetaria".

### Cuatro objetivos

El Fondo de Recuperación tiene cuatro objetivos: desarrollo de una estrategia de soberanía sanitaria, (para almacenar reservas de material), impulsar la recuperación económica de las regiones y territorios más dañados por la pandemia, acelerar la modernización favoreciendo la transformación digital y las energías renovables y dar un impulso al mercado interior y a la política de la competencia.

Este último punto ha despertado sospechas en círculos comunitarios. Carlos Martínez Mongay, ex director general adjunto de Asuntos Económicos de la Comisión Europea, teme que Francia y Alemania "aprovechen este impulso para redefinir la política de competencia y las ayudas de Estado".

"Hay que tener en cuenta"; añade, "que los gobiernos de París y Berlín quedaron muy frustrados por el veto de la comisaria de Competencia, Margrethe Vestager, al proyecto de fusión entre Siemens y Alstom. Ambos países propugnan la creación de grandes campeones empresariales europeos por encima de otras consideraciones". Por otra parte, Alemania es el país que ha recibido más del 50% de las 160 decisiones de ayudas de Estado autorizadas por Bruselas, que en total ascienden a dos billones de euros. Martínez Mongay precisa que "Berlín tampoco quiere que la Comisión ponga especial atención en el examen de estas decisiones".

Las consecuencias pueden favorecer una recolocación de las industrias hacia los países de las matrices que han contado con más ayudas públicas para capear la crisis.

### Interrogantes y obstáculos

De todas formas, este nuevo impulso de la integración europea es solo un primer paso en un camino lleno de interrogantes, obstáculos y deficiencias. La primera incógnita es que se desconoce cuál será la proporción de préstamos y subvenciones del fondo. La presidenta de la Comisión, Ursula von der Leyen, ex ministra de Defensa alemana, ha apuntado que las subvenciones serán inferiores a 200.000 millones de euros. Los principales obstáculos son los rechazos esgrimidos por los llamados cuatro países frugales, (Holanda, Austria, Dinamarca y Suecia).

..//..



**María José Lario Parra**  
**Doctora en Derecho Financiero y Tributario**  
**Abogada**

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. A PROPÓSITO DEL AUTO DEL TS DE 23 MAYO DE 2019.
3. LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS.
  - 3.1 Concepto y categorías.
  - 3.2 Las declaraciones extemporáneas.
  - 3.3. La cuestión del requerimiento previo. Posibles soluciones.
4. CONCLUSIONES.
5. BIBLIOGRAFÍA.
6. JURISPRUDENCIA.

## RESUMEN

En el presente artículo se analiza el contenido del artículo 27 de la Ley General Tributaria, centrándonos en el concepto del requerimiento previo, cuestión que ha suscitado interés, a raíz de los Autos del Tribunal Supremo de fecha 23 mayo y 9 de julio de 2019, que han admitido a trámite los recursos interpuestos por la Administración tributaria, para que dicho Tribunal aclare y matice el significado del concepto «requerimiento previo», y, una vez definido, indique como debe interpretarse la expresión legal recogida en el citado precepto, al definir el concepto de requerimiento previo. Para ello se analizan las posturas encontradas de la Administración tributaria y de los órganos jurisdiccionales y se ofrecen posibles soluciones en espera de la respuesta del TS.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN.

El pasado año 2019, el Tribunal Supremo (TS) admitió diversos recursos de casación preparados por la Abogacía del Estado, con el objeto de analizar y definir el concepto de requerimiento previo en las declaraciones extemporáneas reguladas en el artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria (LGT), en concreto en este año 2019, se han dictado dos Autos por asuntos muy similares, a saber, autos de 23 de mayo de 2019 (RCA 491/2019) y de 19 de julio de 2019 (RCA 1479/2019).

Previamente se había admitido a trámite otro recurso de casación que dio lugar al auto de 16 de enero de 2019 (RCA 4264/2018), que también hace referencia a la cuestión del requerimiento previo, pero que aborda además otras cuestiones que no son objeto de nuestro estudio. Por ello nos vamos a centrar en los dos autos antes citados, y en concreto en el de fecha de 23 de mayo de 2019, por ser el primero que aborda la cuestión, ya que el de fecha de 19 de julio de 2019 es prácticamente una reproducción del anterior.

Dicho lo cual, y centrándonos en el Auto, de fecha 23 de mayo de 2019, hemos de comenzar su análisis diciendo que, el TS ha considerado que reviste de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en primer lugar la cuestión consistente en aclarar, matizar o precisar, qué debe entenderse por requerimiento previo, término previsto y definido en el párrafo segundo del artículo 27.1 de la Ley General Tributaria (LGT), como presupuesto jurídico negativo cuya aparición excluye el recargo por declaración extemporánea; y en segundo lugar, y en base a dicha definición, cómo debe interpretarse la expresión legal recogida en el citado precepto al definir el concepto de requerimiento como «cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria».

En concreto, el TS debe aclarar si dentro del concepto de «requerimiento previo», se encuentra comprendido el conocimiento que el obligado tributario haya tenido con ocasión de unos hechos idénticos que han sido objeto de un procedimiento de comprobación referentes a un ejercicio anterior. En el caso que examina el Alto Tribunal en particular, se refiere a la improcedencia de una deducción fiscal del ejercicio 2012, y entendiendo, el contribuyente, que también lo sería para el ejercicio de 2013, es por lo que presenta una autoliquidación complementaria extemporánea, correctora de la inicial (del ejercicio de 2013), en el sentido de eliminar las deducciones practicadas, porque se han considerado como improcedentes en el ejercicio de 2012, y ello antes de que se inicie procedimiento de comprobación alguno referido al periodo del año 2013.

..//..



# La amortización de los inmuebles arrendados adquiridos a título gratuito en el marco de los rendimientos del capital inmobiliario. Comentarios puntuales sobre el programa renta web como instrumento de gestión del IRPF

## A51

Gaceta fiscal, N°. 409, 2020



**José Daniel Sánchez Manzano**  
Licenciado y doctor en Derecho por la Universidad de Granada  
Abogado. Asesor fiscal

### SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. LAS AMORTIZACIONES EN EL MARCO DE LA DETERMINACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS NETOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO.
  - 2.1 GÉNESIS DEL PROBLEMA INTERPRETATIVO. PLANTEAMIENTO.
  - 2.2 TESIS EXTERIORIZADA POR DIVERSAS SENTENCIAS DE TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA.
  - 2.3 ANÁLISIS DE LA CONTROVERSIAS TÉCNICA.
3. EL DESGLOSE INFORMATIVO SOLICITADO EN EL MARCO DE LOS RENDIMIENTOS DERIVADOS DE ACTIVIDAD ECONÓMICA.

### RESUMEN

El trabajo aborda fundamentalmente el debate entreabierto en torno a la tesis administrativa consistente en la imposibilidad de amortizar, en el contexto del IRPF, tomando como base amortizable un valor declarado (a efectos del impuesto sobre sucesiones y donaciones) pues según tal doctrina sólo cabe amortizar sobre un coste efectivamente satisfecho, en el marco de los rendimientos del capital inmobiliario, en el caso de inmuebles arrendados adquiridos a título lucrativo (por herencia, legado o donación).

Además por otra parte se introducen breves comentarios sobre determinados aspectos puntuales del programa de gestión del IRPF RENTAWEB, concretamente en torno al desglose informativo solicitado para ingresos y gastos deducibles.

### CONTENIDO

#### 1. INTRODUCCIÓN.

El programa Renta web como instrumento proporcionado por la Administración tributaria a los contribuyentes para cumplimentar la autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF), resulta en nuestra opinión absolutamente elogiable, proporcionando un instrumento ágil, eficiente y funcional, dada su versatilidad y calidad técnica.

Sin embargo estimamos que su configuración presenta algunos aspectos puntuales criticables. A tal efecto nos referiremos a extremos un tanto heterogéneos, abordando tanto el punto de vista práctico de la gestión tributaria como la primordial óptica técnica tendente a advertir el basamento de corrección de determinados planteamientos.

En particular aludiremos a las controversias técnicas cristalizadas en torno a la viabilidad técnica de que en el caso de inmuebles arrendados, adquiridos a título lucrativo, sólo se permita amortizar sobre aquellos importes efectivamente y donaciones (en adelante ISD), en tales supuestos en que obviamente no existe un coste de adquisición explícito satisfecho.

Se trata del tema central del trabajo que nos brindará la oportunidad de analizar el debate técnico jurídico subyacente, al existir una candente controversia gestada en torno a la divergente interpretación de la normativa, exteriorizada por la doctrina administrativa, de un lado, y por otra parte por diferentes sentencias de Tribunales Superiores de Justicia (en adelante TSJ), que mantienen posturas contrarias, habiendo aceptado la jurisprudencia la posibilidad de amortizar sobre un valor declarado a efectos del ISD (sin necesidad de que exista un coste desembolsado en la adquisición). Tal controversia está delimitada en términos muy concretos, aunque paralelamente engarza con determinados planteamientos y principios genéricos. Su cristalización ha provocado incluso que el Tribunal supremo (en adelante TS) haya aceptado recientemente la procedencia de un recurso de casación en aras de dilucidar la cuestión, pues existe un manifiesto trasfondo de debate jurídico.

Evidentemente no se trata de un debate ocioso o meramente doctrinal sino que acarrea nítidas consecuencias inmediatas puesto que generalmente el valor a efectos del ISD será muy superior al valor catastral, con lo que el criterio administrativo provoca un significativo recorte de los gastos deducibles en virtud de amortización de los inmuebles y ensancha la cuantía del rendimiento neto declarado derivado del capital inmobiliario. Subsidiariamente, en segundo lugar, comentaremos puntuales aspectos del programa RENTAWEB que estimamos criticables, sin ninguna vocación sistemática, en concreto la oportunidad del desglose informativo solicitado para determinados ingresos íntegros y gastos deducibles en el marco de la determinación del rendimiento neto derivado de actividad económica, bajo el régimen de estimación directa.

..//..





Jordi Arcarons Bullich  
Daniel Raventós Pañella  
Lluís Torrens

## RESUMEN

El creciente apoyo ciudadano a una RBU contrasta con la indiferencia de políticos y opinadores profesionales.

## CONTENIDO

El mes de junio se aprobó y entró en vigor la ley del ingreso Mínimo Vital, una ley histórica, la quinta pata del Estado de Bienestar en España, según los que la promulgaron y el coro de los que la aclamaron. A la vez, nunca la idea de la Renta Básica Universal había tenido tanto eco en la opinión pública, con diversos sindicatos alternativos a los dos sindicatos principales del Reino defendiéndola, con colectivos tan distintos como el de la cultura o el de los trabajadores sociales solicitándola en manifiestos firmados por miles de personas y grupos.

Y una movilización de más de 500 entidades el pasado 20 de junio en donde se reivindicaba la RBU.

No es de extrañar: los colectivos ya intuyen que el IMV va a esquivar la pobreza y la precariedad de la mayor parte de la población vulnerable en el momento más crítico de los últimos 80 años. Solo vamos a poner un par de datos:

I. Si observamos la Encuesta de Condiciones de Vida de 2018, el propio Gobierno anuncia que el IMV solo va a paliar la situación de menos de la cuarta parte de la población que en 2017 estaba en situación pobreza oficial y un poco más de la mitad de la que estaba en situación de pobreza severa. Obviamente, sobre la situación actual los porcentajes de cobertura todavía van a ser más bajos.

Riesgo de pobreza según la ECV 2018*	
Umbral de riesgo de pobreza relativa para un adulto (60% de la renta mediana)	8.871 €/año
Personas por debajo del umbral	9,950 M
Tasa de pobreza	21,5%
Umbral de riesgo de pobreza relativa para un adulto (40% de la renta mediana)	5.914 €/año
Personas por debajo del umbral	4,238 M
Tasa de pobreza	9,2%
IMV Umbral para un adulto	5.538 €/año
Personas por debajo del umbral**	2,300 Millones de personas
Tasa de pobreza gubernamental (% población en situación de pobreza)	5,0%
*Los datos de renta corresponden al 2017. ** Estimaciones del Gobierno	



Ariadna Trillas Fonts

## RESUMEN

La nueva ayuda estatal, que satisface a la UE, se abre paso con el reto de lograr la inclusión laboral de quienes la cobren y la incógnita de qué harán las autonomías con sus propias rentas.

## CONTENIDO

El nuevo ingreso mínimo vital (IMV), que empezó a pagarse en España el pasado 26 de junio, aportará ingresos o complementos de ingresos, según el caso, a hasta el 18% de los hogares en riesgo o situación de pobreza y exclusión social que, según el Banco de España, hay en el país. El Gobierno calcula que si todos ellos la solicitaran y les fuera concedida, hablaríamos de 850.000 hogares con 2,3 millones de personas. Pese al cruce de datos de los últimos meses -hasta el punto de que el Ministerio de Inclusión y Seguridad Social sabe que la mitad de esos 850.000 hogares percibe ahora de media 310 euros al mes-, solo se le ha concedido de oficio a 100.000 familias.

La ayuda -que oscila entre los 461,5 y los 1.115 euros mensuales, dependiendo del perfil del hogar, y que obtuvo luz verde en el Congreso de los Diputados sin ningún voto en contra- ha sido celebrada como "un ejemplo" de lo que Europa necesita por parte del presidente del Parlamento Europeo, David Sassoli. Para el vicepresidente de la comisión responsable de Promoción del Modo de Vida Europeo, Margaritis Schinas, la medida evita que "se pague un precio social desproporcionado" tras la covid-19.

Esta ayuda, de carácter permanente, se instaura como una nueva pieza en el estado de bienestar español, en la medida en la que establece un suelo común de ingresos para todo el territorio.

A partir de aquí, los distintos gobiernos autonómicos deben decidir qué hacer con sus propias rentas mínimas para los más pobres, que son muy distintas entre sí. Ahora la incógnita es si lo complementarán y en qué medida, o si no lo harán y destinarán el dinero liberado a aumentar la cobertura de sus rentas, o si lo dedicarán a otra cosa. País Vasco y Navarra, que tienen ayudasmáselevadas (662,51 euros mínimos, y hasta 945,2 con distintos complementos) y niveles de cobertura de personas beneficiarias también mayores, podrán gestionar la nueva ayuda directamente. La Generalitat de Catalunya ha reclamado lo mismo.

El Gobierno se ha mostrado abierto a negociar la cuestión a partir de 2021. La ayuda ha salido adelante con el apoyo de toda la oposición (salvo el de Vox, que se abstuvo en la votación pese a haberla estado criticando como "una paguita" para vagos), en una sonada excepción a la tensión política.

El contexto social de crisis causado por la covid-19 ha jugado en su favor. Sin embargo, los requisitos de acceso por lo que respecta a los ingresos y patrimonio del año pasado denotan que el ingreso mínimo vital no es una respuesta inmediata a la pandemia, a diferencia de la aprobada en países como Canadá y Estados Unidos, ni protege en caso de bajadas súbitas de ingresos en casos de rebrote del virus. El vicepresidente de Derechos Sociales, Pablo Iglesias, y el ministro de Inclusión y Seguridad Social, José Luis Escrivá, han prometido flexibilidad para con quien pueda demostrar que su renta ha caído al menos a la mitad de la del año anterior y cumpla los requisitos.

### La eficiencia del sistema

Esta red última de seguridad, que constaba en el acuerdo de gobierno firmado por el PSOE y Unidas Podemos, puede, según Escrivá, reducir la pobreza grave (ingresos de 2.950 euros al año o menos) en el 80% sin desincentivar el empleo, pero los detalles del cómo están por decidir. El empleo es compatible con el IMV durante un tiempo, pero no se ha concretado hasta qué punto. Tampoco en qué medida disminuirá la ayuda en función del salario ni en qué circunstancias se pierde la ayuda si se rechazan ofertas de empleo. En todo caso, el fraude conlleva sanciones y formalmente la ayuda va ligada a la búsqueda activa de trabajo. Las rentas mínimas y garantizadas autonómicas no han alentado en la práctica la reinserción laboral y Bruselas ha repartido tirones de orejas a España desde hace años por su falta de eficiencia. El listón establecido para llevar "una vida digna" es menos de la mitad que el salario mínimo interprofesional mensual, que desde el pasado enero en España asciende a 950 euros. La cuantía de la nueva renta va subiendo en función del perfil de hogares (se distinguen hasta 14). El nivel máximo, en el caso de familias con dos adultos y descendientes, es de 1.015 euros.

Las familias monoparentales o monomarentales cobrarán 100 euros más en cualquier caso. Eso no significa que los hogares más pobres vayan a percibir 462 euros (en el caso de que los constituya una sola persona). Si alguien trabaja algunas horas y se saca, por ejemplo, 200 euros al mes, el Estado le aportará 262. El ingreso mínimo vital opera así como un complemento de las rentas extremadamente bajas y como un clavo ardiendo para quien no tiene nada. Además del filtro por ingresos, el test de acceso exige que el patrimonio no supere los 16.614 euros, excluida la vivienda habitual. Avance en derechos Para el vicepresidente Iglesias, la nueva ayuda es "el mayor avance en derechos sociales desde la Ley de dependencia". La comparación tiene interés porque dicha ley, que preveía un sistema de ayudas para personas dependientes y sus cuidadores, se ha desplegado a medias por falta de recursos.

..//..



Diego Martínez López  
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla

## SUMARIO

1. Introducción
2. Breve repaso de la evolución del déficit, deuda pública y regla de gasto
3. Una valoración de la LOEPSF más allá del cumplimiento de objetivos
4. Algunas bases para alternativas de política
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

## RESUMEN

Este artículo ofrece una valoración crítica del estado actual de la normativa sobre estabilidad presupuestaria aplicable a las CCAA españolas. En particular, se concentra en la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF), que ha mostrado una reducida eficacia para el cumplimiento de los objetivos de déficit público y regla de gasto. De manera complementaria, la LOEPSF también ha presentado deficiencias para cubrir el periodo transitorio ahora finalizado, en la aplicación de los mecanismos correctivos, en la ausencia de un mayor automatismo y en la interpretación de algunas de sus cláusulas sobre superávits e ingresos extraordinarios. De cara a su posible reforma, habría que tener en cuenta el nuevo marco de gobernanza fiscal europeo, una eventual reforma de la financiación autonómica en un contexto de profunda recesión económica y un cambio radical (si no la deseable eliminación) de los mecanismos extraordinarios de financiación.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

La gobernanza fiscal española ya se encontraba oxidada antes de la crisis sanitaria del Covid-19. Ahora, dadas las consecuencias socio-económicas de la pandemia, junto a la discusión europea sobre cómo enfrentar los retos del nuevo escenario, esta gobernanza necesitará como mínimo una serie de cambios para transitar el momento y a medio plazo, con certeza, una reforma radical. Una de sus piezas centrales, la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF), ha envejecido de manera prematura y no se encuentra en condiciones de marcar el paso de los nuevos tiempos.

La gobernanza fiscal de nuestro país gira alrededor de esta LOEPSF que, junto con la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y su correlato en términos del sistema de financiación autonómica, la Ley 22/2009, además de la correspondiente al ámbito local (Ley Reguladora de las Haciendas Locales), constituyen la constitución financiera de España.

Mientras que éstas últimas han mostrado una moderada capacidad de adaptación, lo que no impide afirmar que también son susceptibles de reformas de cierto calado, la LOEPSF quizás haya sido prisionera de su concepción inicial en mayor medida que las demás, al tiempo que le ha tocado vivir una etapa de inestabilidad política que bloquea cualquier intento de reforma coherente. En estas condiciones, ha dejado de ser una ley útil a fin de orientar el diseño y ejecución de la política fiscal española para convertirse en un elemento formal de dudosa trascendencia en muchas (no todas las) dimensiones de la vida financiera de las Administraciones Públicas (AAPP), cuando no sometida a persistentes incumplimientos.

En términos generales y sin ánimo de ser exhaustivos, se enuncian a continuación una serie de circunstancias en las que la LOEPSF no ha mostrado la eficacia y exigibilidad que sería deseable. Salvo en el caso de las Entidades Locales (EELL), el cumplimiento de los objetivos de déficit y regla de gasto ha sido la excepción y no la norma; el periodo transitorio –que llegaba hasta 2020– no se ha culminado en los términos estipulados; la presentación y seguimiento de los Planes Económicos-Financieros (PEF) –principal mecanismo de corrección– no ha seguido el curso previsto; la aplicación de los superávits o de los ingresos extraordinarios para reducir endeudamiento es más una cuestión voluntarista que reglada. Si a esto añadimos el complicado encaje de unos mecanismos extraordinarios de financiación que se han convertido en permanentes para muchas CCAA o una posible reforma del sistema de financiación autonómica, es evidente que existen motivos suficientes para reflexionar sobre una profunda reforma de la gobernanza fiscal de nuestro país.

Todo ello estará, por supuesto, condicionado a las decisiones que se vayan adoptando a escala europea. De hecho, incluso antes de la llegada de la pandemia del Covid-19 a nuestro continente, la Comisión Europea ya había iniciado un proceso de valoración y reflexión sobre la gobernanza económica de la zona euro (Comisión Europea, 2020b). Este debate, obviamente, se va a ver impulsado por los retos económicos (y con ellos fiscales) que la crisis sanitaria va a plantear en los Estados Miembros. Asuntos como los ligados a rescates financieros o emisión de los llamados eurobonos, en un contexto en que las reglas fiscales del Pacto de Estabilidad y Crecimiento (PEC) han sido temporalmente suspendidas, van a resultar centrales en los próximos meses.

..//..



Patricia Ciruelos Lara  
Uría Menéndez

## RESUMEN

La incidencia del tráfico inmobiliario en la sociedad actual es tan relevante, que el objetivo principal de este artículo es abordar el estudio de la renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias. Debido a su extensión, el artículo se dividirá en dos publicaciones. La primera de ellas incluye la introducción, las cuestiones previas y las exenciones en operaciones inmobiliarias contempladas en la Ley del IVA, mientras que la segunda analizará en detalle la renuncia a la exención del IVA, la inversión del sujeto pasivo y unos supuestos prácticos

## CONTENIDO

### Introducción

El tráfico inmobiliario tiene tal incidencia sobre la sociedad, que cualquier análisis que trate de profundizar en los aspectos más relevantes de las operaciones inmobiliarias es fundamental.

Por ello, esta línea de investigación tiene como objetivo principal abordar el estudio de una cuestión que considero de máxima actualidad: la renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias.

A lo largo de este trabajo se van a analizar las consecuencias tributarias que se producen en el ámbito de la imposición indirecta tras renunciar a la exención del IVA.

El motivo por el que constituye una de las cuestiones tributarias más complejas es porque, tal y como señala PÉREZ-FADÓN: «Al margen de otros aspectos, las transmisiones inmobiliarias son gravadas por múltiples impuestos, si bien el gravamen estricto de las mismas se distribuye entre el IVA y el ITPyAJD» (1). De hecho, a lo largo de la investigación se analizarán las controversias existentes en la relación IVA – ITPyAJD.

Si bien es cierto que, desde un punto de vista técnico, el IVA es uno de los impuestos más perfeccionados, también se trata de una de las normativas que revisten de una mayor complejidad, sobre todo, porque abundan las excepciones a las reglas generales. En concreto y, tal y como se desarrollará a continuación, en el ámbito de las operaciones inmobiliarias también se pueden señalar varias excepciones a la norma general.

Por último, también se señalarán algunos de los pronunciamientos jurisprudenciales y de la doctrina administrativa (DGT y TEAC) más relevantes.

### Consideraciones previas

#### Concepto de edificación

Para poder analizar el régimen tributario de las operaciones inmobiliarias en el ámbito de la imposición indirecta es indispensable analizar el concepto de edificación. Está contemplado en el art. 6 LIVA, que dispone lo siguiente:

«Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente.

Dos. En particular, tendrán la consideración de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto.

a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica.

b) Las instalaciones industriales no habituales, tales como diques, tanques o cargaderos.

c) Las plataformas para exploración y explotación de hidrocarburos.

d) Los puertos, aeropuertos y mercados

e) Las instalaciones de recreo y deportivas que no sean accesorias de otras edificaciones

f) Los caminos, canales de navegación, líneas de ferrocarril, carreteras, autopistas y demás vías de comunicación terrestres o fluviales, así como los puentes o viaductos y túneles relativos a las mismas.

g) Las instalaciones fijas de transporte por cable.

Tres. No tendrán la consideración de edificaciones:

...//...



**Luis Alfonso Rojí Chandro**

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

**Miembro de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF)**

**Miembro del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF)**

**Miembro del Registro de Economistas Auditores (REA)**

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

**Abogado/Economista**

**(L.A. Rojí Asesores Tributarios)**

**Silvia Rojí Pérez**

**Licenciada en Administración de Empresas**

**(L.A. Rojí Asesores Tributarios)**

## **RESUMEN**

Controlamos en este trabajo operaciones cada vez más frecuentes que se realizan entre sociedades, con o sin contraprestación. La norma fiscal determina para estas operaciones la aplicación del principio de valor de mercado, cuando se materialicen de forma lucrativa o en especie, mediante la entrega de bienes. El control contable, fiscal y documental de cada operación es muy importante para evitar riesgos fiscales.

## **CONTENIDO**

### **Análisis de áreas sensibles: objetivos y procedimientos (Continuación)**

#### **Base imponible (Continuación)**

Desde el inicio de estos trabajos, hemos insistido que en el Impuesto sobre Sociedades, la magnitud principal que debe ser objeto de control minucioso es la base imponible. En la cuantificación de la misma tienen especial relevancia los ajustes extracontables positivos o negativos que se van a realizar al resultado contable, como consecuencia de las diferencias entre normas y principios contables y normas fiscales, representadas en este caso por la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014).

Uno de los motivos por los que pueden surgir estas diferencias tiene su origen en los criterios de valoración, al establecer la norma fiscal que determinadas operaciones deben ser valoradas a valor de mercado, con independencia del precio o valor de adquisición. El primer grupo de operaciones a las que se refiere este criterio de valoración engloba un conjunto de operaciones societarias en las que puede no existir contraprestación monetaria, sino en especie, al entender la norma fiscal que el valor contable en las citadas operaciones no refleja la verdadera renta o capacidad de pago de las mismas.

Vamos a denominar a este tipo de operaciones como OPERACIONES LUCRATIVAS y OPERACIONES SOCIETARIAS que, aunque no sean corrientes, ni se realicen con habitualidad, sí es necesario su control dentro de nuestro programa de TAX COMPLIANCE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

Analizamos y comentamos las mismas, establecemos los objetivos de control con sus procesos y procedimientos, diseñamos una guía de actuación/cumplimiento y, finalmente, proponemos ejemplos de aplicación.

#### **Operaciones lucrativas / Operaciones societarias**

Nos referimos, como hemos comentado con anterioridad, a una serie de operaciones en las que existe transmisión de elementos patrimoniales, sin que se establezca en principio una contraprestación monetaria, y que se van a determinar principalmente a través de los siguientes actos o negocios jurídicos:

- Operaciones a título lucrativo (adquisiciones y transmisiones lucrativas, donaciones de socios)
- Aumentos de capital por compensación de créditos.

../..

**Administrazi-  
Doktrina**

**Doctrina  
Administrativa**

---

# La imposibilidad del trabajador de deducirse en el IRPF las retenciones practicadas sobre los salarios no cobrados (análisis de la RTEAC de 10 de febrero de 2020, RG 1057/2019)

## D01

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



**Albert Navarro García**  
**Profesor lector de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Girona**

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico: el principio de buena administración

Referencias bibliográficas

### RESUMEN

Análisis de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de febrero de 2020, que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, sobre la imposibilidad que tienen los trabajadores por cuenta ajena para deducirse en sus autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas las retenciones practicadas por el empleador cuando no se han satisfecho los salarios correspondientes en el ejercicio que resulten exigibles, y en tanto los atrasos sigan sin pagarse por este, aunque el importe de dichas retenciones hubiera sido ingresado en la Hacienda pública.

### CONTENIDO

#### 1. Supuesto de hecho

El artículo 14 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), contiene diferentes reglas, generales y especiales, sobre la imputación temporal de los rendimientos del trabajo. En concreto, señala que los rendimientos del trabajo y del capital se deben imputar en el periodo impositivo en que sean exigibles por el trabajador, esto es, cuando el trabajador pudiese reclamar el pago de su salario al empleador de acuerdo con los pactos o normas que pudieran existir en cada caso, con independencia de su efectivo abono posterior.

Junto a ello, el apartado segundo del precepto indicado contiene toda una serie de reglas especiales en relación con la imputación temporal de rentas sometidas a imposición en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Entre ellas, en la letra b), se contempla una excepción que se aplica a los atrasos de pago en los rendimientos del trabajo.

En concreto, los atrasos correspondientes a rendimientos que no se hubiesen percibido en los periodos en que fueron exigibles, por causas justificadas que no sean imputables al contribuyente, deben declararse en el año en que se perciben, pero deben imputarse en los periodos impositivos correspondientes, mediante la presentación de autoliquidaciones complementarias, no conllevando ni la imposición de sanciones ni recargo alguno.

Por su parte, el apartado primero del artículo 78 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (RIRPF), establece que, con carácter general, la obligación de retener nacerá en el momento en que se satisfagan o abonen las rentas correspondientes.

En el caso sometido a resolución por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), el contribuyente no percibió ni la nómina de noviembre, ni la de diciembre, ni la correspondiente a la paga extra del mes de diciembre del ejercicio 2013 (tampoco las nóminas de enero y febrero del periodo posterior). Sin embargo, la empresa sí que ingresó en la Hacienda pública las retenciones correspondientes a los salarios impagados. El obligado tributario al presentar su autoliquidación del IRPF del periodo impositivo 2013 declaró correctamente los ingresos que efectivamente había obtenido en dicho periodo, incluyendo únicamente las retenciones que se le habían practicado sobre dichos salarios y no las correspondientes a las nóminas impagadas. En consonancia con esta circunstancia, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) inició un procedimiento de verificación de datos con el objetivo de justificar las discrepancias existentes entre lo declarado como rendimientos del trabajo y retenciones y los datos de que disponía la Administración por dichos conceptos, aportando el obligado un certificado de la Administración concursal de la empresa de los créditos que tenía frente a esta. Finalmente, la AEAT notificó la finalización del procedimiento sin regularización de su situación tributaria al considerar que el obligado tributario presentó la autoliquidación correctamente.

..//..



# D02



**El consultante es un Ayuntamiento que va a realizar adquisiciones de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19. Si a dichas entregas les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020 al ser el destinatario de las mismas una Administración Pública**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1456-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**18/05/2020**  
**Ley 37/1992 arts. 4, 5; Real Decreto-ley 15/2020 art.8**

## 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.

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, los proveedores de los bienes y servicios al Ayuntamiento consultante, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional 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 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con el tipo del Impuesto aplicable a las entregas de bienes necesarios para combatir el COVID-19 en las operaciones en las que el destinatario sea una entidad pública, el artículo 8 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), dispone lo siguiente:

..//..



**Consulta DGT V1196-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**04/05/2020**  
**LIRPF 35/2006, Arts. 14.1.b), 27.1, 28.**  
**LIS 27/2014, Art. 11.1**  
**RIRPF, RD 439/2007, Art. 7.2**

## CONTENIDO

La renta obtenida por el consultante por la preparación y comercialización del curso online debe calificarse, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 noviembre) – en adelante LIRPF-, que dispone:

“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

La determinación del rendimiento neto se realizará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la LIRPF, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 para la estimación directa.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, - en adelante LIS - que en su apartado 3 dispone que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, 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.”.

A la imputación temporal de los rendimientos de actividades económicas se refiere el artículo 14.1.b) de la LIRPF 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 que “los rendimientos de actividades económicas se imputarán conforme a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las especialidades que reglamentariamente puedan establecerse”.

La remisión anterior nos lleva al artículo 11 de la LIS, que en su apartado 1 establece que “los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros”.

Por tanto, el devengo de los ingresos derivados del curso online se devengarán en el momento de que preste el servicio con independencia de su momento de cobro.

No obstante, si el consultante hubiese optado por el criterio de cobros y pagos, en los términos previstos en el artículo 7.2 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), que establece la opción de utilizar el criterio de cobros y pagos para imputar temporalmente los ingresos y gastos derivados de rendimientos de actividades económicas, los ingresos deberán imputarse en el período o en los períodos impositivos en que se produzca el correspondiente cobro, circunstancia que se produce en el momento que el consultante pueda disponer del pago realizado a través del sistema paypal, no teniendo incidencia a este respecto la retirada de fondos del sistema paypal por parte del consultante.

Por último, este Centro Directivo no es competente para contestar la cuestión planteada en relación a la obligación de estar dado de alta en Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social, debiéndose dirigir para su contestación a la Tesorería General de la Seguridad Social.

# D04



La consultante, que desarrolla la actividad profesional de la abogacía, ha suscrito un contrato de colaboración con otro profesional, en virtud del cual, aquel que remita un cliente al otro profesional percibirá una comisión del 50 por ciento del importe que éste facture a dicho cliente

- Obligación de practicar retención sobre las cantidades que en virtud del acuerdo de colaboración sean satisfechas

- Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dichas operaciones y, en su caso, obligación de emitir factura

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1199-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**04/05/2020**  
**LIRPF, 35/2006, Artículo 99**  
**RIRPF, RD 439/2007, Artículo 95**

## CONTENIDO

A los efectos de determinar la obligación de practicar retención sobre las cantidades objeto de consulta, se hace preciso con carácter previo establecer la calificación que a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tienen retribuciones percibidas por las operaciones descritas. Según se desprende de los datos aportados, la consultante y el profesional con el que ha suscrito el acuerdo de colaboración, actuarán como intermediarios en nombre y por cuenta ajena, captando clientes para la otra parte con la que ha firmado dicho acuerdo, percibiendo por ello una comisión por cada cliente remitido. En este sentido, el artículo 95.2.b).2º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, incluye entre los rendimientos de actividades profesionales los obtenidos por los comisionistas, entendiendo por tales "los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato", añadiendo además en su segundo párrafo que "por el contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función descrita en el párrafo anterior, asuman el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales".

Conforme con esta expresa configuración normativa, las comisiones que la consultante percibirá por el servicio de captación de cliente procederá calificarlas —a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas— como rendimientos de actividad profesional (al igual, lógicamente, que las retribuciones satisfechas por la consultante a la otra parte).

Sentado lo anterior, en desarrollo del artículo 99 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), el artículo 75 del RIRPF, determina cuales son las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, incluyendo entre las mismas, los rendimientos de actividades profesionales.

Por tanto, la consultante, en cuanto que ejerce una actividad económica, tiene la condición de sujeto obligado a retener de acuerdo a lo establecido en el artículo 76.1 del RIRPF, estando obligado a practicar retención sobre las rentas satisfechas en el ejercicio de su actividad por los servicios profesionales prestados objeto de consulta.

En lo que respecta al tipo de retención que deberá aplicar el consultante, el apartado 1 del artículo 95 del RIRPF establece lo siguiente:

"Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.

Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

(...)

Estos porcentajes se dividirán por dos cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto".

..//..

# D05

La consultante, compañía multinacional dedicada al marketing de fidelización, ofrece a sus clientes (empresas) campañas de captación, fidelización y retención de clientes a través de distintos "paquetes promocionales" compuestos por distintos bienes y servicios (e.g. selección de productos gourmet, tablets, compra de combustible, servicio de peluquería, tarjetas regalo, noches de hotel, entradas de cine, servicios spa, etc...). Tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1202-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**04/05/2020**  
**Ley 37/1992 arts. 4,5, 75, 78, 92-114**

## CONTENIDO

1.- De acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta los paquetes promocionales se comercializan en forma de catálogos que contienen distintos bienes o servicios, siendo los beneficiarios últimos de los mismos (los clientes finales de las empresas a las que la consultante proporciona sus servicios) los que elegirán el producto final: el beneficiario recibirá o bien puntos o bien códigos regalo, y estos puntos o códigos los podrá cambiar por uno o varios regalos disponibles en el catálogo.

El sistema ofrece desde bonos gasolina con un determinado valor facial, a catálogo de bonos que permiten disfrutar de servicios de distinta naturaleza (noches de hotel, masajes.), catálogos multiopción (contienen varios productos incluidas tarjetas regalos de grandes almacenes, tarjetas regalo de tiendas en líneas, bonos gasolina, etc).

Los productos que forman parte de los catálogos son adquiridos por la consultante de distintos proveedores que le facturan mensualmente en función de la utilización de los productos y servicios, conforme a las condiciones acordadas.

Las empresas que contratan los servicios de la consultante pagan una cantidad fija por sus servicios y, en ocasiones, una cantidad variable en función de los puntos o códigos redimidos.

Por tanto, en el programa descrito existen cuatro "participantes": el gestor del programa de fidelización (la consultante), las empresas que contratan el programa (clientes de la consultante), los proveedores de los regalos (bienes y servicios) que los entregan a la consultante, y los clientes de las empresas que a cambio de puntos o códigos obtienen un regalo de la consultante.

2.- 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. 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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)

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.

(...)"

..//..

La mercantil consultante ejerce la actividad de comercio al menor de carburantes. Tiene por cliente a una sociedad mercantil rumana debidamente inscrita en el censo de beneficiarios de devoluciones de gasóleo profesional y con sus vehículos identificados al efecto. La entidad rumana tiene asignado un Número de Identificación Fiscal por la Administración tributaria española con clave "N" de no residente.

**D06**



Si la consultante puede expedir la factura que documenta los suministros mensuales efectuados a la entidad rumana consignando en la factura el número a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido asignado por las autoridades competentes rumanas al adquirente en lugar del número de identificación clave "N" de no residente.

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1211-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**04/05/2020**  
**Ley 37/1992, arts. 119 RD 1619/2012, arts. 6 RD 1624/1992, arts. 31**

## CONTENIDO

1.- De acuerdo con el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):

“Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de acuerdo con lo previsto en este artículo y con arreglo a los plazos y al procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

A estos efectos, se considerarán no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde dicho establecimiento entregas de bienes ni prestaciones de servicios durante el periodo a que se refiera la solicitud.

Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de esta Ley.

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este artículo.

5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos y en función del porcentaje de deducción aplicable en dicho Estado.

Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente.

../..

# D07



La entidad consultante es una cooperativa sin ánimo de lucro concesionaria de la explotación de unas instalaciones municipales deportivas. Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.13º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido a la prestación de servicios deportivos a los usuarios de dichas instalaciones

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



Consulta DGT V1213-20  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
04/05/2020  
Ley 37/1992 art. 20.Uno.13º

## 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."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la cooperativa 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 artículo 20, apartado uno, número 13º de la Ley 37/1992 declara que están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"13º. Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, cualquiera que sea la persona o entidad a cuyo cargo se realice la prestación, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y sean prestados por las siguientes personas o entidades:

a) Entidades de derecho público.

b) Federaciones deportivas.

..//..

# D08



La entidad consultante va a celebrar un congreso, calificado de interés sanitario, en el territorio de aplicación del Impuesto. Percibe cuotas por la asistencia a las jornadas, así como cantidades por contratos de patrocinio. Aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.14º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido a las cantidades percibidas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



Consulta DGT V1217-20  
04/05/2020  
Ley 37/1992 art. 20.Uno.14º

## 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."

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.- No obstante lo anterior, el artículo 20.Uno, número 14º de la Ley del impuesto, dispone que:

"Estarán exentas de dicho Impuesto las siguientes operaciones:

(...)

14º. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

..//..



# D09



La consultante es una sociedad con sede en Gibraltar que comercializa calzado a través de su página web, vendiendo zapatos a particulares de todo el mundo. La fabricación del calzado se hace en el territorio de aplicación del impuesto en donde el fabricante le hace entrega del producto terminado y empaquetado, listo para comercializar. El calzado es recogido por una empresa de logística contratada por la consultante y que almacena el producto en sus instalaciones hasta su venta final, encargándose también del transporte con destino al adquirente.

**Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones siguientes:**  
- Fabricación del calzado por el fabricante español. - Operaciones de logística contratadas por la consultante a la entidad española. - Operaciones de venta del calzado a adquirentes situados en territorio de aplicación del impuesto, en otros Estados miembros y en países no comunitarios. - Procedimiento para obtener la devolución de las cuotas del impuesto soportadas. Si puede considerarse que la consultante tiene un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



Consulta DGT V1221-20

SG de Impuestos sobre el Consumo

04/05/2020

Ley 37/1992, arts. 4, 5, 8, 11, 21 68, 69, 84, 115 y 164. RD 1624/1992, arts. 9

## CONTENIDO

1.- De acuerdo con el artículo 4 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."

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 5 del mismo texto legal:

"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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

De acuerdo con el apartado dos del mismo precepto "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."

El artículo 8 de la Ley del impuesto 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."

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 11 de la Ley 37/1992, son prestaciones 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."

De acuerdo con lo anterior, la consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones de venta de calzado 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.

Igualmente, tanto el fabricante de calzado como la empresa de logística contratada por la consultante tienen la condición de empresarios o profesionales.

..//..

# D10



Con fecha 4 de diciembre de 2017, el consultante tomó posesión como funcionario de carrera y cambió de localidad de residencia. Si puede aplicar la reducción por movilidad geográfica en la declaración de IRPF de 2018 y 2019

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1229-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**04/05/2020**  
**LIRPF- Ley 35/2006, Art- 19**

## CONTENIDO

Con efectos desde 1 de enero de 2015, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias (BOE de 28 de noviembre) ha modificado la reducción por obtención de rendimientos del trabajo prevista en el artículo 20 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–, eliminando la posibilidad de incrementar dicha reducción en los supuestos de movilidad geográfica, si bien se permite a partir de dicha fecha y para los mismos supuestos, la posibilidad de deducirse en concepto de gastos deducibles de los rendimientos del trabajo la cantidad de 2.000 euros anuales adicionales, de tal forma que el artículo 19.2 de la LIRPF, que recoge los gastos que tienen la consideración de deducibles de los rendimientos del trabajo, queda redactado de la siguiente forma:

"2. Tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

(...).

f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

Tratándose de contribuyentes desempleados inscritos en la oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia habitual a un nuevo municipio, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, se incrementará dicha cuantía, en el periodo impositivo en el que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente, en 2.000 euros anuales adicionales.

Tratándose de personas con discapacidad que obtengan rendimientos del trabajo como trabajadores activos, se incrementará dicha cuantía en 3.500 euros anuales. Dicho incremento será de 7.750 euros anuales, para las personas con discapacidad que siendo trabajadores activos acrediten necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de discapacidad igual o superior al 65 por ciento.

Los gastos deducibles a que se refiere esta letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en este apartado."

Mientras que el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 4 de agosto), establece:

"1. Podrán deducir la cuantía de 2.000 euros anuales adicionales establecida en el segundo párrafo de la letra f) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes desempleados e inscritos en una oficina de empleo que acepten un puesto de trabajo situado en un municipio distinto al de su residencia habitual, siempre que el nuevo puesto de trabajo exija el cambio de dicha residencia.

2. A efectos de la aplicación del límite previsto en el último párrafo de la letra f) del artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, cuando el contribuyente obtenga en el mismo periodo impositivo rendimientos derivados de un trabajo que permita computar un mayor gasto deducible de los previstos en el segundo y tercer párrafo de dicha letra f) y otros rendimientos del trabajo, el incremento del gasto deducible se atribuirá exclusivamente a los rendimientos íntegros del trabajo señalados en primer lugar."

De acuerdo con el artículo 8 de la Ley 7/2007, de 12 de abril, del Estatuto Básico del Empleado Público (BOE de 13 de abril), tienen la condición de empleado público, entre otros, los funcionarios de carrera.

Para adquirir tal condición, el artículo 62 de la citada Ley 7/2007 establece que:

"La condición de funcionario de carrera se adquiere por el cumplimiento sucesivo de los siguientes requisitos:

- a) Superación del proceso selectivo.
- b) Nombramiento por el órgano o autoridad competente, que será publicado en el Diario Oficial correspondiente.
- c) Acto de acatamiento de la Constitución y, en su caso, del Estatuto de Autonomía correspondiente y del resto del Ordenamiento Jurídico.
- d) Toma de posesión dentro del plazo que se establezca."

Como puede observarse se trata de un proceso que exige el cumplimiento sucesivo de una serie de requisitos para finalmente adquirir la condición de funcionario de carrera. A los efectos de poder aplicar la reducción por movilidad geográfica, la LIRPF exige que el contribuyente se encuentre desempleado e inscrito en la oficina de empleo, circunstancia que debe valorarse antes del inicio de dicho proceso.

Con carácter general, el incremento del gasto deducible por movilidad geográfica queda condicionado a que efectivamente se haya producido el cambio de residencia del contribuyente a un nuevo municipio, distinto al de su residencia habitual, y que el nuevo puesto de trabajo exija dicho cambio. Además, se debe cumplir el requisito de que el contribuyente debe estar desempleado e inscrito en una oficina de empleo, con carácter previo a la aceptación del nuevo puesto de trabajo que exija el traslado de residencia habitual de dicha persona.

En este sentido, cabe señalar que, el simple empadronamiento no se considera por sí solo elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad, como tampoco lo es el hecho de trasladar o mantener el domicilio fiscal en lugar determinado.

La concreción de dicho cambio de residencia y su necesidad es una cuestión de hecho. El contribuyente deberá poder acreditar el cumplimiento de todos los requisitos mencionados por cualquier medio de prueba admitido en Derecho conforme a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), correspondiendo valorar las pruebas aportadas a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En caso de que se cumplan los requisitos anteriormente expuestos será de aplicación el incremento del gasto deducible que proceda, según la condición del contribuyente, incremento que, de acuerdo con dicho artículo, será de aplicación en el periodo impositivo en que se produzca el cambio de residencia y en el siguiente. En este caso, de acuerdo con lo manifestado en su escrito de consulta y partiendo de la hipótesis de que cumple con todos los requisitos legalmente establecidos para ello, dicho incremento sería de aplicación en el ejercicio 2017 (año en que se produce el cambio de residencia), y en el ejercicio 2018.

Por tanto, en el ejercicio 2019, el consultante no tiene derecho a la aplicación de la reducción por movilidad geográfica en su declaración de IRPF.

# D11



**El consultante actúa como arbitro en partidos, motivo por el cual a veces tiene que pernoctar en el lugar donde realiza dicha labor. Cuando pernocta, a veces el propio consultante paga los gastos derivados de dicha pernocta, mientras que otras veces dichos gastos son pagados por una agencia de viajes. Se le ha retenido por la totalidad de las compensaciones económicas percibidas, mientras que en sus datos fiscales una parte de las mismas aparecen exentas de tributación. Si están exentas de tributación las compensaciones económicas percibidas en dicha labor, o bien, qué parte de las mismas podría considerarse como gasto deducible a la hora de calcular su rendimiento neto correspondiente**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1235-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**04/05/2020**  
**LIRPF. Ley 35/2006, Art. 17.**

## CONTENIDO

El artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), define los rendimientos íntegros del trabajo como "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 y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Por su parte, el artículo 27.1 de la misma ley conceptúa los rendimientos íntegros de actividades económicas como "aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Conforme con ambas definiciones, procede calificar —a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas— como rendimientos del trabajo los percibidos por los árbitros deportivos-jueces de las correspondientes federaciones deportivas por el desarrollo de su trabajo, pues no concurre la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, configuradora de las actividades económicas.

Respecto al tipo de retención que corresponde aplicar en este supuesto, el mismo se determinará según lo dispuesto en el artículo 80.1.1º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, lo que comporta la determinación del importe de la retención conforme con el procedimiento general regulado en el artículo 82 del mismo, debiendo tenerse en cuenta, en su caso, el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener que se recoge en el artículo 81.1 del mismo Reglamento.

Por lo que se refiere al pago de los gastos de desplazamiento, las denominadas legalmente "asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia" se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto, el artículo 9 del Reglamento del Impuesto exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; ello bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios. Por tanto, el régimen de dietas y asignaciones para gastos de desplazamiento previsto en el artículo 9 del Reglamento únicamente resulta aplicable a los contribuyentes que perciben rendimientos del trabajo como consecuencia de una relación laboral (estatutaria en el caso de los funcionarios públicos) en la que se dan las notas de dependencia y alteridad.

Consecuentemente, a las cantidades percibidas para compensar los gastos de locomoción, y para gastos de manutención y estancia en que puedan incurrir los jueces deportivos-árbitros objeto de consulta, no les resultan aplicables las normas del artículo 9 del Reglamento del Impuesto, pues no se encuentran vinculados con la federación deportiva respectiva mediante relación laboral.

No obstante, este Centro viene manteniendo que en casos como el consultado cabe la posibilidad de que pueda apreciarse la existencia de un "gasto por cuenta de un tercero", en este caso, la federación deportiva, para ello resulta preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

1º.- Que el contribuyente —jueces deportivo- árbitros— no tenga derecho al régimen de dieta exonerada de gravamen en los términos previstos en la Ley y el Reglamento.

2º.- Que los gastos en que incurra, en este caso, la federación deportiva organizadora, tengan por objeto poner a disposición de los jueces deportivos-árbitros, los medios para que puedan realizar su trabajo, medios entre los que se encuentran los necesarios para su desplazamiento. Por el contrario, si el "pagador" se limitara a reembolsar los gastos en que aquellos hubieran incurrido, sin que pudiera acreditarse que estrictamente vienen a compensar los gastos por el necesario desplazamiento para el ejercicio de sus funciones, podríamos estar en presencia de una verdadera retribución, en cuyo caso, las cuantías percibidas estarían sometidas al Impuesto y a su sistema de retenciones.

En consecuencia:

- Si la federación deportiva respectiva pone a disposición de los jueces deportivos-árbitros, los medios para que estos acudan al lugar en el que deben ejercer sus funciones, es decir, proporciona el medio de transporte y, en su caso, el alojamiento, no existirá renta para los mismos, pues no existe ningún beneficio particular para ellos.

- Si la federación que corresponda, reembolsa a los jueces deportivos-árbitros los gastos en los que han incurrido para desplazarse hasta el lugar donde van a prestar sus servicios y estos no acreditan que estrictamente vienen a compensar dichos gastos, o les abona una cantidad para que estos decidan libremente cómo asignarla, estaríamos en presencia de una renta dineraria sometida al Impuesto que procedería calificar como rendimientos del trabajo, determinándose el importe de la retención de acuerdo con lo ya señalado anteriormente.

Adicionalmente, procede indicar que el cauce para la impugnación de retenciones incorrectamente practicadas lo constituye la reclamación económica-administrativa ante el Tribunal Económico-administrativo Regional o Local cuya competencia se extiende al lugar donde tenga su domicilio fiscal el contribuyente que soporte la retención, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 229.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18).

En cuanto a los gastos deducibles de los rendimientos percibidos por el consultante como consecuencia de su labor como árbitro, su consideración como rendimientos del trabajo nos lleva al artículo 19.2 de la Ley del Impuesto, donde se dispone que "tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente los siguientes:

a) Las cotizaciones a la Seguridad Social o a mutualidades generales obligatorias de funcionarios.

b) Las detracciones por derechos pasivos.

c) Las cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares.

d) Las cuotas satisfechas a sindicatos y colegios profesionales, cuando la colegiación tenga carácter obligatorio, en la parte que corresponda a los fines esenciales de estas instituciones, y con el límite que reglamentariamente se establezca.

e) Los gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios suscitados en la relación del contribuyente con la persona de la que percibe los rendimientos, con el límite de 300 euros anuales.

f) En concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales.

(...)"

# D12



**El consultante tiene un piso arrendado en un edificio en el que se ha procedido a la instalación de un ascensor. Incidencia en la declaración del IRPF de la cantidad abonada por el consultante para la instalación del ascensor**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1250-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**05/05/2020**  
**LIRPF, Ley 35/2006, Art. 23.**  
**RIRPF, Real Decreto 439/2007, Art. 14.**

## CONTENIDO

Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no lo realiza el consultante como actividad económica, por no reunir los requisitos previstos en el artículo 27.2 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), en adelante LIRPF, los rendimientos que obtenga el consultante por el arrendamiento de su piso constituyen rendimientos del capital inmobiliario.

El artículo 23.1 de la LIRPF recoge los gastos que, para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, podrán deducirse de los rendimientos íntegros. En desarrollo de dicho artículo, el artículo 13 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, dispone que "tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior:

a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación.

A estos efectos, tendrán la consideración de gastos de reparación y conservación:

Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.

El importe total a deducir por los gastos previstos en este apartado a) 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, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

(...).

h) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento."

En lo relativo a los gastos de amortización, el artículo 14 del RIRPF establece lo siguiente:

"1. Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva.

2. Se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad:

a) Tratándose de inmuebles: cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo. Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año.

(...)."

Por tanto, el caso planteado, al tratarse de la instalación de un ascensor en un edificio de viviendas donde antes no lo había, procede considerarlo como inversión o mejora del inmueble, lo que a efectos de amortización comporta la aplicación del porcentaje que para inmuebles establece el artículo 14.2 a) del RIRPF, es decir, el 3 por ciento.

En segundo lugar, la amortización se efectuará, en los términos señalados, a partir del momento en que finalicen las obras.

# D13

**Pensionista de jubilación, antiguo trabajador de una entidad bancaria, que percibe de esta un complemento mensual a su pensión. Al proponerle la entidad la sustitución del complemento mensual por un pago único o fraccionado hasta en cinco anualidades, pregunta sobre la aplicación de la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006, teniendo en cuenta que también prevé capitalizar la prestación de un plan de pensiones a la que le resulta aplicable la reducción del 40 por 100**



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020

**Consulta DGT V1254-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**05/05/2020**  
**LIRPF, Ley 35/2006, Art. 18**  
**RIRPF, RD 439/2007, Art. 12**

## CONTENIDO

Partiendo de la calificación de rendimientos del trabajo que procede otorgar al importe a satisfacer como compensación por la supresión del complemento periódico y vitalicio que —con cargo a recursos internos— viene abonando mensualmente la entidad bancaria al consultante como antiguo empleado, el asunto que se plantea es si a la referida compensación se le puede aplicar la reducción del 30 por 100 que el artículo 18.2 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), establece para determinados rendimientos íntegros del trabajo.

El referido artículo 18.2 establece la aplicación de la reducción para los rendimientos íntegros del trabajo (distintos de los previstos en su artículo 17.2.a) "que tengan un periodo de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único periodo impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como periodo de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del periodo de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con periodo de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

(...)"

Al tratarse en el presente caso de unos rendimientos del trabajo que no tienen un periodo de generación, la aplicación de la reducción del 30 por 100 solo es viable desde su calificación como rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, lo que nos lleva al artículo 12.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), donde se determina que "se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes:

(...).

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

(...).

Respecto de los citados rendimientos, la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto únicamente será de aplicación cuando se imputen en único periodo impositivo".

En el presente caso, la compensación económica a satisfacer por la entidad bancaria al consultante por la sustitución del complemento de pensión se corresponde con el supuesto que se contempla en el transcrito artículo 12.1.e) del Reglamento; por tanto, siempre que la compensación se impute en un único periodo impositivo, tal como exige la normativa del impuesto —es decir: un pago único y no el fraccionado— si le resultará aplicable la reducción del 30 por 100 del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, debiendo tenerse en cuenta que la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros.

La afirmación anterior no se vería afectada por el hecho de que en el plazo de los cinco periodos impositivos anteriores a aquél en el que resulte exigible la compensación se hubiera aplicado la reducción del artículo 18.2 a otros rendimientos del trabajo, pues la exclusión de la aplicación de la reducción que se recoge en el tercer párrafo de ese precepto solo opera respecto a "los rendimientos que tengan un periodo de generación superior a dos años" y no respecto a los rendimientos calificados como reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Adicionalmente, procede indicar que la aplicación de la reducción del 40 por 100 que resulte operativa en cumplimiento de lo recogido en la disposición transitoria duodécima de la Ley del Impuesto no se vería afectada tampoco por la limitación de los cinco periodos impositivos, pues la aplicación de esta reducción del 40 por 100 se corresponde con la pervivencia de un régimen transitorio procedente de la normativa del Impuesto anteriormente vigente: criterio establecido por este Centro en su contestación vinculante nº V0751-17.

# D14



El consultante percibió en 2019 de una asociación de comerciantes un premio de 10.000 euros para gastar en los establecimientos asociados. El premio lo obtuvo en un sorteo entre las papeletas gratuitas cumplimentadas por los clientes. Pregunta si el premio está exento del gravamen especial de tributación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1264-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**05/05/2020**  
**LIRPF, Ley 35/2006, Disp. adic. 33ª**

## CONTENIDO

La disposición adicional trigésima tercera 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) establece lo siguiente:

“1. Estarán sujetos a este Impuesto mediante un gravamen especial los siguientes premios obtenidos por contribuyentes de este Impuesto:

a) Los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como de los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y de las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

b) Los premios de las loterías, apuestas y sorteos organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades señalados en la letra anterior.

El gravamen especial se exigirá de forma independiente respecto de cada décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiados.

2. Estarán exentos del gravamen especial los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 40.000 euros (20.000 e 2019). Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 40.000 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será de aplicación siempre que la cuantía del décimo, fracción o cupón de lotería, o de la apuesta efectuada, sea de al menos 0,50 euros. En caso de que fuera inferior a 0,50 euros, la cuantía máxima exenta señalada en el párrafo anterior se reducirá de forma proporcional.

En el supuesto de que el premio fuera de titularidad compartida, la cuantía exenta prevista en los párrafos anteriores se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

(...)”.

Se plantea por el consultante si el premio de 10.000 euros, obtenido en 2019 en el sorteo efectuado por una asociación de comerciantes entre su clientela, se encuentra exento de este gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas que recoge esta disposición adicional.

En relación con la cuestión planteada procede indicar que el premio obtenido no se encuentra sujeto a este gravamen especial, pues no se trata de ninguno de los premios que se contemplan en el apartado 1 de la disposición adicional transcrita, por lo que —desde esta perspectiva— no puede resultar operativa la exención que se recoge el apartado 2.

Ahora bien, el premio obtenido sí se encuentra sujeto a tributación en el IRPF, no encontrándose amparado por supuesto alguno de exención. En este punto, procede indicar que al estar vinculado el premio al ámbito estrictamente particular de los clientes o consumidores, la calificación del premio objeto de consulta no puede ser otra que la de ganancia patrimonial, en cuanto se corresponde con el concepto que de esta renta se recoge en el artículo 33.1 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): “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 aquel, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos”.



# D15



**El consultante es una persona física que realiza una actividad musical como disc-jockey, en ocasiones directamente y en ocasiones mediante personal contratado. El consultante realiza principalmente dos tipos de actividades, verbenas populares y otros eventos de exterior, y por otro lado celebraciones de bodas y otros eventos de interior. Tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios consultados**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1271-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**06/05/2020**  
**Ley 37/1992 art. 90-Uno-91-Uno-2-13º**

## 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."

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.

(...)."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también al consultante, que consecuentemente, tendrán la condición de empresario 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 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.

El artículo 7.5º de la Ley 37/1992, por su parte, establece que no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido "los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivado de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial". Por tanto, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios prestados al consultante por las personas que tiene contratadas en virtud de un contrato laboral, quedando sujetos al Impuesto los servicios que preste el consultante, ya sea directamente o a través de su personal empleado.

2.- En cuanto al tipo impositivo aplicable a los servicios de pinchadiscos objeto de consulta, el artículo 90 de la Ley 37/1992 establece que "el impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo 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:

(...)

../..



# D16

**El consultante se va a dar de alta en la actividad de minado de criptomonedas. Tributación de los ingresos obtenidos por el minado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1274-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**06/05/2020**  
**Ley 37/1992 art. 20-Uno-18º**

## CONTENIDO

1.- De conformidad con el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):

“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.

(...).”.

Adicionalmente, el artículo 5 del mismo texto legal 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.

(...)

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.

(...).”.

De conformidad con los preceptos anteriores, de aplicación general, el consultante tendrá la consideración de empresario o profesional en la medida en que ordene por cuenta propia los factores de producción necesarios con el fin de intervenir en el mercado y estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice a título oneroso en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- A este respecto debe señalarse que es el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el que ha establecido los criterios para considerar si una operación se efectúa a título oneroso, entre otras en su sentencia de 5 de febrero de 1981 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Asunto C-154/1980, y que establece que “debe existir una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida para que una prestación de servicios sea gravable por el Impuesto.”.

Por su parte, el Tribunal europeo, en su sentencia de 3 de marzo de 1994, R. J. Tolsma, Asunto C-16/1993, cuando señaló que:

“14. De lo anterior se deduce que una prestación de servicios sólo se realiza «a título oneroso» en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.”.

La condición de empresario o profesional por la realización de operaciones de minado fue objeto de análisis por este Centro directivo, entre otras, en su contestación vinculante de 31 de agosto de 2016, con número de referencia V3625-16, en donde se concluyó lo siguiente:

“Las operaciones de minado de Bitcoins son aquellas que permiten crear nuevos bloques de los que se derivan nuevos Bitcoins y que son remunerados por el sistema con una cantidad de Bitcoins. Pues bien, la actividad de minado no conduce a una situación en la que exista una relación entre el proveedor del servicio y el destinatario del mismo y en los que la retribución abonada al prestador del servicio sea el contravalor del servicio prestado en los términos previstos en la jurisprudencia del Tribunal y en, particular, en el asunto Tolsma anteriormente referido, de tal forma que en la actividad de minado no puede identificarse un destinatario o cliente efectivo de la misma, en la medida que los nuevos Bitcoins son automáticamente generados por la red.

..//..

# D17



La consultante es una fundación sin ánimo de lucro que, hasta la fecha, no ha desarrollado ninguna actividad. A finales de 2019 se le asignó por un Ayuntamiento un proyecto de inserción profesional, concediéndole una subvención para cubrir los costes del mismo. Sujeción y, en su caso, exención de la actividad desarrollada por la fundación consultante

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1283-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**06/05/2020**

**Ley 37/1992. Arts. 4.Uno; 5.Uno.a) y b) y Dos; 78.Dos.3º.**

## 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."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la fundación 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.

No obstante lo anterior, en la medida en que la fundación, que no tiene naturaleza mercantil, no recibiera ninguna contraprestación por los servicios que presta, la misma no tendría la condición de empresario o profesional a los efectos de dicho tributo.

Por tanto, la consultante podrá no tener la condición de empresario o profesional por la prestación de servicios de interés general a título gratuito, cuya realización haya sido financiada con fondos públicos o privados (subvenciones y donaciones), siempre que por la realización de tales actividades no perciba contraprestación alguna.

Hay que precisar que no cabe afirmar que unos determinados servicios se prestan gratuitamente cuando se percibe por y para su realización una subvención vinculada al precio de los servicios prestados o cualquier contraprestación, con independencia de la denominación que se dé a la misma.

..//..

# D18



La consultante es una sociedad mercantil que forma parte de una Unión Temporal de Empresas (UTE) que ha resultado adjudicataria para la construcción de una embarcación para una Entidad Pública española que estará exclusivamente afecta al salvamento y la asistencia marítima. La consultante efectuará la construcción de la embarcación, facturando a la UTE que, posteriormente, facturará a la entidad pública adjudicante

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1291-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**07/05/2020**  
**Ley 37/1992, arts. 22 RD 1624/1992, arts. 10**

## CONTENIDO

1.- De acuerdo con el artículo 4 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."

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 5 del mismo texto legal:

"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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...)"

De acuerdo con el apartado dos del mismo precepto "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."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la UTE en la que participa la consultante y a sus miembros que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios cuando ordenen 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.

Por otra parte, el artículo 84.Tres de la Ley 37/1992 establece que:

"Tres. Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto."

De acuerdo con lo anterior, tanto la UTE como la entidad consultante tienen, a los efectos del Impuesto, la condición de empresario o profesional y las operaciones por ellas efectuadas estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

En concreto, la fabricación y venta de una embarcación debe ser calificada como entrega de bienes de conformidad con el artículo 8 de la Ley 37/1992 que las define como "la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes."

En el supuesto objeto de consulta, se producen dos entregas de bienes independientes que deben ser analizadas de forma diferenciada, la efectuada por la consultante a favor de la UTE de la que es partícipe y, en segundo lugar, la efectuada por la UTE a favor de la entidad pública.

2.- De acuerdo con el artículo 22 de la Ley 37/1992:

"Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

Uno. Las entregas, construcciones, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamento, total o parcial, y arrendamiento de los buques que se indican a continuación:

(...)

2.º Los buques afectos exclusivamente al salvamento, a la asistencia marítima o a la pesca costera.

La desafectación de un buque de las finalidades indicadas en el párrafo anterior producirá efectos durante un plazo mínimo de un año, excepto en los supuestos de entrega posterior del mismo.

(...)

La exención descrita en el presente apartado queda condicionada a que el adquirente de los bienes o destinatario de los servicios indicados sea la propia Compañía que realiza las actividades mencionadas y utilice los buques en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice los buques en sus fines de defensa.

(...)"

En desarrollo de lo anterior, el artículo 10 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre) establece que:

"1. Las exenciones de las operaciones relacionadas con los buques y las aeronaves, con los objetos incorporados a unos y otras y con los avituallamientos de dichos medios de transporte quedarán condicionadas al cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. El transmitente de los medios de transporte, el proveedor de los bienes o quienes presten los servicios a que se refiere el artículo 22, apartados uno a siete de la Ley del Impuesto, deberán tener en su poder, durante el plazo de prescripción del Impuesto, el duplicado de la factura correspondiente y, en su caso, los contratos de fletamento o de arrendamiento y una copia autorizada de la inscripción del buque o de la aeronave en el Registro de Matrícula que les habilite para su utilización en los fines a que se refieren los apartados uno y cuatro del artículo 22 de la Ley del Impuesto.

Asimismo, las personas indicadas en el párrafo anterior deberán exigir a los adquirentes de los bienes o destinatarios de los servicios una declaración suscrita por ellos, en la que hagan constar la afectación o el destino de los bienes que justifique la aplicación de la exención.

Cuando se trate de la construcción del buque o de la aeronave, la copia autorizada de su matriculación deberá ser entregada por el adquirente al transmitente en el plazo de un mes a partir de la fecha de su inscripción en el Registro a que se refiere el presente apartado.

(...)"

En base a lo expuesto anteriormente, la entrega de la embarcación en cuestión estará exenta en virtud del artículo 22 de la Ley 37/1992 cuando concurren los requisitos previstos en dicho artículo y el artículo 10 del Reglamento, anteriormente reproducidos, y, en particular, cuando se trate de alguno de los buques especificados en el apartado uno del artículo 22 de la Ley del impuesto, como parece ocurrir en el supuesto objeto de consulta, y que el adquirente sea la Compañía o la entidad que utilice el buque para las finalidades concretas que habilitan la exención. En este caso la afectación en exclusiva al salvamento o asistencia marítima, circunstancia que sólo concurre en el adquirente final de la embarcación, la Entidad Pública adjudicante, y no en la UTE.

Por tanto, la entrega de la embarcación efectuada por la consultante a favor de la UTE, en caso de estar sujeta al impuesto, no estará exenta debiendo repercutir en factura la cuota correspondiente del Impuesto sobre el Valor Añadido a la UTE, al tipo impositivo general del 21 por ciento, quedando esta obligada a soportarla, de conformidad con lo establecido en los artículos 88 y 90 de la Ley 37/1992.

Por último, debe recordarse que la UTE, como sujeto pasivo del impuesto, podrá ejercer el derecho a deducir las cuotas del impuesto que soporte o satisfaga en la adquisición de bienes y servicios para el ejercicio de su actividad, de conformidad con los límites y condiciones contenidos en el Título VIII de la Ley 37/1992, artículos 92 a 114.

# D19



La entidad consultante presta servicios de "coworking" entendiendo como tal la prestación de servicios a emprendedores, empresarios y profesionales mediante la cesión de espacios físicos dentro de una mayor superficie con servicios y zonas comunes. Lugar de realización de dichos servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el destinatario es un empresario no establecido en territorio de aplicación del Impuesto

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1294-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**07/05/2020**  
**Ley 37/1992 art. 69-70.Uno.1º**

## CONTENIDO

1.- El artículo 4, apartados uno y tres 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.

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.

(...).

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.

(...).".

Asimismo, el artículo 11 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."

Concretamente, el apartado dos, número 3º de este artículo dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios "las cesiones de uso o disfrute de bienes."

De acuerdo con lo anterior, la empresa consultante dedicada a la actividad de prestación de servicios para el "coworking" tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que ordena un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional.

2.- La regla general de referente al lugar de realización del hecho imponible para las prestaciones de servicios entre empresarios, se encuentra regulada en el artículo 69 de la Ley del Impuesto. A tal efecto, el apartado Uno, número 1º de ese artículo dispone lo siguiente:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

..//..

# D20



La entidad consultante se dedica a la representación de espectáculos en locales públicos o privados así como a la realización de representaciones en colegios escolares que puedan servir como complemento a determinadas asignaturas. Si la prestación de tales servicios en los colegios está sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1295-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**07/05/2020**  
**Ley 37/1992 art. 20-Uno-8º y 9º-90-Uno-91-Uno-2-6º y 7º**

## CONTENIDO

1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), están sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

A tales efectos, según dispone el artículo 5 de la misma Ley, se reputarán empresarios o profesionales quienes realicen actividades empresariales o profesionales, considerándose como tales actividades 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.

Las actividades y servicios prestados a que se refiere 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.

2.- Determinada la sujeción al Impuesto de tales actividades es preciso plantear la posible exención de las mismas.

El artículo 20, apartado uno, número 8º de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las siguientes operaciones:

"8º. Las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social:

a) Protección de la infancia y de la juventud.

Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad.

(...)

La exención comprende la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos."

La Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, en su Informe de 25 de marzo de 2014, emitido a solicitud de esta Dirección General, considera que, "Se entiende por asistencia social el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales y organizativos a atender situaciones de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (p. ej. personas mayores, menores y jóvenes, personas con discapacidad, mujeres víctimas de violencia de género, víctimas de discriminación, minorías étnicas, inmigrantes, refugiados, víctimas de trata, etc.), de personas en situación de vulnerabilidad o riesgo de exclusión social o de otras personas que presenten necesidades sociales análogas que requieran asistencia."

Respecto a las condiciones requeridas para ser considerado un establecimiento privado de carácter social, éstas se encuentran reguladas en el artículo 20.Tres de la Ley del impuesto que dispone lo siguiente:

"A efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurren los siguientes requisitos:

1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.

2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.

../..

# D21



**Según indica en su escrito el consultante, en 2019 percibió una indemnización de 30.000€ en ejecución de sentencia judicial que condenaba a una constructora a abonarle 500€ mensuales desde 2012 a 2016, más intereses, por no poder disponer de la vivienda. Tributación en el IRPF de la indemnización y los intereses**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1305-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**07/05/2020**  
**LIRPF, Ley 35/2006, Art. 33**

## CONTENIDO

El hecho de no encontrarse amparada la indemnización por supuesto alguno de no sujeción o de exención existente en la normativa vigente y su no calificación expresa como rendimientos nos conduce al ámbito de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

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".

Por tanto, la indemnización percibida por no poder disponer de la vivienda —entendiendo que lo que se indemniza es el perjuicio económico sufrido por esa falta de disposición— comporta la incorporación de dinero al patrimonio del consultante dando lugar a la existencia de una ganancia patrimonial.

A la imputación temporal de las pérdidas y ganancias patrimoniales se refiere el artículo 14.1 c) de la Ley del Impuesto estableciendo que "se imputarán al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial", circunstancia que en el presente caso se entiende producida en el período impositivo en que haya adquirido firmeza la sentencia condenatoria que establece la indemnización de 500€ mensuales en favor del consultante.

Adicionalmente, procede señalar —respecto a esta ganancia patrimonial— que al no proceder de una transmisión su cuantificación viene dada por el propio importe indemnizatorio, sin minoración de gastos, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1.b) de la Ley del Impuesto, integrándose además —desde su consideración como renta general, en cuanto ganancia patrimonial no procedente de una transmisión— en la base imponible general en la forma que se recoge en el artículo 48 de la misma ley:

"La base imponible general será el resultado de sumar los siguientes saldos:

a) El saldo resultante de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, en cada período impositivo, los rendimientos y las imputaciones de renta a que se refiere el artículo 45 de esta Ley.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales, excluidas las previstas en el artículo siguiente.

Si el resultado de la integración y compensación a que se refiere este párrafo arroja saldo negativo, su importe se compensará con el saldo positivo de las rentas previstas en el párrafo a) de este artículo, obtenido en el mismo período impositivo, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

Si tras dicha compensación quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes en el mismo orden establecido en los párrafos anteriores.

La compensación deberá efectuarse en la cuantía máxima que permita cada uno de los ejercicios siguientes y sin que pueda practicarse fuera del plazo de cuatro años mediante la acumulación a pérdidas patrimoniales de ejercicios posteriores".

Por lo que respecta a los intereses a que da lugar la sentencia, cabe indicar que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria.

Los intereses remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de la Ley del Impuesto proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

Por su parte, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 25 y 33.1, los intereses objeto de consulta han de tributar como ganancia patrimonial.

Una vez determinada la calificación como ganancia patrimonial, el siguiente paso es determinar su imputación temporal, imputación que —como ya se ha referido anteriormente respecto a la indemnización— procederá realizarla al período impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial.

Por tanto, la imputación de los intereses vendrá determinada por el período impositivo de firmeza de la sentencia si su cuantificación finalizase con esta; por el contrario, si siguieran generándose intereses con posterioridad a la sentencia, la alteración patrimonial solo puede entenderse producida cuando los intereses se reconozcan, es decir, cuando se cuantifiquen y se acuerde su abono.

Una vez determinada la calificación como ganancias patrimoniales y su imputación temporal, el siguiente paso es determinar cómo se realiza su integración en la liquidación del Impuesto.

Tradicionalmente, con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anterior a la actualmente vigente, en cuanto estos intereses indemnizaran un período superior a un año, este Centro mantenía como criterio interpretativo que su integración procedía realizarla en la parte especial de la renta del período impositivo; desaparecido este concepto en la Ley 35/2006, el mantenimiento de una continuidad en la aplicación de este criterio interpretativo, unido a la inclusión en la renta del ahorro de los intereses que constituyen rendimientos del capital mobiliario, llevan a concluir que los intereses objeto de consulta procederá integrarlos (cualquiera que sea el período que abarquen) en la base imponible del ahorro, en aplicación del artículo 49.1.b) de la Ley del Impuesto.

Finalmente, cabe terminar señalando que la incorporación de la indemnización y los intereses en la declaración del impuesto deberá realizarse conforme a las calificaciones anteriores; a ello debe añadirse —al plantearse en el escrito de consulta— que no procede acompañar la presentación de la declaración con documentación alguna relacionada con la cuestión planteada, y que para cualquier duda sobre la determinación de las casillas a cumplimentar en su declaración del IRPF deberá dirigirse al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por tratarse de un asunto de su competencia.



# D22



**La consultante es una sociedad mercantil con sede en el territorio de aplicación del impuesto comercializadora de licores. Adquiere de un depósito fiscal de Países Bajos determinados licores que son transportados al territorio de aplicación del impuesto con destino a otro depósito fiscal**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



## Consulta DGT V1349-20

### SG de Impuestos sobre el Consumo

11/05/2020

Ley 37/1992, arts. 4, 5, 8, 24 y 25. RIVA RD 1624/1992 art. 79

## CONTENIDO

1.- De acuerdo con el artículo 4 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."

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 5 del mismo texto legal:

"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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

De acuerdo con el apartado dos del mismo precepto "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."

De acuerdo con lo anterior, la consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional.

Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 15, apartado uno, letra a), de la Ley 37/1992 se entenderá por adquisición intracomunitaria de bienes "la obtención del poder de disposición sobre bienes muebles corporales expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores."

Por su parte, el artículo 13 de la Ley del impuesto dispone que:

"Estarán sujetas las siguientes operaciones realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto:

1.ª Las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso por empresarios, profesionales o personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional.

(...).".

Adicionalmente, el artículo 71.Uno de la Ley 37/1992 dispone que las adquisiciones intracomunitarias de bienes "se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en este territorio el lugar de la llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente."

De acuerdo con lo anterior, las adquisiciones de licor efectuadas por la entidad consultante en las circunstancias descritas en el escrito de la consulta, deben ser calificadas como adquisiciones intracomunitarias de bienes que se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto pues en todas ellas los bienes adquiridos son objeto de una expedición o transporte desde el territorio de un Estado miembro al territorio de aplicación del impuesto en donde se encuentra el depósito fiscal en el que son introducidos.

2.- No obstante esta sujeción, debe señalarse que el artículo 26.Uno de la Ley 37/1992 preceptúa que estarán exentas las adquisiciones intracomunitarias de bienes "cuya entrega en el territorio de aplicación del impuesto hubiera estado, en todo caso, no sujeta o exenta en virtud de lo dispuesto en los artículos 7, 20, 22, 23 y 24 de esta Ley."

En este sentido, señala el artículo 24.Uno.1º, letra e), de la Ley 37/1992 que estarán exentas, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las entregas de bienes destinados a ser vinculados al régimen de depósito distinto del aduanero y los que estén vinculados a dicho régimen.

El régimen de depósito distinto de los aduaneros es objeto de delimitación en el apartado Quinto del Anexo de la Ley del impuesto de la siguiente manera:

"Quinto. Régimen de depósito distinto de los aduaneros:

Definición del régimen:

a) En relación con los bienes objeto de Impuestos Especiales, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable en los supuestos de fabricación, transformación o tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación en fábricas o depósitos fiscales, de circulación de los referidos productos entre dichos establecimientos y de importación de los mismos con destino a fábrica o depósito fiscal.

Lo dispuesto en el párrafo anterior resultará igualmente aplicable al gas natural entregado a través de una red situada en el territorio de la Comunidad o de cualquier red conectada a dicha red.

(...).".

De acuerdo con lo anterior, los bienes objeto de los Impuestos Especiales deben entenderse vinculados al régimen de depósito distinto de los aduaneros mientras se encuentren en el régimen suspensivo regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (BOE del 29 de diciembre), de Impuestos Especiales.

Por tanto, en el caso en el que los licores objeto de adquisición se encontrasen en régimen suspensivo de los Impuestos Especiales, la adquisición intracomunitaria de los mismos estaría exenta del impuesto, en virtud del artículo 26.Uno y 24 de la Ley 37/1992.

3.- Debe recordar la consultante que, al haber efectuado una adquisición intracomunitaria de bienes, deberá informar sobre dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias regulada en los artículos 78 a 81 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), estableciendo el artículo 79 que:

"1. Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

(...)"

2.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto realizadas por personas o entidades identificadas a efectos del mismo en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).".



# D23



El consultante es titular de un establecimiento de hostelería, por la que determina el rendimiento neto de la misma por el método de estimación directa simplificada y tributa en el IVA por el régimen general. En dicho establecimiento tiene instalado una máquina expendedora de tabaco, para la que solicitó la correspondiente autorización administrativa ante el Comisionado para el Mercado de Tabacos. Esta actividad tributa en el régimen especial del recargo de equivalencia del IVA. Tributación en el IVA y en el IRPF de los rendimientos derivados de la venta de tabaco, tanto si de la autorización se realiza una gestión directa por parte del consultante o una gestión delegada con un estanco

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1382-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**13/05/2020**  
**LIVA 37/1992, arts. 148, 149.**  
**LIRPF 35/2006, art. 28.**

## CONTENIDO

### 1.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 148 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), dispone lo siguiente:

“Uno. 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.

Dos. En el supuesto de que el sujeto pasivo a quien sea de aplicación este régimen especial realice otras actividades empresariales o profesionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, la de comercio minorista sometida a dicho régimen especial tendrá, en todo caso, la consideración de sector diferenciado de la actividad económica.

Tres. Reglamentariamente podrán determinarse los artículos o productos cuya comercialización quedará excluida de este régimen especial.”.

El artículo 59 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre), desarrolla el apartado tres del artículo 148, excluyendo del régimen especial del recargo de equivalencia una serie de artículos o productos entre los que se no se incluyen las labores del tabaco.

Por su parte, el apartado uno del artículo 149 de la citada Ley 37/1992 regula el concepto de comerciante minorista como sigue:

“Uno. A los efectos de esta Ley, se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran 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.

2º. Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesionales, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido del 80 por ciento del total de las entregas realizadas de los citados bienes.

El requisito establecido en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, siempre que en ellos concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no puedan calcular el porcentaje que se indica en dicho párrafo por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.

b) Que les sea de aplicación y no hayan renunciado a la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.”.

../..

# D24



La entidad consultante tiene como actividad la prestación de servicios de marketing y publicidad, consistente en la venta de campañas de marketing a empresas que ofrecen sus productos o servicios a través de las denominadas redes sociales (Instagram, Facebook, Youtube, Blogs, etc.), así como la selección, gestión y soporte de los "creadores de contenido digital" que toman parte de ellas creando fotografías y/o vídeos así como cualquier otro recurso audiovisual que pueda requerírseles y para que, bien en sus perfiles personales en dichas redes sociales, bien en los de la marca o un tercero, promuevan y recomienden la marca y/o el consumo de los productos/servicios de los clientes de la entidad consultante. Tributación en el IVA de los servicios que le prestan los denominados "creadores de contenido digital" y retención a cuenta del IRPF aplicable

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1417-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**14/05/2020**  
**Ley 37/1992**  
**Ley 35/2006**

## CONTENIDO

Impuesto sobre el Valor Añadido

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

Por su parte, los apartados uno y dos del artículo 5 de la misma Ley disponen 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.

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.

(...).

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.

(...).".

De la descripción de hechos aportada en el escrito de consulta, no se tiene constancia acerca de si los denominados "Creadores de Contenido digital" a que se refiere ese escrito realizan actividad empresarial o profesional alguna. No obstante, parece deducirse que dichos "Creadores de Contenido digital" van a prestar determinados servicios a favor de la entidad consultante percibiendo una contraprestación por ellos.

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

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

..//..

# D25



La consultante es una sociedad mercantil con sede en el territorio de aplicación del impuesto que presta servicios de fletamento de aeronaves debidamente pertrechadas y tripuladas para la prevención y extinción de incendios. Son entidades de derecho público las que contratan con la consultante el fletamento de las aeronaves en cuestión. Si el fletamento de las aeronaves puede ser considerado como un servicio exento del impuesto en virtud del artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como los servicios y bienes adquiridos por la consultante para la adecuada operatividad de las aeronaves

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1428-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**14/05/2020**  
**Ley 37/1992, arts. 22 RD 1619/2012, arts. RD 1624/1992, arts. 10**

## CONTENIDO

1.- De acuerdo con el artículo 4 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."

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 5 del mismo texto legal:

"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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).".

De acuerdo con el apartado dos del mismo precepto "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."

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 11 de la Ley 37/1992, son prestaciones 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."

De acuerdo con lo anterior, la consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional, y el contrato de fletamento suscrito con la entidad pública según las especificaciones del escrito de la consulta debe ser calificado a los efectos del impuesto como prestación de servicios.

2.- De conformidad con el artículo 22, apartados cuatro y siete, de la Ley 37/1992:

"Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

(...)

Cuatro. Las entregas, transformaciones, reparaciones, mantenimiento, fletamiento total o arrendamiento de las siguientes aeronaves:

(...)

2.º Las utilizadas por entidades públicas en el cumplimiento de sus funciones públicas.

La exención está condicionada a que el adquirente o destinatario de los servicios indicados sea la propia compañía que realice las actividades mencionadas y utilice las aeronaves en el desarrollo de dichas actividades o, en su caso, la propia entidad pública que utilice las aeronaves en las funciones públicas.

(...)

../..

# D26



La mercantil consultante fabrica productos cosméticos para terceros. Recibe el encargo de fabricar cierto producto para una empresa hongkonesa y que debe entregar en envases que la entidad cliente le remite desde Corea del Sur. El transitario contratado por la entidad hongkonesa presenta un Documento Único Administrativo consignando a la entidad consultante como destinatario de los envases. La entidad consultante aplica el sistema de pago diferido del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación. Tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de la introducción de los envases en el territorio de aplicación del impuesto, obligaciones para la entidad consultante relacionadas con la importación de bienes y deducibilidad de las cuotas del impuesto satisfechas con ocasión de las importaciones

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1430-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**14/05/2020**  
**Ley 37/1992, arts. 18, 86 y 167.dos RD 1624/1992, arts. 73 y 74**

## CONTENIDO

1.- De acuerdo con el artículo 18 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):

“Uno. Tendrá la consideración de importación de bienes:

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.”.

Adicionalmente, de acuerdo con el artículo 86 de la Ley 37/1992:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto quienes realicen las importaciones.

Dos. Se considerarán importadores, siempre que se cumplan en cada caso los requisitos previstos en la legislación aduanera:

1.º Los destinatarios de los bienes importados, sean adquirentes, cesionarios o propietarios de los mismos o bien consignatarios que actúen en nombre propio en la importación de dichos bienes.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, la introducción en el territorio de aplicación del impuesto de los envases procedentes de Corea del Sur y que deben ser utilizados por el consultante para la presentación del cosmético encargado por su cliente, debe ser calificada como importación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con el escrito de la consulta, en el documento que ampara la importación de los envases (Documento Único Administrativo) se consignan los datos de la consultante como consignataria o destinataria de los bienes, lo cual determina que corresponda a la consultante la condición de sujeto pasivo del impuesto y obligado al pago del impuesto devengado en consecuencia.

2.- La liquidación de las cuotas del impuesto devengado con ocasión de la importación de los envases se efectuará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 167.dos de la Ley 37/1992 que establece que:

“Dos. En las importaciones de bienes el Impuesto se liquidará en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios.

La recaudación e ingreso de las cuotas del Impuesto a la importación se efectuará en la forma que se determine reglamentariamente, donde se podrán establecer los requisitos exigibles a los sujetos pasivos, para que puedan incluir dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en que reciban el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.”.

En este sentido, el artículo 74 del Reglamento del impuesto que establece que:

“1. La recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes a este Impuesto y liquidadas por las Aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

../..

# D27



El consultante es un jugador de fútbol profesional que suscribió un contrato con una sociedad (sociedad A) para la negociación, contratación o renovación de cuantos contratos de trabajo o cualquier tipo se relacionaran con su actividad profesional, en el que se incluía una cláusula indemnizatoria para el caso de que el jugador utilizara los servicios de otra persona o negociara él mismo otro contrato de trabajo o incumpliera los términos del contrato. El consultante resolvió anticipadamente el contrato y suscribió un nuevo contrato con otra sociedad (sociedad B) que se comprometió a satisfacer las cantidades que pudieran ser reclamadas por la sociedad A por la resolución anticipada del contrato. Tras haber suscrito un nuevo contrato de trabajo, la sociedad A interpuso una demanda de arbitraje, habiendo resultado el consultante condenado a satisfacer una cantidad (Impuesto sobre el Valor Añadido incluido) por unos trabajos realizados previamente a la resolución del contrato, y otra cantidad de un importe determinado más el Impuesto sobre el Valor Añadido en concepto de indemnización por daños y perjuicios por la resolución del contrato. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la indemnización por daños y perjuicios consultada

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



Consulta DGT V1449-20  
SG de Impuestos sobre el Consumo  
18/05/2020  
Ley 37/1992 art. 70-tres-1º

## CONTENIDO

1.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del día 29), 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 artículo 78, apartado tres, número 1º, de la Ley 37/1992 establece que "no se incluirán en la base imponible las cantidades percibidas por razón de indemnizaciones, distintas de las contempladas en el apartado anterior que, por su naturaleza y función, no constituyan contraprestación o compensación de las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto"

En el supuesto de hecho a que se refiere el presente escrito se plantea la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las cantidades que debe percibir la sociedad A como consecuencia de la extinción del contrato de servicios que había establecido con el consultante para la negociación, contratación o renovación de sus contratos de trabajo.

En lo que respecta a las indemnizaciones por incumplimiento de contrato resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95.

En la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia Mohr), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia Landboden), el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, "tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo" (punto 20 de la sentencia).

De acuerdo con la información contenida en el escrito de consulta, cuando el consultante haciendo uso de su facultad unilateral incumpliera cualquiera de los términos del contrato, o lo extinguiera de manera anticipada, debería abonar una compensación a la sociedad A.

Tal y como puso de manifiesto este Centro directivo en su contestación vinculante, de 26 de septiembre de 2018, número V2612-18, con carácter general, para determinar si existe una indemnización a los efectos del Impuesto, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al perceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio o, por el contrario, si su objetivo es retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del Impuesto. Es decir, habrá que analizar si el importe recibido por la sociedad A se corresponde con un acto de consumo, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable, o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios.

En el supuesto de hecho expuesto en la consulta, la cantidad que se debe satisfacer a la sociedad A como consecuencia de la extinción del contrato no constituye contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, efectuada por aquella para el consultante que procede a prescindir de sus servicios. La función de dicha cuantía es resarcir a la sociedad A de los daños causados por la extinción del contrato de prestación de servicios que habían firmado inicialmente por un plazo superior.

De acuerdo con lo expuesto, y a falta de otros elementos de prueba, dicho importe tiene la consideración de indemnización a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y no constituye la contraprestación de operación alguna sujeta a dicho Impuesto, no debiéndose repercutir el mismo con ocasión del cobro del citado importe por la sociedad A.

**Una subvención destinada a la rehabilitación de un inmueble en condominio tributa en Renta como ganancia patrimonial sólo del beneficiario que la obtuvo**

**D28**



Diario LA LEY, nº 9666, de 3 de julio de 2020

**Tribunal Económico-Administrativo Central**  
**Resolución de 1 junio 2020**  
**Rec. 670/2019**

**CONTENIDO**

Es el juego entre la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones y la Ley 35/2006 del IRPF el que da la pauta para delimitar quien es el sujeto tributario que debe tributar por haber obtenido una subvención, en el caso, para la rehabilitación de un edificio que estaba arrendado, cuando el inmueble pertenece en proindiviso por mitades a él y a su cónyuge.

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 no sea el único propietario del inmueble, o incluso de que no tenga ningún derecho de propiedad sobre el mismo.

Ello debe ser así porque para obtener una subvención no hace falta ser propietario, - pueden pedirla y puede concederse a los que son meros "ocupantes" del inmueble, por ejemplo-.

La concesión de subvenciones públicas, que se financian con fondos públicos es una actividad reglada, cuyo régimen jurídico general está regulado por la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, régimen que deja pocas dudas sobre quién es o quiénes son la persona o personas físicas o jurídicas que es o son el beneficiario o los beneficiarios de tal subvención.

Quién sea el titular del inmueble y qué relación pueda tener el solicitante de la subvención con el propietario o propietarios del inmueble, podrá ser relevante para que pueda concedérsele la subvención; pero, una vez concedida, la subvención se le habrá concedido al beneficiario.

Por ello, declara el TEAC que las ganancias patrimoniales originadas por una subvención, se imputan única y exclusivamente al contribuyente al que se le haya concedido la subvención, independientemente del uso que se le dé a la misma, e independientemente que el inmueble estuviera en situación de copropiedad con su cónyuge. Y aclara finalmente que al margen del criterio sentado quedan fuera las subvenciones anudadas a inmuebles afectos a actividades económicas, subvenciones que se incluyen entre los rendimientos de dichas actividades, cuya tributación sigue en el Impuesto sobre Sociedades.

**A efectos de exención, destinar lo ganado por la venta de la vivienda a la compra de un barco que será residencia habitual no es válido**

**D29**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 64, julio 2020



**Consulta DGT V0637-20**  
**31 de marzo 2020**  
**SG de Tributos**

#### **CONTENIDO**

Si el importe obtenido con la venta de la vivienda habitual se destina a la adquisición de una embarcación y un amarre con la intención de establecer en ella su vivienda habitual, no se puede seguir aplicando la exención por reinversión en vivienda habitual a la ganancia patrimonial puesta de manifiesto en la transmisión de su vivienda habitual.

La exención por reinversión en vivienda habitual está limitada bien a la vivienda o bien a los supuestos que de forma tasada la Ley asimila a la adquisición de vivienda, como la rehabilitación, o reconstrucción.

Para poder acogerse a la exención, la consideración como habitual de la vivienda ha de concurrir en ambas viviendas: en la que se transmite y en la que se adquiere, y el concepto de "vivienda habitual" es el que se define en el artículo 41.1 bis del RIRPF.

Para que la ganancia patrimonial obtenida en la transmisión de la vivienda habitual resulte exenta es necesario reinvertir el importe total obtenido en la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual y el RIRPF entiende como tal la edificación en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado mínimo de tres años, de forma que todo lo que no sea una edificación resulta excluido, y por ello, a una embarcación no resulta de aplicación la exención por reinversión a la ganancia patrimonial que se ponga de manifiesto en la transmisión de su vivienda habitual.



## Efectos en IRPF de la reducción del alquiler o diferimiento de pago acordado tras la declaración del estado de alarma

# D30

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 64, julio 2020



**Consulta DGT V0985-20**  
**21 de abril de 2020**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

### RESUMEN

El arrendador deberá computar como rendimiento íntegro las nuevas cantidades pactadas con los arrendatarios, y en caso de diferimiento del pago, no integrará rendimiento alguno en los meses en los que se ha diferido el pago.

### CONTENIDO

El arrendador de varios inmuebles para paliar la situación económica en sus arrendatarios, provocada por el estado de alarma decretado a raíz de la epidemia de COVID-19, se plantea una reducción de la renta, - incluso una condonación total-.

Debido a la difícil situación económica que el estado de alarma ha provocado en los arrendatarios, el propietario de los inmuebles plantea como le afectaría en su declaración de la Renta, la reducción parcial o total del precio del alquiler pactado mientras dure esa situación de crisis.

Para el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario, las modificaciones en el importe fijado como precio del alquiler (cualquiera que sea el importe de la reducción), modifican el rendimiento íntegro que será el correspondiente a los nuevos importes acordados por las partes, siendo igualmente deducibles los gastos necesarios para el alquiler incurridos durante el periodo al que afecte la modificación.

Si en lugar de una reducción de la renta se pacta un diferimiento de los pagos, la solución pasa por no reflejar un rendimiento de capital inmobiliario en los meses en los que se ha diferido dicho pago. No procede la imputación de la renta porque ésta no es exigible, ya que los rendimientos del trabajo y del capital se imputan al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor. No obstante, podrán deducirse los gastos incurridos en dicho período, y serán aplicable la reducción establecida en el art. 23.2 de la LIRPF cuando se trate de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.



**Consulta DGT V1101-20**  
**28 de abril de 2020**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

## **RESUMEN**

Habrá que excluir en cada trimestre como días de ejercicio de la actividad los días naturales en los que se hubiera declarado el estado de alarma.

## **CONTENIDO**

La paralización de la actividad como consecuencia de la declaración del Estado de alarma ha sido tenida en cuenta por el legislador fiscal a la hora de calcular los pagos fraccionados por los sujetos pasivos que determinan su rendimiento neto mediante el método de estimación objetiva.

El art. 11 del Real Decreto-Ley 15/2020, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo, excluye en el cómputo de cada trimestre natural aquellos días naturales en los que hubiera estado vigente el estado de alarma.

Es decir, respecto al pago fraccionado a cuenta del IRPF y el ingreso a cuenta del IVA, éstos se calculará en 2020 en los mismos términos que los previstos en la normativa de cada impuesto, pero sin computar en cada trimestre como días de ejercicio de la actividad los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma. Así, 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.

En concreto, el particular que tiene una actividad clasificada como "bares y cafés", reducirá en los pagos de ambos impuestos del primer trimestre una 17/91 parte, puesto que del total de 91 días, son 17 los afectados por el estado de alarma.

## Los trabajadores en régimen especial de impatriados se benefician de las ventajas fiscales de los sistemas de retribución flexible

# D32

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 64, julio 2020



**Consulta DGT V0589-20**  
**16 de marzo de 2020**  
**SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas**

### RESUMEN

La empresa consultante satisface rentas en especie, en particular: fórmulas directas e indirectas por gastos por comedores de empresa, gastos por seguros de enfermedad, fórmulas indirectas de pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros, entrega de acciones y contratación, directa o indirectamente, del servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de los trabajadores con terceros debidamente autorizados.

### CONTENIDO

Para una sociedad que contrata trabajadores extranjeros que se desplazan a territorio español para trabajar en sus instalaciones, ubicadas en España, en la medida en que algunos de los trabajadores optan por el régimen especial de trabajadores desplazados, se les abonan rentas en especie a través de fórmulas directas e indirectas por gastos por comedores de empresa, gastos por seguros de enfermedad, fórmulas indirectas de pago del servicio público de transporte colectivo de viajeros, o entrega de acciones, entre otros conceptos, que a los efectos de la aplicación de las exenciones y supuestos de no sujeción previstos en el artículo 42 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, impone distinguirse de los supuestos en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado.

Cuando la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado, las cantidades no son rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino una aplicación de los rendimientos de trabajo dinerarios.

Pero no siempre que el empleador pague cantidades a terceros para que éstos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, se está en presencia de retribuciones dinerarias por considerar que existe mediación del pago, porque es posible que la retribución en especie se instrumente 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, y en este caso es 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, y en estos casos, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, 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 la LIRPF.

En el supuesto planteado, a priori, a los trabajadores de la consultante si resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 42 de la LIRPF, si cumplen los demás requisitos previstos en la norma.



**Tribunal Económico-Administrativo Central**  
**Resolución de 8 octubre 2019**  
**Rec. 2188/2017**

## RESUMEN

El TEAC examina el reciente cambio de doctrina del Tribunal de Justicia UE que ve posible denegar la exención en IRNR de la retención en la fuente sobre los beneficios satisfechos por una filial de un Estado miembro a su sociedad matriz de otro EM en casos de fraude pese a que no existan disposiciones de Derecho nacional o convencional que contemplen tal denegación

## CONTENIDO

Una sociedad que desarrolla una actividad económica de inversión en sociedades, cuyos dividendos se integran en la caja de la Sociedad sin que sean repartidos a su matriz, se vio inmersa en una regularización por la totalidad del Impuesto sobre la Renta de No Residentes por la percepción de dividendos y primas de asistencia a juntas de la entidad residente en España.

Invoca haber sido objeto de trato discriminatorio porque a las matrices españolas, cuando en ejercicios anteriores les resultaba de aplicación la deducción para evitar la doble imposición interna sobre dividendos les fue aplicada con independencia de quién ostentase sus derechos de voto, pero el TEAC considera que en el caso no existe un motivo económico válido en la constitución de la entidad reclamante, pues no es el beneficiario efectivo; apunta la resolución que la cláusula del beneficiario efectivo se aplica en aquellos casos en los que el perceptor inmediato de la renta actúa como un intermediario que percibe la renta de otro, que sería el verdadero perceptor de dicha renta, aunque sea de forma mediata.

Y esta delimitación resulta acorde con la doctrina del TJUE que se basa en el recurso autónomo al concepto de beneficiario efectivo y rechaza invocar el Derecho comunitario de forma abusiva o fraudulenta. Sienta el TJUE una serie de indicios para la prueba de la práctica abusiva, entre ellos, la relevancia notable la creación de estructuras en las que se intercala una entidad instrumental en la estructura del grupo, entre la sociedad que satisface los dividendos y la entidad del grupo beneficiaria efectiva de estos y que los dividendos, una vez percibidos, sean retransferidos por la sociedad perceptora a entidades que no cumplen los requisitos de aplicación de la Directiva 90/435.

Para el TJUE, a efectos de negar el reconocimiento a una sociedad como beneficiario efectivo de unos dividendos o de la prueba de la existencia de un abuso de Derecho, la autoridad nacional no está obligada a identificar la entidad o entidades a las que se considera beneficiarios efectivos de los dividendos; así cuando la denegación de la exención se fundamenta, sin más, en que el beneficiario efectivo tiene la residencia fiscal en un tercer estado, la carga de la prueba de acreditar esta circunstancia recae sobre quien pretende invocar la exención.

La normativa española, a fin de adecuarse a la doctrina del TJUE, configura la exención con una excepción (cláusula antiabuso) y dispone que la exención no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto se posea por personas físicas o jurídicas no residentes en un EM; y como excepción de la excepción, - para que no entre en juego la exclusión de la exención-, se contempla tres circunstancias, bastando la acreditación de una de ellas para que se desactive la cláusula antiabuso: cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquélla realice efectivamente una actividad empresarial directamente relacionada con la actividad empresarial desarrollada por la sociedad filial o tenga por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen.

Pues bien, en el caso, considera el TEAC que no ha sido acreditado por la entidad el cumplimiento de las excepciones a la aplicación de la cláusula antiabuso. No ha quedado probado que la constitución del holding se haya realizado fundamentalmente por razones económicas, sino que esas razones han sido principal y preponderantemente fiscales.

Si el TJUE afirma contundentemente que el principio general del Derecho de la Unión de prohibición de prácticas abusivas no requiere de norma interna alguna para ser aplicado, cuando la misma existe y está alineada con dicho principio general antiabuso no cabe en modo alguno tacharla de trasposición incorrecta. Es más, aun cuando en la Directiva objeto de trasposición no se hallara una cláusula tal, los Estados miembros están siempre obligados a rechazar cualquier disfrute de una ventaja o beneficio derivada de la misma que sea incongruente con los objetivos de la Directiva y suponga un abuso de la misma.

Prosigue el TEAC aplicando las bases sentadas por el TJUE que mantuvo que una vez constatada la improcedencia de la exención de retención en fuente sobre los dividendos satisfechos por una residente de un Estado miembro a otra entidad residente de otro Estado miembro por la existencia de abuso o fraude, no es lícito invocar la aplicación de las libertades reconocidas por el Tratado FUE para cuestionar la normativa del primer Estado que regula la tributación de dichos dividendos.

En definitiva, se está ante el marco de una operación carente de realidad económica, organizada de manera artificiosa con el único objetivo de eludir el impuesto sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional, que por ende, no puede beneficiarse de la exención.

# D34



La consultante alquila un despacho en un centro de negocios o "coworking", en el que además del alquiler del espacio se incluyen servicios de limpieza, secretaría, suministros de agua, luz e internet. Si debe practicar retención a cuenta del IRPF sobre los rendimientos satisfechos

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1461-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**19/05/2020**  
**LIRPF, Ley 35/2006, artículo 27 y 99.**  
**RIRPF, RD 439/2007, Art. 75**

## CONTENIDO

Respecto a la obligación de practicar retenciones sobre el importe del alquiler, procede mencionar, en desarrollo del artículo 99 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— el artículo 75 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), determina cuales son las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, incluyendo entre las mismas, independientemente de su calificación:

“Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos.

A estos efectos, las referencias al arrendamiento se entenderán realizadas también al subarrendamiento”.

El sometimiento genérico a retención de estos rendimientos se ve complementado por lo dispuesto en la letra g) del apartado 3 del mismo precepto reglamentario, que excepciona de la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta los siguientes supuestos:

“1º. Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.

2º. Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.

3º. Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”.

Una vez expuesta la regulación normativa, el asunto que se plantea es la operatividad del sometimiento a retención o ingreso a cuenta de los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en relación con el supuesto objeto de consulta.

El arrendamiento de oficinas o despachos que conlleve la prestación de los servicios adicionales de limpieza, secretariado, comunicaciones, electricidad, etc., en cuanto contrato único se configura como un contrato mixto de arrendamiento de inmueble y de servicios que tiene por finalidad dotar al arrendatario de la infraestructura necesaria (material y personal) para que éste pueda desarrollar su actividad, yendo más allá del simple arrendamiento de inmuebles. Por tanto, estos supuestos, como el planteado, se sitúan fuera del ámbito del artículo 75.2.a) del Reglamento del Impuesto, por lo que los rendimientos que se satisfagan no estarán sometidos a retención.

# D35



La consultante es una persona física que va a adquirir una piedra preciosa que parece ser un rubí a un proveedor de Tailandia. El proveedor envía la piedra, en primer lugar, a Nueva York a un laboratorio gemológico que certificará su autenticidad y, posteriormente, la transportará al territorio de aplicación del impuesto con el certificado correspondiente. Si bien esta operación la efectúa como particular se plantea iniciar una actividad comercial de comercialización de piedras preciosas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1497-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**20/05/2020**

**Ley 37/1992 art. 18-21-68-83-86-164 Rgto 952/2013 Rgto delegado 2446/2015 RIVA RD 1624/1992 art. 21-73**

## CONTENIDO

A) En relación con las cuestiones relacionadas con el Comercio Exterior, se informa lo siguiente.

1. El apartado 1 del artículo 139 del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión (DOUE de 10 de octubre) en adelante CAU, dispone que:

“1. Las mercancías introducidas en el territorio aduanero de la Unión serán presentadas en aduana inmediatamente después de su llegada a cualquier aduana designada o a cualquier lugar designado o aprobado por las autoridades aduaneras o a una zona franca por una de las siguientes personas:

- a) la persona que introdujo las mercancías en el territorio aduanero de la Unión;
- b) la persona en cuyo nombre o por cuya cuenta actúe la persona que introdujo las mercancías en dicho territorio;
- c) la persona que asumió la responsabilidad por el transporte de las mercancías después de que fueran introducidas en el territorio aduanero de la Unión.”.

A su vez, el apartado 1 del artículo 158 del CAU establece que: “Todas las mercancías que vayan a incluirse en un régimen aduanero, salvo el régimen de zona franca, serán objeto de una declaración en aduana apropiada para el régimen concreto de que se trate.”.

Y continuando con los trámites necesarios para la importación de mercancías, el artículo 201 del CAU señala que:

“1. Las mercancías no pertenecientes a la Unión destinadas a ser introducidas en el mercado de la Unión o destinadas a utilización o consumo privados dentro de esta última se incluirán en el régimen de despacho a libre práctica.

2. El despacho a libre práctica implicará:

- a) la percepción de los derechos de importación debidos;
- b) la percepción, según proceda, de otros gravámenes, con arreglo a las disposiciones pertinentes en vigor relativas a la percepción de dichos gravámenes;
- c) la aplicación de medidas de política comercial y de prohibiciones y restricciones en la medida en que no se hayan aplicado en una fase anterior; y
- d) el cumplimiento de las demás formalidades aduaneras pre vistas para la importación de las mercancías.”.

Por tanto, conforme a lo señalado, cuando las mercancías se introduzcan en la Península, Islas Baleares e Islas Canarias, procedentes de terceros países estarán sujetas al pago de derechos de importación y, en su caso, Impuestos Especiales, y se requiere la presentación de una declaración de importación (DUA).

2.- Los derechos de importación se basan en el Arancel Aduanero Común (AAC), y están establecidos en el Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO L 256 de 7 de septiembre de 1987). Para el año 2020 se aplican los derechos contenidos en el Reglamento de Ejecución (UE) nº 2019/1176, de la Comisión, de 9 de octubre de 2019, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87, del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO L 280 de 31 de octubre de 2019).

La aplicación de los derechos de importación depende de la clasificación arancelaria de la mercancía importada y del origen de la misma.

Con la información aportada por la consultante no puede concluirse con certeza sobre el origen de la mercancía, para ello habrá que estar a lo dispuesto en el CAU, en cuyo artículo 60 se establece lo siguiente:

“1. Se considerará que las mercancías enteramente obtenidas en un solo país o territorio tienen su origen en este país o territorio.

../..

# D36

Un grupo de jubilados se plantea constituir una asociación sin ánimo de lucro para actuar como músicos dulzaineros en fiestas y eventos donde los contraten, repartiéndose entre ellos el importe facturado. Tributación en IVA e IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1501-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**20/05/2020**  
**Ley 37/1992**  
**Ley 35/2006.**

## CONTENIDO

### Impuesto sobre el Valor Añadido

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

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

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

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).

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

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

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la futura Asociación, o a las personas físicas consultantes que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional 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 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.

El artículo 20, apartado uno, número 14º de la Ley 37/1992, dispone la exención de este Impuesto para las siguientes operaciones:

"14º. Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.

b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.

c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.

d) La organización de exposiciones y manifestaciones similares."

..//..



# D37



La consultante es propietaria de un local comercial, y lo tiene alquilado como tienda de ropa. Con motivo del estado de alarma por la epidemia de COVID-19, este comercio está cerrado y en consecuencia no va a cobrar de momento el mes de abril. Tributación en el IRPF y en el IVA

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1553-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**22/05/2020**  
**LIRPF, 35/2006, Art. 14, 21, 22, 23, 85.**  
**LIVA, 37/1992, Art. 4, 7, 5, 11, 12, 75, 78, 80 y 89.**

## CONTENIDO

Distinguiendo ambos Impuestos, se manifiesta:

### A) IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

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

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

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

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

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

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

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

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

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."

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.

Segundo.- Por otra parte, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11, apartado uno, de la Ley 37/1992, 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.

El artículo 11, apartado dos, número 2º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios: "2º los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra."

../..

# D38



La consultante es una entidad residente en España que ha realizado durante el mes de mayo de 2018 dos sesiones de formación médica, prestadas por una sociedad domiciliada en Suiza cuyo objeto entre otros es la formación. 1. Si la operación tiene retención del IRNR y en su caso tipo aplicable. 2. Aplicación o consideración del convenio si hubiese

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1564-20**  
**SG de Fiscalidad Internacional**  
**25/05/2020**  
**Convenio Hispano-Suizo, artículos 5 y 7**  
**Orden EHA/3290/2008, artículo 17**  
**TRLIRNR, artículo 31**

## CONTENIDO

Puesto que se trata de renta de fuente española percibida por una entidad residente a efectos fiscales en Suiza (se presume que tanto conforme a la normativa interna suiza como a efectos de convenio) le será de aplicación el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza, (BOE de 3 de marzo de 1967), modificado mediante el Protocolo hecho en Madrid el 29 de junio de 2006 (BOE de 27 de marzo de 2007) y el Protocolo hecho en Madrid el 27 de julio de 2011 (BOE de 11 de junio de 2013), en adelante, el Convenio.

Cuando hay un convenio en vigor para evitar la doble imposición, como es el caso, en el mismo se realiza el reparto de la potestad tributaria para los distintos tipos de renta entre los dos Estados celebrantes. Si no hubiera convenio se aplicaría únicamente la normativa interna española, constituida por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR.

La tributación de los rendimientos derivados de la actividad de formación realizada por la entidad suiza en España vendrá determinada por lo dispuesto en el artículo 7 (Beneficios empresariales) del Convenio, conforme al cual:

"1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición de este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

2. Cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos para los fines del Establecimiento permanente, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente o en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado contratante determine de esta manera los beneficios imputables; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en este artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder en otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo."

De acuerdo con el anterior precepto, salvo que la entidad cuente en España con un establecimiento permanente para el desarrollo de la actividad de formación, estas rentas tributarán exclusivamente en el Estado de residencia, es decir, en Suiza, quedando exentas en España.

La definición de establecimiento permanente se encuentra en el artículo 5 del Convenio, que al respecto establece:

"1. A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad.

2. La expresión "establecimiento permanente" comprende en especial:

a) Las sedes de dirección;

../..

# D39



**El consultante se dedica a la actividad de reparto de comunicaciones emitidas por un Ayuntamiento en virtud de un contrato firmado con dicha institución. Tributación de la prestación del servicio referido a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1565-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**25/05/2020**  
**Ley 37/1992 arts. 4, 5 y 20-Uno-1º**

## CONTENIDO

1.- De conformidad con lo dispuesto en 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), "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.uno de la citada Ley, 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."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también para el consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario 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.

2.- El artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006) establece lo siguiente:

"1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y las telecomunicaciones;"

La trasposición al ordenamiento jurídico interno del señalado precepto comunitario se realizó a través del apartado uno, número 1º, del artículo 20 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual, en su redacción dada por la Ley 23/2010, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2011, dispone que estarán exentas de dicho Impuesto:

"1º. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo.

Esta exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente."

3.- La modificación introducida en el texto normativo por la citada Ley 23/2010 trajo su causa en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 23 de abril de 2009 (asunto C-357/07), en la cual se interpretaba el artículo 13, parte A, apartado 1, letra a) de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, del Consejo, relativo al tratamiento de los servicios postales en el Impuesto sobre el Valor Añadido y, por ende, el artículo 132, apartado 1, letra a) de la Directiva 2006/112/CE, dado que la redacción en una y otra Directiva es idéntica.

Las conclusiones que se extraían de dicha sentencia son, en síntesis, las siguientes:

..//..

# D40



La consultante se dedica a la venta al por menor de tabaco en una expendeduría de tabaco tributando por el régimen general del Impuesto sobre el Valor Añadido, realizando ventas de tabaco a establecimientos autorizados a la venta con recargo (bares, restaurantes, etc.) que tributan por el régimen especial del recargo de equivalencia de dicho tributo. Forma de determinar la base imponible sobre la que deben repercutirse tanto el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia correspondiente

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1569-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**25/05/2020**  
**Ley 37/1992 art. 148-149-154-156-157-158-159-160**

## CONTENIDO

1.- En relación con los hechos y cuestión planteada este Centro Directivo ha emitido diversas contestaciones, entre otras, la de 6 de junio de 2018, número V1537-18, con el siguiente contenido:

"1.- El artículo 148, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), establece 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.

2.- El artículo 149, apartado uno, de la Ley 37/1992 dispone que "a los efectos de dicha Ley, se considerarán comerciantes minoristas los sujetos pasivos en quienes concurran 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.

2º. Que la suma de las contraprestaciones correspondientes a las entregas de dichos bienes a la Seguridad Social, a sus entidades gestoras o colaboradoras o a quienes no tengan la condición de empresarios o profesional es, efectuadas durante el año precedente, hubiese excedido del 80 por ciento del total de las entregas realizadas de los citados bienes.

El requisito establecido en el párrafo anterior no será de aplicación en relación con los sujetos pasivos que tengan la condición de comerciantes minoristas según las normas reguladoras del Impuesto sobre Actividades Económicas, siempre que en ellos concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no puedan calcular el porcentaje que se indica en dicho párrafo por no haber realizado durante el año precedente actividades comerciales.

b) Que les sea de aplicación y no hayan renunciado a la modalidad de signos, índices y módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

3.- El artículo 154, apartado uno de la Ley del Impuesto determina que "la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido exigible a comerciantes minoristas a quienes resulte aplicable este régimen especial se efectuará mediante la repercusión del recargo de equivalencia efectuada por sus proveedores."

4.- Los artículos 156, 157, 158, 159 y 160 de la Ley 37/1992, declaran lo siguiente:

"Artículo 156. Recargo de equivalencia.

El recargo de equivalencia se exigirá en las siguientes operaciones que estén sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido:

1º. Las entregas de bienes muebles o semovientes que los empresarios efectúen a comerciantes minoristas que no sean sociedades mercantiles.

(...)

Artículo 157. Supuestos de no aplicación del recargo de equivalencia.

Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior las siguientes operaciones:

..//..

# D41



Manifiesta el consultante que viene realizando la actividad de cantante por cuenta propia, actuando en conciertos, estando incluido en estimación directa simplificada (IRPF) y en el régimen general de IVA. Además, ha firmado un contrato con una empresa para que sus canciones aparezcan en plataformas digitales cobrando al efecto unos "royalties" (derechos de autor). Tributación en IVA e IRPF (retención a cuenta)

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1577-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**26/05/2020**  
**Ley 37/1992**  
**Ley 35/2006**

## CONTENIDO

Impuesto sobre el Valor Añadido

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido consulta lo siguiente:

- Tipo impositivo aplicable a sus actuaciones musicales en conciertos.
- Exención de la cesión de sus canciones para que aparezcan en plataformas digitales.
- Aplicación, en su caso, de la regla de prorrata y forma de cálculo de esta.

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, apartado 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."

En consecuencia, el 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.

No obstante lo anterior, 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:

../..

# D42



**El consultante es titular de un inmueble que destina al alquiler turístico a través de una plataforma de internet, sin ofrecer servicios propios de la industria hotelera a los inquilinos. Según manifiesta el consultante, las estancias en el mismo están sujetas al Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos. En relación con el referido tributo, si tiene la consideración de gasto deducible de los rendimientos de capital inmobiliario**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, mayo 2020



**Consulta DGT V1584-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**26/05/2020**  
**LIRPF, Ley 35/2006, artículos 21, 23 y 27.2.**

## CONTENIDO

En primer lugar, se hace necesario proceder a la calificación de los rendimientos obtenidos por el arrendamiento del inmueble con fines turísticos. En este sentido, 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, señala que "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 27 de la LIRPF establece, en su apartado 1, que "se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

A continuación, en su apartado 2, dicho precepto delimita cuando el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica:

"A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".

La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

Por otra parte, si el alquiler de la vivienda de uso turístico no se limita a la mera puesta a disposición de parte de los inmuebles durante periodos de tiempo, sino que se complementa con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, las rentas derivadas de los mismos tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.1 de la LIRPF.

En consecuencia, si el contribuyente presta este tipo de servicios estaríamos ante rendimientos derivados de actividades económicas, mientras que si no lo hace estaríamos ante rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurrieran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, en cuyo caso, también podríamos estar ante rendimientos derivados de actividades económicas.

Por tanto, en el caso planteado, dado que según los datos aportados los servicios que se prestarán no constituyen servicios complementarios propios de la industria hotelera, y que no dispone de una persona con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de la actividad, los rendimientos que obtenga el consultante por el alquiler de la vivienda con fines turísticos se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario.

Sentado lo anterior, en lo que respecta a los gastos de la vivienda arrendada, de conformidad con el artículo 23.1 a) de la LIRPF, para el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario se deducirán de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, considerándose como tales gastos necesarios, entre otros, "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..."

El desarrollo reglamentario del precepto anterior se recoge en el artículo 13 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, de la siguiente forma:

"Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

..//..



**IVA: aplicación del tipo del 0 % en la adquisición de determinados productos médico-sanitarios por «clínicas o centros hospitalarios». Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 27 de mayo de 2020 (V1649-20)**

**D43**

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 65-66, 2020



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

## SUMARIO

- I. El establecimiento temporal de un tipo del 0% y el alcance de este comentario
- II. El supuesto de hecho y la cuestión planteada en la contestación V1649-20
- III. El contenido de la contestación y nuestros comentarios sobre el mismo
- IV. Conclusiones

## RESUMEN

El presente comentario versa esencialmente sobre los dos siguientes aspectos del contenido de la contestación de la DGT V1649-20: 1) el criterio expresado por dicho Centro directivo —que no compartimos— en el sentido de que, a efectos de la aplicación del tipo del 0 % prevista en el art. 8 del Real Decreto-ley 15/2020, hay que entender que la expresión «clínicas o centros hospitalarios» se refiere únicamente a aquellos centros sanitarios destinados a proporcionar asistencia y servicios sanitarios en régimen, al menos, de internamiento, es decir y en definitiva, a aquellos centros sanitarios que procedería calificar como de «hospitales». 2) la preocupación que nos causa la posibilidad de que la DGT estuviese considerando que, para que resulte aplicable el tipo del 0 % respecto de una operación que tuviese por objeto alguno de los bienes a que se refiere el anexo del RDL 15/2020, no sería suficiente simplemente con que el «destinatario» de la operación de que se trate sea una de las personas o entidades que expresamente se mencionan en el art. 8 de dicha norma (una entidad de Derecho Público, una entidad privada de carácter social, una clínica o un centro hospitalario), sino que adicionalmente resultaría exigible el cumplimiento de un requisito de carácter sustantivo consistente en la existencia de «una especial conexión con las patologías derivadas del COVID-19».

## CONTENIDO

### I. El establecimiento temporal de un tipo del 0% y el alcance de este comentario

El art. 8 del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril (en adelante RDL 15/2020) (1), 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, cuando ocurra que los «destinatarios» de tales operaciones sean «entidades de Derecho Público, clínicas o centros hospitalarios, o entidades privadas de carácter social a que se refiere el apartado tres del art. 20 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido».

En un trabajo publicado en el número 63 de esta misma revista Carta Tributaria Opinión, correspondiente al pasado mes de junio de 2020 (2), hemos tenido ya ocasión de ocuparnos con cierto detalle del contenido del referido precepto.

Nos remitimos pues a dicho trabajo en todo lo que se refiere a los aspectos generales relativos a la aplicación del citado tipo impositivo, pues no procede ahora reiterarnos en lo ya dicho en aquel, sino simplemente efectuar un comentario en relación con el contenido de la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) número V1649-20 que se refiere a dicho precepto. Y en particular, respecto del pronunciamiento contenido en dicha contestación sobre lo que en opinión de la DGT habría que entender por «clínicas o centros hospitalarios» en tanto que potenciales destinatarias de las operaciones a las que habría de resultar aplicable mencionado tipo de gravamen.

### II. El supuesto de hecho y la cuestión planteada en la contestación V1649-20

La contestación V1649-20 se refiere a un supuesto de hecho en el que un Ayuntamiento adquirirá, a la empresa que hasta ahora había venido realizando materialmente los servicios de limpieza viaria de su localidad, la maquinaria que viene siendo utilizada a tal fin por dicha empresa (en concreto una barredora y un camión), subrogándose asimismo el Ayuntamiento como empleador en los contratos laborales de los dos trabajadores de la referida empresa. Todo ello, con la finalidad de que el Ayuntamiento pase a efectuar materialmente de manera directa los referidos servicios de limpieza viaria.

Pues bien, en relación con el referido supuesto de hecho, y según se indica expresamente en el apartado «cuestión planteada» del escrito de contestación, la pregunta que expresamente le habría sido formada a la DGT habría sido la siguiente: «Si a dichas entregas [del camión y la barredora] les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el art. 8 del Real Decreto-ley 15/2020 al ser destinatario de las mismas una Administración Pública.»

../..



# D44



## Tributación en el IRPF del importe en concepto de compensación por la falta de descanso en el día siguiente a la salida de la guardia durante el período marzo-octubre de 2012

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1715-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**01/06/2020**  
**LIRPF, Ley 35/2006, art. 14**

### CONTENIDO

El artículo 110 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE del día 14) establece lo siguiente:

“1. En materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública y de unidad de mercado, los efectos de una sentencia firme que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrán extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.
  - b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.
  - c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste.
2. La solicitud deberá dirigirse directamente al órgano jurisdiccional competente que hubiera dictado la resolución de la que se pretende que se extiendan los efectos.
3. La petición al órgano jurisdiccional se formulará en escrito razonado al que deberá acompañarse el documento o documentos que acrediten la identidad de situaciones o la no concurrencia de alguna de las circunstancias del apartado 5 de este artículo.
4. Antes de resolver, en los veinte días siguientes, el Secretario judicial recabará de la Administración los antecedentes que estime oportunos y, en todo caso, un informe detallado sobre la viabilidad de la extensión solicitada, poniendo de manifiesto el resultado de esas actuaciones a las partes para que aleguen por plazo común de cinco días, con emplazamiento en su caso de los interesados directamente afectados por los efectos de la extensión. Una vez evacuado el trámite, el Juez o Tribunal resolverá sin más por medio de auto, en el que no podrá reconocerse una situación jurídica distinta a la definida en la sentencia firme de que se trate.
5. El incidente se desestimarán, en todo caso, cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:
- a) Si existiera cosa juzgada.
  - b) Cuando la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule fuere contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo o a la doctrina sentada por los Tribunales Superiores de Justicia en el recurso a que se refiere el artículo 99.
  - c) Si para el interesado se hubiere dictado resolución que, habiendo causado estado en vía administrativa, fuere consentida y firme por no haber promovido recurso contencioso-administrativo.
6. Si se encuentra pendiente un recurso de revisión o un recurso de casación en interés de la ley, quedará en suspenso la decisión del incidente hasta que se resuelva el citado recurso.
7. El régimen de recurso del auto dictado se ajustará a las reglas generales previstas en el artículo 80”.

En el presente caso, en aplicación de lo dispuesto en el mencionado precepto, por auto judicial firme se extienden a la consultante los efectos de la sentencia 85/2016, de 14 de julio, dictada el Procedimiento Abreviado nº 34/2016, en la que —resolviendo un asunto sobre el desempeño del servicio de guardia por fiscales destinados en los juzgados de primera instancia e instrucción— acuerda la estimación parcial estableciendo en concepto de compensación por no haber disfrutado del derecho al descanso del día posterior a la salida de la guardia la cantidad de 200,00€ por día de privación de descanso.

..//..

# D45



## Tributación de la prestación del servicio postal, telegráfico y retorno de la información por vía telemática para un Ayuntamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1719-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**01/06/2020**  
**Ley 37/1992 arts. 4, 5 y 20.Uno.1º**

### CONTENIDO

1.- De conformidad con lo dispuesto en 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), "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.uno de la citada Ley, 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."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también para el consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario 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.

2.- El artículo 132, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO L 347 de 11.12.2006) establece lo siguiente:

"1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias de las mismas realizadas por los servicios públicos postales, con excepción de los transportes de pasajeros y las telecomunicaciones;"

La trasposición al ordenamiento jurídico interno del señalado precepto comunitario se realizó a través del apartado uno, número 1º, del artículo 20 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual, en su redacción dada por la Ley 23/2010, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 2011, dispone que estarán exentas de dicho Impuesto:

"1º. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a ellas que constituyan el servicio postal universal siempre que sean realizadas por el operador u operadores que se comprometen a prestar todo o parte del mismo.

Esta exención no se aplicará a los servicios cuyas condiciones de prestación se negocien individualmente."

3.- La modificación introducida en el texto normativo por la citada Ley 23/2010 trajo su causa en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 23 de abril de 2009 (asunto C-357/07), en la cual se interpretaba el artículo 13, parte A, apartado 1, letra a) de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, del Consejo, relativo al tratamiento de los servicios postales en el Impuesto sobre el Valor Añadido y, por ende, el artículo 132, apartado 1, letra a) de la Directiva 2006/112/CE, dado que la redacción en una y otra Directiva es idéntica.

Las conclusiones que se extraían de dicha sentencia son, en síntesis, las siguientes:

..//..

# D46



Si a efectos del cálculo de los 8.000 euros que se establece como límite en el artículo 59 de la LIRPF, se debe computar una herencia percibida por el ascendiente que convive con el contribuyente

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1736-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**02/06/2020**  
**LIRPF. Ley 35/2006, Arts. 59, y 61.**

## CONTENIDO

El artículo 59 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, establece respecto al mínimo por ascendientes lo siguiente:

"1. El mínimo por ascendientes será de 1.150 euros anuales, por cada uno de ellos mayor de 65 años o con discapacidad cualquiera que sea su edad que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros.

Entre otros casos, se considerará que conviven con el contribuyente los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

2. Cuando el ascendiente sea mayor de 75 años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 1.400 euros anuales."

Por otro lado, el artículo 61 de la LIRPF, respecto a las normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad, establece:

"Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se tendrán en cuenta las siguientes normas:

1.ª Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

No obstante, cuando los contribuyentes tengan distinto grado de parentesco con el ascendiente o descendiente, la aplicación del mínimo corresponderá a los de grado más cercano, salvo que éstos no tengan rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, en cuyo caso corresponderá a los del siguiente grado.

2.ª No procederá la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, cuando los ascendientes o descendientes que generen el derecho a los mismos presenten declaración por este Impuesto con rentas superiores a 1.800 euros.

3.ª La determinación de las circunstancias personales y familiares que deban tenerse en cuenta a efectos de lo establecido en los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se realizará atendiendo a la situación existente en la fecha de devengo del Impuesto.

4.ª No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en caso de fallecimiento de un descendiente o ascendiente que genere el derecho al mínimo por descendientes o ascendientes, la cuantía será de 2.400 euros anuales o 1.150 euros anuales por ese descendiente o ascendiente, respectivamente.

5.ª Para la aplicación del mínimo por ascendientes, será necesario que éstos convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo o, en el caso de fallecimiento del ascendiente antes de la finalización de este, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento."

Por tanto, los ascendientes deben cumplir los siguientes requisitos para dar derecho a la aplicación del mínimo correspondiente:

a) Que el ascendiente sea mayor de 65 años a la fecha de devengo del impuesto (normalmente el 31 de diciembre) o, cualquiera que sea su edad, que se trate de una persona con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por 100.

b) Que convivan con el contribuyente, al menos, la mitad del período impositivo.

Por lo que respecta a este requisito, se considera que conviven con el contribuyente, entre otros casos, los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

No obstante, si el ascendiente fallece durante el año solo se genera derecho al mínimo por ascendiente cuando haya existido convivencia con el contribuyente durante, al menos, la mitad del período transcurrido entre el inicio del período impositivo y la fecha de fallecimiento.

c) Que el ascendiente no haya obtenido en el ejercicio rentas superiores a 8.000 euros anuales, excluidas las exentas del impuesto.

d) Que el ascendiente no presente declaración del IRPF con rentas superiores a 1.800 euros.

../..

# D47



Un piloto de aviación realiza un vuelo sin pernocta de Barcelona a Canarias, ida y vuelta. Para ello, en dicho vuelo se sobrevuela África. Cuál es el importe de la dieta de manutención exenta de tributación en el IRPF, que le corresponde en su caso

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1737-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**02/06/2020**  
**RIRPF- R.D. 439/2007, Art. 9.**

## CONTENIDO

En lo que a la materia tributaria concierne, cabe señalar que las «asignaciones para gastos de locomoción y para gastos de manutención y estancia» se incluyen con carácter general entre los rendimientos íntegros del trabajo, pero, excepcionalmente y al amparo de la habilitación contenida en el artículo 17.1.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), el artículo 9 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, en adelante RIRPF, exonera de gravamen estas asignaciones cuando las percibe el trabajador por cuenta ajena que, en virtud del poder de organización que asiste al empresario, debe desplazarse fuera de su centro de trabajo para desarrollar el mismo; ello bajo la concurrencia de determinados requisitos reglamentarios, entre los que se encuentra, básicamente, que el empleado o trabajador se desplace fuera del centro de trabajo para realizar su trabajo en un lugar distinto.

En concreto, el artículo 9 del RIRPF establece:

“A. Reglas generales:

1. A efectos de lo previsto en el artículo 17.1.d) de la Ley del Impuesto, quedarán exceptuadas de gravamen las asignaciones para gastos de locomoción y gastos normales de manutención y estancia en establecimientos de hostelería que cumplan los requisitos y límites señalados en este artículo.

(...)

3. Asignaciones para gastos de manutención y estancia. Se exceptúan de gravamen las cantidades destinadas por la empresa a compensar los gastos normales de manutención y estancia en restaurantes, hoteles y demás establecimientos de hostelería, devengadas por gastos en municipio distinto del lugar del trabajo habitual del perceptor y del que constituya su residencia.

Salvo en los casos previstos en la letra b) siguiente, cuando se trate de desplazamiento y permanencia por un período continuado superior a nueve meses, no se exceptuarán de gravamen dichas asignaciones. A estos efectos, no se descontará el tiempo de vacaciones, enfermedad u otras circunstancias que no impliquen alteración del destino.

a) Se considerará como asignaciones para gastos normales de manutención y estancia en hoteles, restaurantes y demás establecimientos de hostelería, exclusivamente las siguientes:

1.º Cuando se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las siguientes:

Por gastos de estancia, los importes que se justifiquen. En el caso de conductores de vehículos dedicados al transporte de mercancías por carretera, no precisarán justificación en cuanto a su importe los gastos de estancia que no excedan de 15 euros diarios, si se producen por desplazamiento dentro del territorio español, o de 25 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

Por gastos de manutención, 53,34 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 91,35 euros diarios, si corresponden a desplazamientos a territorio extranjero.

2.º Cuando no se haya pernoctado en municipio distinto del lugar de trabajo habitual y del que constituya la residencia del perceptor, las asignaciones para gastos de manutención que no excedan de 26,67 ó 48,08 euros diarios, según se trate de desplazamiento dentro del territorio español o al extranjero, respectivamente.

En el caso del personal de vuelo de las compañías aéreas, se considerarán como asignaciones para gastos normales de manutención las cuantías que no excedan de 36,06 euros diarios, si corresponden a desplazamiento dentro del territorio español, o 66,11 euros diarios si corresponden a desplazamiento a territorio extranjero. Si en un mismo día se produjeran ambas circunstancias, la cuantía aplicable será la que corresponda según el mayor número de vuelos realizados.

A los efectos indicados en los párrafos anteriores, el pagador deberá acreditar el día y lugar del desplazamiento, así como su razón o motivo.

../..

# D48



La consultante viene ejerciendo desde 2013 la actividad de "comercio al por menor de libros, periódicos y revistas, epígrafe 659.4 del IAE, determinando el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva y tributando en el IVA por el régimen especial del recargo de equivalencia. En agosto de 2019 ha comenzado en el mismo local una nueva actividad de expendedores no oficiales de apuestas, epígrafe 873 del IAE. En 2020, los ingresos de esta nueva actividad van a ser superiores a los de la otra actividad. 1ª Tributación en el IVA. 2ª Tributación en el IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1746-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**03/06/2020**  
**LIVA 37/1992, Arts. 120, 122, 148, 149**  
**RIRPF, RD 439/2007, Art. 35**  
**Orden HAC/1164/2019, Art. 1, 2.**

## CONTENIDO

1ª Tributación en el IVA.

Primero.- El artículo 120 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), enumera los regímenes especiales estableciendo lo siguiente:

"Uno. Los regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido son los siguientes:

- 1.º Régimen simplificado.
- 2.º Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- 3.º Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.
- 4.º Régimen especial aplicable a las operaciones con oro de inversión.
- 5.º Régimen especial de las agencias de viajes.
- 6.º Régimen especial del recargo de equivalencia.
- 7.º Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.
- 8.º Régimen especial del grupo de entidades.
- 9.º Régimen especial del criterio de caja.

Dos. Los regímenes especiales regulados en este Título tendrán carácter voluntario a excepción de los comprendidos en los números 4º, 5º y 6º del apartado anterior, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 140 ter de esta Ley.

(...).

Cuatro. Los regímenes especiales simplificado y de la agricultura, ganadería y pesca se aplicarán salvo renuncia de los sujetos pasivos, ejercitada en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

(...)"

Por tanto, de acuerdo con el citado precepto, el régimen simplificado se aplicará siempre que no se haya producido la renuncia al mismo. La regulación de dicho régimen se contiene en los artículos 122 y siguientes de la Ley 37/1992, estableciendo lo siguiente:

"Artículo 122. Régimen simplificado.

Uno. El régimen simplificado se aplicará a las personas físicas y a las entidades en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen las actividades y reúnan los requisitos previstos en las normas que lo regulen, salvo que renuncien a él en los términos que reglamentariamente se establezcan.

Dos. Quedarán excluidos del régimen simplificado:

..//..

# D49



El consultante ejerce la actividad de transporte por auto-taxi, determinando el rendimiento neto de la misma por el método de estimación objetiva. Si en el cómputo del módulo "distancia recorrida" se deben tener en cuenta los kilómetros recorridos desde su domicilio al inicio del municipio donde ejerce la actividad

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1747-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**03/06/2020**  
**Orden HAC/1164/2019, Anexo II.**

## CONTENIDO

El módulo "distancia recorrida" es uno de los módulos que se utilizan de la actividad "transporte por auto-taxis" para cuantificar el rendimiento neto por el método de estimación objetiva y la cuota del régimen especial simplificado del IVA.

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 IRPF y el régimen especial simplificado del IVA (BOE de 30 de noviembre), no se establece ninguna regla para la cuantificación del número de unidades de dicho módulo empleadas.

No obstante, se debe tener en cuenta que el vehículo destinado a la actividad se considera elemento patrimonial afecto, pudiéndose amortizar en su totalidad, aunque pueda utilizarse para fines particulares en días u horas inhábiles.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el método de estimación objetiva es un sistema aplicable por pequeños y medianos empresarios, en el que debe primar la sencillez de cálculo.

Por tanto, el módulo "distancia recorrida" deberá cuantificarse por la totalidad de los kilómetros recorridos por el vehículo en el período impositivo.

# D50



El consultante es trabajador de hotel en un barco de crucero. Trabaja más de 183 días al año dentro del barco. Tiene código fiscal italiano y tributa en Italia. Mientras trabaja en el buque no tiene asistencia sanitaria pública en Italia (no dispone de tarjeta sanitaria porque no reside en Italia ni tiene un contrato de alquiler) ni tampoco en España. Añade que sus cuentas bancarias están en España. 1.- Residencia fiscal del consultante. 2.- En caso de ser residente fiscal en España, si a los rendimientos percibidos por dicho trabajo les es de aplicación la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1750-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**03/06/2020**  
**LIRPF, 35/2006, Arts. 7-p, 9.**  
**RIRPF, RD 439/2007, Art. 6.**  
**CDI Italia**

## CONTENIDO

1.- En la legislación interna española la residencia fiscal de las personas físicas se determina en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 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, el cual, en su apartado 1, establece lo siguiente:

"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que 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.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél."

Según el mencionado precepto, una persona física será considerada residente fiscal en España, en un determinado período impositivo, en la medida en que concurra alguno de los criterios anteriormente expuestos, es decir, sobre la base de:

- la permanencia más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, computándose, a tal efecto, las ausencias esporádicas, salvo que se acredite la 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.

- que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

Asimismo, la LIRPF establece una presunción, que admite prueba en contrario, de que el contribuyente tiene su residencia fiscal en España cuando, de conformidad con los criterios anteriores, resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

En la medida en que se dé cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 9.1 de la LIRPF, el consultante será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, 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.

La residencia fiscal en España se determinará, con arreglo a lo expuesto, en cada período impositivo, el cual, según el artículo 12 de la LIRPF, coincide con el año natural (salvo caso de fallecimiento al que se refiere el artículo 13 de la LIRPF).

..//..



# D51



**El consultante, antiguo trabajador de una entidad bancaria, viene percibiendo de esta desde su declaración en situación de incapacidad permanente absoluta un complemento mensual a su pensión. Al proponerle la entidad la sustitución del complemento mensual por un pago único o fraccionado hasta en cinco anualidades por un importe total de 622.500 euros, pregunta sobre la aplicación de la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006**

M<sup>o</sup> Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1756-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**03/06/2020**  
**LIRPF, Ley 35/2006, Art. 18**  
**RIRPF, RD 439/2007, Art. 12**

## CONTENIDO

Partiendo de la calificación de rendimientos del trabajo que procede otorgar al importe a satisfacer como compensación por la supresión del complemento periódico y vitalicio que —con cargo a recursos internos— viene abonando mensualmente la entidad bancaria al consultante como antiguo empleado, el asunto que se plantea es si a la referida compensación se le puede aplicar la reducción del 30 por 100 que el artículo 18.2 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), establece para determinados rendimientos íntegros del trabajo.

El referido artículo 18.2 establece la aplicación de la reducción para los rendimientos íntegros del trabajo (distintos de los previstos en su artículo 17.2.a) "que tengan un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, cuando, en ambos casos, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo siguiente, se imputen en un único período impositivo.

Tratándose de rendimientos derivados de la extinción de una relación laboral, común o especial, se considerará como período de generación el número de años de servicio del trabajador. En caso de que estos rendimientos se cobren de forma fraccionada, el cómputo del período de generación deberá tener en cuenta el número de años de fraccionamiento, en los términos que reglamentariamente se establezcan. Estos rendimientos no se tendrán en cuenta a efectos de lo establecido en el párrafo siguiente.

No obstante, esta reducción no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a dos años cuando, en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años, a los que hubiera aplicado la reducción prevista en este apartado.

La cuantía del rendimiento íntegro a que se refiere este apartado sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

(...".

Al tratarse en este caso de unos rendimientos del trabajo que no tienen un período de generación, la aplicación de la reducción del 30 por 100 solo es viable desde su calificación como rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, lo que nos lleva al artículo 12.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), donde se determina que "se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes:

(...).

e) Las cantidades satisfechas en compensación o reparación de complementos salariales, pensiones o anualidades de duración indefinida o por la modificación de las condiciones de trabajo.

(...).

Respecto de los citados rendimientos, la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del Impuesto únicamente será de aplicación cuando se imputen en único período impositivo".

En el presente caso, la compensación económica a satisfacer por la entidad bancaria al consultante por la sustitución del complemento de pensión se corresponde con el supuesto que se contempla en el transcrito artículo 12.1,e) del Reglamento; por tanto, siempre que la compensación se impute en un único período impositivo, tal como exige la normativa del impuesto —es decir: un pago único y no el fraccionado— sí le resultará aplicable la reducción del 30 por 100 del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto, debiendo tenerse en cuenta que la cuantía del rendimiento íntegro sobre la que se aplicará la citada reducción no podrá superar el importe de 300.000 euros, por lo que el exceso sobre esa cantidad —322.500 euros, según lo indicado en el escrito de consulta— tributaría en su totalidad, sin que operase sobre el mismo la reducción.

..//..

# D52



El consultante es un Ayuntamiento que presta el servicio de recogida de basuras a través de una sociedad mercantil de capital íntegramente municipal de manera que el pago de la contraprestación correspondiente que realizan los usuarios puede ser recibido directamente por el Ayuntamiento o por dicha sociedad. Cuando la contraprestación es recibida por el Ayuntamiento directamente, éste realizará transferencias de capital a dicha sociedad. Si se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido tanto la prestación del servicio de recogida de basura a los usuarios finales, como las transferencias que realice el Ayuntamiento en beneficio de dicha sociedad. Si la contraprestación por dicho servicio tiene la condición de tasa. Procedimiento en caso de impago en período voluntario de dicha contraprestación

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1758-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**03/06/2020**  
**Ley 37/1992 arts. 4, 5, 7.8º, 78.Dos.3º**

## CONTENIDO

A) En relación con la posible existencia de una tasa y el procedimiento en caso de impago de la misma se informa lo siguiente:

1.- El artículo 20 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, faculta a las Entidades Locales para el establecimiento de tasas.

Los apartados 1 y 2 del citado artículo 20 disponen:

"1. 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.

2. Se entenderá que la actividad administrativa o servicio afecta o se refiere al sujeto pasivo cuando haya sido motivado directa o indirectamente por este en razón de que sus actuaciones u omisiones obliguen a las entidades locales a realizar de oficio actividades o a prestar servicios por razones de seguridad, salubridad, de abastecimiento de la población o de orden urbanístico, o cualesquiera otras."

Los apartados 3 y 4 del artículo 20 enumeran, a título enunciativo, distintos supuestos por los que las Entidades Locales pueden establecer tasas por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local y por la prestación de servicios o realización de actividades administrativas de competencia local, respectivamente. Así la letra s) del apartado 4 señala:

"s) Recogida de residuos sólidos urbanos, tratamiento y eliminación de estos, monda de pozos negros y limpieza en calles particulares."

2.- 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 201/23/UE y 201/24/UE, de 26 de febrero de 2014, introdujo en el ordenamiento tributario español el concepto de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. La disposición final duodécima de esta Ley introduce, con efectos desde el 9 de marzo de 2018, un nuevo apartado 6 del artículo 20 del TRLRHL, con la siguiente redacción:

"6. Las contraprestaciones económicas establecidas coactivamente que se perciban por la prestación de los servicios públicos a que se refiere el apartado 4 de este artículo, realizada de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, tendrán la condición de prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario conforme a lo previsto en el artículo 31.3 de la Constitución.

..//..

# D53



La consultante es una persona física propietaria de una residencia geriátrica en la que algunos usuarios perciben ayudas públicas vinculadas al servicio de residencia. Si a las prestaciones de servicios de residencia que realice la consultante a dichos usuarios les resultaría de aplicación el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 91.Dos.2.3º de la Ley 37/1992

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1761-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**03/06/2020**  
**Ley 37/1992 arts. 4, 5, 91.Uno.2.7º , 91.Dos.2.3º**

## 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."

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 otra parte, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Uno.2.7º de la Ley del Impuesto, dispone que se aplicará el tipo reducido del 10 por ciento a:

"7º.Las prestaciones de servicios a que se refiere el número 8º del apartado uno del artículo 20 de esta ley cuando no estén exentas de acuerdo con dicho precepto ni les resulte de aplicación el tipo impositivo establecido en el número 3º del apartado dos.2 de este artículo."

Por su parte, el artículo 91.Dos.2.3º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 78 de la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (BOE de 4 de julio), vigente desde el 5 de julio 2018, dispone lo siguiente:

"Dos. Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

../..

# D54



La consultante es titular de un edificio que goza de la exención en el IBI por bien del patrimonio histórico, regulada en el artículo 62.2.b) del TRLRHL. Se está planteando arrendar el edificio. Si el hecho de arrendar el citado inmueble puede entenderse como el desarrollo de una explotación económica, con la consiguiente pérdida de la exención que viene disfrutando

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1771-20**  
**SG de Tributos Locales**  
**03/06/2020**  
**TRLRHL RD Leg. 2/2004. Artículo 62.**

## CONTENIDO

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se regula en los artículos 60 a 77 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo).

La letra b) del artículo 62.2 del TRLRHL establece que están exentos del IBI, previa solicitud:

"Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante real decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha ley.

Esta exención no alcanzará a cualesquiera clases de bienes urbanos ubicados dentro del perímetro delimitativo de las zonas arqueológicas y sitios y conjuntos históricos, globalmente integrados en ellos, sino, exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:

En zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento para el desarrollo y aplicación de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, como objeto de protección integral en los mismos términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

No estarán exentos los bienes inmuebles a que se refiere esta letra b) cuando estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o que la sujeción al impuesto a título de contribuyente recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, o sobre organismos autónomos del Estado o entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales."

El último párrafo de la letra b) del artículo 62.2 del TRLRHL fue añadido, con efectos desde el 1 de enero de 2013, por el artículo 14 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.

A partir del 1 de enero de 2013, para que los bienes inmuebles a que se refiere la letra b) del artículo 62.2 del TRLRHL estén exentos del IBI es necesario que no estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos en la Ley 49/2002, o la condición de contribuyente recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas, las entidades locales, organismos autónomos del Estado o entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales.

La afección del bien inmueble a una explotación económica es un requisito objetivo que se predica respecto de dicho bien, siendo indiferente quien desarrolle la explotación económica, ya sea el propietario del inmueble o un tercero.

Para que la exención del IBI regulada en la letra b) del artículo 62.2 del TRLRHL sea aplicable es necesario que el bien inmueble no esté afecto al desarrollo de una explotación económica, ya sea por toda o parte de la superficie del mismo. Aunque la explotación económica solo se desarrolle en una parte de la superficie del bien inmueble, quedará sujeta y no exenta la totalidad del inmueble, sin que sea posible prorratear la cuota del impuesto en función de la superficie.

La cesión de todo o parte del inmueble en arrendamiento constituye una explotación económica, por lo que no resultará de aplicación la exención regulada en la letra b) del artículo 62.2 del TRLRHL, salvo la excepción señalada en dicho artículo.

A estos efectos, el Impuesto sobre Actividades Económicas califica como actividad económica el arrendamiento de bienes inmuebles, ya sean de naturaleza urbana o rústica, y ya se trate de viviendas, locales de negocio u otro tipo de inmuebles, clasificándolos en la agrupación 86, "Alquiler de bienes inmuebles" de la sección primera de las Tarifas del impuesto.

..//..

# D55



Trabajador de un ayuntamiento que, tras sufrir un infarto isquémico agudo, el INSS le reconoce la incapacidad permanente absoluta por enfermedad común. El Convenio colectivo aplicable contempla para el personal laboral el aseguramiento de "los riesgos de muerte (natural o por accidente de trabajo), invalidez permanente absoluta por enfermedad, invalidez permanente absoluta por accidente de trabajo y gran invalidez". Por tal motivo, el ayuntamiento abona en 2019 el importe asegurado, que en este caso asciende a 37.000 euros. Tributación del referido importe en el IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1793-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**05/06/2020**  
**LIRPF, Ley 35/2006, Arts. 7 y 17**

## CONTENIDO

Con carácter general, la determinación de las rentas exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encuentra regulada en el artículo 7 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), incluyendo entre las mismas —en su párrafo d)— las siguientes:

"Las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida.

Igualmente estarán exentas las indemnizaciones por idéntico tipo de daños derivadas de contratos de seguro de accidentes, salvo aquellos cuyas primas hubieran podido reducir la base imponible o ser consideradas gasto deducible por aplicación de la regla 1.ª del apartado 2 del artículo 30 de esta Ley, hasta la cuantía que resulte de aplicar, para el daño sufrido, el sistema para la valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación, incorporado como anexo en el texto refundido de la Ley sobre responsabilidad civil y seguro en la circulación de vehículos a motor, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2004, de 29 de octubre".

En el presente caso, la indemnización establecida en el Convenio colectivo para el supuesto consultado no se identifica con el ámbito de la exenciones recogidas en el artículo 7.d) transcrito: no se trata de una indemnización por daños causados por un tercero (responsabilidad civil) ni derivada de un contrato delimitado a un seguro de accidentes, pues el importe percibido se corresponde con una situación de incapacidad permanente absoluta por enfermedad común (no por accidente). Adicionalmente, en este punto procede indicar que el hecho de que importe haya sido abonado directamente por el ayuntamiento —por lo que cabe entender que el contrato de seguro no estaba suscrito o no estaba vigente— lo excluiría también del ámbito de la exención de las indemnizaciones derivadas de contratos de seguros de accidentes.

Por tanto, la indemnización percibida no se encuentra amparada por la exención del artículo 7.d) de la Ley del Impuesto, no existiendo ningún otro precepto legal en el que pudiera entenderse comprendida la indemnización objeto de consulta como renta exenta.

Resuelto lo anterior, y desde la calificación de rendimientos del trabajo que procede otorgar a importe satisfecho por el ayuntamiento y no por una compañía aseguradora en los términos antes expuestos, su imputación a un único período impositivo nos lleva — a través del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto (que establece una reducción del 30 por 100 sobre los rendimientos íntegros del trabajo calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo e imputados en un único período impositivo)— al artículo 12.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), donde se determina que "se consideran rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo:

(...).

c) Las prestaciones satisfechas por lesiones no invalidantes o incapacidad permanente, en cualquiera de sus grados, por empresas y por entes públicos.

(...)".

En consecuencia, a la indemnización percibida del ayuntamiento le resultará aplicable la reducción del 30 por 100 del artículo 18.2.a) de la Ley del Impuesto.

# D56



Al haber incorporado en sus autoliquidaciones del IRPF de los períodos impositivos 2016, 2017 y 2018 unas rentas que posteriormente han devenido exentas, el consultante va a instar la rectificación de las mismas. Posibilidad de optar por la tributación conjunta respecto a las referidas autoliquidaciones, pues en su momento el consultante y su cónyuge presentaron por aquellos períodos declaraciones individuales

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1832-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**08/06/2020**  
**LIRPF, 35/2006, Art. 83**

## CONTENIDO

La opción por la tributación conjunta se recoge en el artículo 83 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) con la siguiente regulación:

“1. Las personas físicas integradas en una unidad familiar podrán optar, en cualquier período impositivo, por tributar conjuntamente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con arreglo a las normas generales del impuesto y las disposiciones de este título, siempre que todos sus miembros sean contribuyentes por este impuesto.

La opción por la tributación conjunta no vinculará para períodos sucesivos.

2. La opción por la tributación conjunta deberá abarcar a la totalidad de los miembros de la unidad familiar. Si uno de ellos presenta declaración individual, los restantes deberán utilizar el mismo régimen.

La opción ejercitada para un período impositivo no podrá ser modificada con posterioridad respecto del mismo una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración.

En caso de falta de declaración, los contribuyentes tributarán individualmente, salvo que manifiesten expresamente su opción en el plazo de 10 días a partir del requerimiento de la Administración tributaria”.

Por su parte, el artículo 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18) dispone que “las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración”.

Conforme con los preceptos legales transcritos, los contribuyentes integrantes de una unidad familiar pueden optar por la tributación conjunta o por tributar individualmente; ahora bien, una vez ejercitada la opción que estimen oportuna y finalizado el plazo reglamentario de presentación de la declaración, la opción ejercitada no puede ser modificada con posterioridad respecto del mismo período impositivo.

Por tanto, en el presente caso, habiendo optado el consultante y su cónyuge en su momento por la tributación individual en sus declaraciones del IRPF-2016, IRPF-2017 e IRPF-2018 y habiendo finalizado los plazos de presentación de las declaraciones correspondientes a esos períodos, aquella opción inicial no puede ser modificada.

# D57



El consultante, entre el 15 de marzo y el 1 de julio de 2019, tuvo dos menores en guarda con fines de adopción, sin que al final se llevara a cabo dicha adopción, por lo que dichos menores fueron entregados a la Administración. Si puede aplicar el mínimo por descendientes por dichos menores

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1843-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**09/06/2020**  
**LIRPF. Ley 35/2006, Art. 58.**

## CONTENIDO

A partir del 1 de enero de 2015, el artículo 58 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, en relación al mínimo por descendientes establece lo siguiente:

"1. El mínimo por descendientes será, por cada uno de ellos menor de veinticinco años o con discapacidad cualquiera que sea su edad, siempre que conviva con el contribuyente y no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros, de:

2.400 euros anuales por el primero.

2.700 euros anuales por el segundo.

4.000 euros anuales por el tercero.

4.500 euros anuales por el cuarto y siguientes.

A estos efectos, se asimilarán a los descendientes aquellas personas vinculadas al contribuyente por razón de tutela y acogimiento, en los términos previstos en la legislación civil aplicable. Asimismo, se asimilará a la convivencia con el contribuyente, la dependencia respecto de este último salvo cuando resulte de aplicación lo dispuesto en los artículos 64 y 75 de esta Ley.

2. Cuando el descendiente sea menor de tres años, el mínimo a que se refiere el apartado 1 anterior se aumentará en 2.800 euros anuales.

En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, dicho aumento se producirá, con independencia de la edad del menor, en el período impositivo en que se inscriba en el Registro Civil y en los dos siguientes. Cuando la inscripción no sea necesaria, el aumento se podrá practicar en el período impositivo en que se produzca la resolución judicial o administrativa correspondiente y en los dos siguientes."

En definitiva, la norma tributaria se adecua a las disposiciones del Código Civil, esto es, al artículo 108 y siguientes que regulan la filiación y sus efectos, al artículo 172 y siguientes que tratan de acogimiento, al artículo 175 y siguientes que se refieren a la adopción y al artículo 222 y siguientes referentes a la tutela.

Por otro lado, hay que tener en cuenta a estos efectos, lo establecido en las disposiciones adicionales segunda y sexta de Ley 26/2015, de 28 de julio, de modificación del sistema de protección a la infancia y a la adolescencia (BOE de 29 de julio), que establecen lo siguiente:

"Disposición adicional segunda. Referencias al acogimiento preadoptivo y al acogimiento simple y a las Entidades Colaboradoras de Adopción Internacional.

Todas las referencias que en las leyes y demás disposiciones se realicen al acogimiento preadoptivo deberán entenderse hechas a la delegación de guarda para la convivencia preadoptiva prevista en el artículo 176 bis del Código Civil. Las que se realicen al acogimiento simple deberán entenderse hechas al acogimiento familiar temporal previsto en el artículo 173 bis del Código Civil; y cuando lo fueran a las Entidades colaboradoras de adopción internacional se entenderán hechas a los organismos acreditados para la adopción internacional."

"Disposición adicional sexta. Equiparación de regímenes jurídicos en materia de acogimiento.

A los efectos de las normas y leyes existentes con anterioridad a la presente ley y de las legislaciones correspondientes de las Comunidades Autónomas con Código Civil propio o con leyes civiles que lo regulen, se equipara la situación de acogimiento familiar temporal con acogimiento familiar simple, y la situación de guarda con fines de adopción con el acogimiento preadoptivo."

Mientras que en el artículo 61 de la LIRPF se establecen las normas comunes para la aplicación del mínimo del contribuyente y por descendientes, ascendientes y discapacidad:

"Para la determinación del importe de los mínimos a que se refieren los artículos 57, 58, 59 y 60 de esta Ley, se tendrán en cuenta las siguientes normas:

1.ª Cuando dos o más contribuyentes tengan derecho a la aplicación del mínimo por descendientes, ascendientes o discapacidad, respecto de los mismos ascendientes o descendientes, su importe se prorrateará entre ellos por partes iguales.

../..



# D58



**El consultante y su cónyuge eran titulares de unas acciones depositadas en una cuenta de valores conjunta de una entidad extranjera. En abril de 2019 trasladaron dichas acciones desde dicha cuenta a otra a nombre exclusivamente de su cónyuge. Implicaciones fiscales de dicho traspaso en el IRPF**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1881-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**10/06/2020**  
**LIRPF, Ley 35/2006, Art. 11 y 33.**

## CONTENIDO

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, 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".

De acuerdo con esta configuración, la venta de acciones dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial cuyo importe se calculará de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 34 y siguientes de la Ley del Impuesto, por diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, definidos en los artículos 35 y 36 para las transmisiones onerosas y lucrativas, respectivamente.

Por su parte, la individualización de rentas se encuentra recogida en el artículo 11 de la LIRPF, estableciendo en su apartado 1 que "la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio".

A su vez, los apartados siguientes del citado artículo 11 recogen las reglas de individualización de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales, siendo en el apartado 5 donde se regulan las reglas de individualización de las ganancias y pérdidas patrimoniales, configurándolas de la siguiente forma:

"Las ganancias y pérdidas patrimoniales se considerarán obtenidas por los contribuyentes que sean titulares de los bienes, derechos y demás elementos patrimoniales de que provengan según las normas sobre titularidad jurídica establecidas para los rendimientos del capital en el apartado 3 anterior.

Las ganancias patrimoniales no justificadas se atribuirán en función de la titularidad de los bienes o derechos en que se manifiesten.

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".

Conforme con lo dispuesto en los preceptos anteriores, cabe concluir, en relación con la cuestión planteada, que las ganancias y pérdidas patrimoniales que pudieran obtenerse por la transmisión de acciones procederá atribuir las a quien ostente su titularidad dominical y ello con independencia de quien figure como titular formal en los registros bancarios.

En este sentido, procede indicar que el hecho de que las acciones hayan pasado de una cuenta de valores de titularidad compartida a una cuenta de valores de titularidad individual de su cónyuge comporta en principio un cambio de la propiedad de tales títulos y, por tanto, la existencia de una ganancia o pérdida patrimonial en el consultante que se deberá calcular de acuerdo con lo anteriormente dispuesto. Ahora bien, esa circunstancia puede quedar enervada si se acredita que la titularidad dominical sobre dichos títulos sigue correspondiendo a ambos cónyuges, cuestión que deberá ser probada fehacientemente por quien quiera hacer valer ese derecho frente a terceros. Lo que nos lleva al artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), donde se dispone que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa".

Por tanto, el consultante podrá acreditar por los medios de prueba admitidos en Derecho que la propiedad de las acciones corresponde a ambos cónyuges o en exclusiva a uno de ellos, con las consecuencias ya expresadas respecto a la individualización de las ganancias o pérdidas patrimoniales que puedan obtenerse, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá —en el ejercicio de sus funciones y a efectos de la liquidación del impuesto— la valoración de las pruebas que se aporten como elementos suficientes para determinar la titularidad de las acciones.

# D59



**Si de acuerdo con el artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020 se puede aplazar hasta 30.000 euros una deuda tributaria autoliquidada cuyo importe sea superior a esa cifra, ingresando el exceso en el momento de presentación de la autoliquidación**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



## Consulta DGT V1902-20

SG de Tributos

11/06/2020

Artículo 14 Real Decreto-ley 7/2020

Artículo 82.2.a) Ley 58/2003

Artículo 2 Orden HAP/2178/201

## CONTENIDO

El artículo 14 del Real Decreto-ley 7/2020, de 12 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19 (BOE de 13), regula un aplazamiento especial de seis meses de deudas tributarias cuyo plazo de autoliquidación finalice desde la fecha de entrada en vigor del real decreto-ley, el día 13 de marzo, y hasta el día 30 de mayo de 2020, con la siguiente redacción:

Artículo 14. Aplazamiento de deudas tributarias.

1. En el ámbito de las competencias de la Administración tributaria del Estado, a los efectos de los aplazamientos a los que se refiere el artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se concederá el aplazamiento del ingreso de la deuda tributaria correspondiente a todas aquellas declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalice desde la fecha de entrada en vigor del presente real decreto-ley y hasta el día 30 de mayo de 2020, ambos inclusive, siempre que las solicitudes presentadas hasta esa fecha reúnan los requisitos a los que se refiere el artículo 82.2.a) de la Ley anterior.

2. Este aplazamiento será aplicable también a las deudas tributarias a las que hacen referencia las letras b), f) y g) del artículo 65.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. Será requisito necesario para la concesión del aplazamiento que el deudor sea persona o entidad con volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2019.

4. Las condiciones del aplazamiento serán las siguientes:

a) El plazo será de seis meses.

b) No se devengarán intereses de demora durante los primeros cuatro meses del aplazamiento."

Uno de los requisitos para conceder el aplazamiento previsto en el RD-ley 7/2020 es que las solicitudes de aplazamiento reúnan los requisitos a los que se refiere el artículo 82.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), en adelante LGT.

Por su parte, el artículo 82.2.a) de la LGT establece, en relación con la dispensa de garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria, que:

"2. Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:

a) Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación."

Por tanto, el citado artículo 82.2.a) LGT exige la exigencia de constitución de garantías en los aplazamientos y fraccionamientos cuando la cuantía de la deuda sea inferior a la que fije la normativa tributaria. Actualmente dicha cantidad está fijada en 30.000 euros según la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros (BOE de 20).

El artículo 2 de la mencionada Orden HAP/2178/2015 determina la forma de aplicar el límite de deuda de 30.000 euros cuyo aplazamiento o fraccionamiento queda exento de garantía, en los siguientes términos:

"Artículo 2. Exención de garantías.

..//..

# D60



**El consultante ha percibido un capital a consecuencia del vencimiento de un contrato de seguro de vida en el que figura como tomador y beneficiario el mismo. Tributación del capital percibido**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1904-20**  
**SG de Operaciones Financieras**  
**11/06/2020**  
**Ley 35/2006 art. 25-3-a, DT 4**

## CONTENIDO

El artículo 25.3 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 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, dispone que tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario los siguientes:

"3. Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.

a) Rendimientos dinerarios o en especie procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez, excepto cuando, con arreglo a lo previsto en el artículo 17.2.a) de esta Ley, deban tributar como rendimientos del trabajo.

En particular, se aplicarán a estos rendimientos de capital mobiliario las siguientes reglas:

1.º) Cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas.

No obstante lo anterior, si el contrato de seguro combina la contingencia de supervivencia con las de fallecimiento o incapacidad y el capital percibido corresponde a la contingencia de supervivencia, podrá detrarse también la parte de las primas satisfechas que corresponda al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad que se haya consumido hasta el momento, siempre que durante toda la vigencia del contrato, el capital en riesgo sea igual o inferior al cinco por ciento de la provisión matemática. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

(...)"

De la documentación aportada parece deducirse que en el caso planteado se cumplen las condiciones para que puedan detrarse también la parte de las primas satisfechas que correspondan al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad. Partiendo de esta premisa, el rendimiento estará constituido por la diferencia entre el capital percibido y el importe de la totalidad de las primas.

En cuanto a la procedencia de la aplicación al rendimiento de alguna reducción, cabe indicar que la disposición transitoria cuarta de la Ley 35/2006 regula el régimen transitorio de los contratos de seguro de vida generadores de incrementos o disminuciones de patrimonio con anterioridad a 1 de enero de 1999, de la siguiente forma:

"Cuando se perciba un capital diferido, a la parte del rendimiento neto total calculado de acuerdo con lo establecido en el artículo 25 de esta Ley correspondiente a primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, que se hubiera generado con anterioridad a 20 de enero de 2006, se reducirá, en su caso, de la siguiente forma:

1.º Se determinará la parte del rendimiento neto total que corresponde a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994. Para determinar la parte del rendimiento total obtenido que corresponde a cada prima del contrato de seguro, se multiplicará dicho rendimiento total por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

En el numerador, el resultado de multiplicar la prima correspondiente por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

En el denominador, la suma de los productos resultantes de multiplicar cada prima por el número de años transcurridos desde que fue satisfecha hasta el cobro de la percepción.

2.º Para cada una de las partes del rendimiento neto total que corresponde a cada una de las primas satisfechas con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, se determinará, a su vez, la parte de la misma que se ha generado con anterioridad a 20 de enero de 2006. Para determinar la parte de la misma que se ha generado con anterioridad a dicha fecha, se multiplicará la cuantía resultante de lo previsto en el número 1.º anterior para cada prima satisfecha con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, por el coeficiente de ponderación que resulte del siguiente cociente:

En el numerador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y el 20 de enero de 2006.

En el denominador, el tiempo transcurrido entre el pago de la prima y la fecha de cobro de la prestación.

3.º Se calculará el importe total de los capitales diferidos correspondientes a los seguros de vida a cuyo rendimiento neto le hubiera resultado de aplicación lo establecido en esta disposición, obtenidos desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal del capital diferido.

4.º Cuando sea inferior a 400.000 euros la suma del capital diferido y la cuantía a que se refiere el número 3.º anterior, se determinará el importe a reducir del rendimiento neto total. A estos efectos, se aplicará a cada una de las partes del rendimiento neto calculadas con arreglo a lo dispuesto en el número 2.º anterior el porcentaje del 14,28 por ciento por cada año transcurrido entre el pago de la correspondiente prima y el 31 de diciembre de 1994. Cuando hubiesen transcurrido más de seis años entre dichas fechas, el porcentaje a aplicar será el 100 por ciento.

5.º Cuando sea superior a 400.000 euros la suma del capital diferido y la cuantía a que se refiere el número 3.º anterior, pero el resultado de lo dispuesto en el número 3.º anterior sea inferior a 400.000 euros, se practicará la reducción señalada en apartado 4.º anterior a cada una de las partes del rendimiento neto generadas con anterioridad a 20 de enero de 2006 que proporcionalmente correspondan a la parte del capital diferido que sumado a la cuantía del apartado 3.º anterior no supere 400.000 euros.

6.º Cuando el resultado de lo dispuesto en el número 3.º anterior sea superior a 400.000 euros, no se practicará reducción alguna."

En consecuencia, los rendimientos del capital mobiliario determinados según lo expuesto anteriormente se integrarán en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la citada Ley 35/2006.

# D61



Si un contribuyente que ha sufrido un ictus en abril de 2019, puede aplicar algún tipo de beneficio fiscal en su declaración de IRPF, por los gastos que le ha ocasionado dicha enfermedad, como la contratación de personal para que le cuiden en su domicilio, o la adaptación de su vivienda. Dicho contribuyente se encuentra actualmente en proceso de reconocimiento de su grado de dependencia, por lo que se cuestiona si una vez tenga reconocido el grado de dependencia, puede aplicar alguna deducción fiscal por dichos costes en su declaración de IRPF de 2019, con efectos retroactivos

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1921-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**12/06/2020**  
**LIRPF. Ley 35/2006, Arts. 56, 57, y 60.**

## CONTENIDO

Respecto a la cuestión planteada en su escrito de consulta, la Ley del Impuesto no incluye ningún tipo de deducción en cuota, ni incluye ningún beneficio fiscal expreso, respecto de las cantidades abonadas por los contribuyentes, con motivo de una enfermedad, como ocurre en el caso planteado en su escrito de consulta.

No obstante, lo anterior, la actual configuración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se plasma en la definición de un mínimo personal, que varía según las circunstancias personales y familiares del contribuyente y que intenta reflejar las principales necesidades de cada persona. Con la normativa vigente del Impuesto, la adecuación de la carga tributaria a las circunstancias personales y familiares del contribuyente se lleva a cabo mediante un tramo a tipo cero aplicable a la parte de las rentas del contribuyente que correspondan a su mínimo personal y familiar, en el que, se encontrarían los gastos derivados de la enfermedad del contribuyente, como ocurre en este caso, con los gastos derivados de la contratación de personal para que le cuiden en su domicilio o con los gastos derivados de la adaptación de su vivienda.

Por otro lado, en cuanto a la posibilidad de que el contribuyente pueda o no aplicar en su declaración de IRPF de 2019, el mínimo por discapacidad del contribuyente previsto en el apartado 1 del artículo 60 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, en cuanto a la acreditación de la condición de persona con discapacidad, debe señalarse que el artículo 72 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), dispone lo siguiente:

“1. A los efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tendrán la consideración de persona con discapacidad aquellos contribuyentes con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento.

El grado de minusvalía deberá acreditarse mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad. Igualmente, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento, cuando se trate de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente, aunque no alcance dicho grado.

2. A efectos de la reducción por rendimientos del trabajo obtenidos por personas con discapacidad prevista en el artículo 20.3 de la Ley del Impuesto, los contribuyentes con discapacidad deberán acreditar la necesidad de ayuda de terceras personas para desplazarse a su lugar de trabajo o para desempeñar el mismo, o la movilidad reducida para utilizar medios de transporte colectivos, mediante certificado o resolución del Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de las minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación de las mismas.”.

En cuanto a los certificados o resoluciones indicados, a este Centro Directivo no le corresponde, por razones de competencia, entrar en cuestiones de eficacia de los mismos –validez a partir de tal fecha, efectos retroactivos en su caso, etc.– si bien, en consideración a la circunstancia que plantea el interesado, en el sentido de que al expedirse el oportuno certificado reconociendo su condición de persona con discapacidad haya pasado el plazo para la declaración del Impuesto sobre la Renta del ejercicio 2019, deberá tener en cuenta si dicha certificación tiene efectos retroactivos, en cuyo caso y en el supuesto como aquí se plantea, de que el interesado ya ha presentado la indicada declaración sin haberse aplicado el mínimo por discapacidad del contribuyente previsto en el artículo 60.1 de la LIRPF, podrá iniciar el procedimiento para la rectificación de su autoliquidación a efectos de obtener la devolución por ingresos indebidos, conforme a lo previsto en los artículos 126 y siguientes del Reglamento General de la 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 (BOE de 5 de septiembre).

No obstante, respecto a los costes derivados de la contratación de personal en su domicilio para que le cuiden con motivo de su enfermedad, y de la adaptación de su domicilio, como ya se ha explicado con anterioridad, dado que la Ley del Impuesto no incluye ningún tipo de deducción en cuota, ni incluye ningún beneficio fiscal expreso, respecto a dichas cantidades abonadas por el contribuyente por motivos de enfermedad, dichos costes no pueden ser objeto de deducción en su declaración de IRPF de 2019, de manera retroactiva una vez le sea reconocido por el órgano competente su grado de dependencia.

# D62



**La consultante manifiesta que su progenitor falleció en Madrid en el año 2019 y que tributaba en España. Si, en caso de repudiar la herencia, está obligada a presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de su progenitor relativa al periodo impositivo 2019**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



## Consulta DGT V1929-20

SG de Tributos

12/06/2020

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (Gaceta de Madrid, 25 de julio de 1889).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, 18 de diciembre de 2003).

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, 29 de noviembre de 2006).

## CONTENIDO

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, 29 de noviembre de 2006) preceptúa:

"Artículo 13. Período impositivo inferior al año natural.

1. El período impositivo será inferior al año natural cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre.
2. En tal supuesto el período impositivo terminará y se devengará el impuesto en la fecha del fallecimiento.

(...)

Artículo 96. Obligación de declarar.

1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar y suscribir declaración por este Impuesto, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

7. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este Impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 97. Autoliquidación.

4. Los sucesores del causante quedarán obligados a cumplir las obligaciones tributarias pendientes por este impuesto, con exclusión de las sanciones, de conformidad con el artículo 39.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

En este sentido, el artículo 35.2.j) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18) establece que los sucesores son obligados tributarios regulando en su artículo 39 los sucesores de personas físicas:

"Artículo 39. Sucesores de personas físicas.

1. A la muerte de los obligados tributarios, las obligaciones tributarias pendientes se transmitirán a los herederos, sin perjuicio de lo que establece la legislación civil en cuanto a la adquisición de la herencia.

Las referidas obligaciones tributarias se transmitirán a los legatarios en las mismas condiciones que las establecidas para los herederos cuando la herencia se distribuya a través de legados y en los supuestos en que se instituyan legados de parte alicuota.

En ningún caso se transmitirán las sanciones. Tampoco se transmitirá la obligación del responsable salvo que se hubiera notificado el acuerdo de derivación de responsabilidad antes del fallecimiento."

El artículo anterior alude a "los herederos" en el primer párrafo de su apartado primero remitiéndose la legislación tributaria, en cuanto a la institución y constitución de aquéllos, a la legislación civil al respecto lo que determina que la condición de sucesor a efectos tributarios se adquiera, de conformidad con la legislación civil, una vez se haya adquirido la condición de heredero.

En el caso del Derecho Común, el Código Civil establece en los artículos 988 a 1.009 la regulación de la aceptación y la repudiación de la herencia.

En este sentido, los efectos de la repudiación están establecidos en los siguientes términos de acuerdo con la doctrina manifestada por la sentencia de 20 de enero de 1998, del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, con ROJ: STS 209/1998.

"SÉPTIMO.- En consecuencia, no hubo aceptación tácita sino repudiación de la herencia de Dª Marí Luz por parte de D. Juan Ignacio, como negativa a ser heredero, que produce la extinción de la delación del repudiante y provoca una nueva delación que en el presente caso viene determinada por el derecho de acrecer a favor de sustitutos vulgares".

Por lo tanto, si la consultante repudia la herencia, no podrá adquirir la condición de sucesora en el orden tributario al no haber adquirido la condición de heredera. Por consiguiente, la obligación de presentar las declaraciones tributarias del causante corresponde a sus sucesores, quienes deben cumplir tal obligación.

En definitiva, la consultante no quedará obligada a presentar la declaración del IRPF-2019 de su progenitor fallecido en caso de que repudie la herencia puesto que esta acción determina que no adquiera la condición de heredera ni, por tanto, de sucesora en la obligación tributaria del causante.

# D63



**La Mancomunidad de municipios consultante, dedicada a gestión de dos montes de utilidad pública, enajena los aprovechamientos cinegéticos y forestales de los mismos. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación descrita**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V1984-20**

**SG de Impuestos sobre el Consumo**

**17/06/2020**

**Ley 37/1992 art. 7.8º, 20.uno.23º. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Art. 12.**

## 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."

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la Mancomunidad de municipios 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.- No obstante lo anterior, el artículo 7, número 9º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, preceptúa lo siguiente:

"No estarán sujetas al Impuesto:

(...)

9º. Las concesiones y autorizaciones administrativas, con excepción de las siguientes:

a) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar el dominio público portuario.

b) Las que tengan por objeto la cesión de los inmuebles e instalaciones en aeropuertos.

c) Las que tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias.

..//..



# D64



La consultante, profesora de universidad, realizó, durante el año 2019, dos evaluaciones de proyectos de investigación para la Comisión Europea como experta. En qué apartado de su declaración del IRPF 2019 debe introducir los rendimientos percibidos por dichas evaluaciones

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**18/06/2020**  
**LIRPF, 35/2006, Arts. 17, 27.**

## CONTENIDO

Si bien los contratos aportados se encuentran en un idioma distinto al castellano (sin haberse aportado su traducción), dentro del capítulo 4 "Derechos y obligaciones de las partes" de los mismos, figura, en el artículo 6, que el contrato no constituye un acuerdo de empleo con la Agencia (se trata de contratos firmados entre la consultante y determinada Agencia bajo el poder delegado de la Comisión Europea).

Por tanto, y aunque la calificación de un contrato como laboral es una cuestión ajena al ámbito tributario, se parte de la premisa de que no nos encontramos ante contrataciones en régimen laboral.

El artículo 17 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, define los rendimientos íntegros del trabajo como "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 y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Por su parte, el artículo 27.1 de la LIRPF define los rendimientos íntegros de actividades económicas como "aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

Como se observa de la lectura de ambos preceptos, la calificación de una renta procedente del trabajo personal como rendimiento del trabajo o de la actividad económica depende de que el contribuyente ordene o no factores de producción por cuenta propia.

La consideración de los rendimientos como de la actividad económica dependerá de la existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos.

La acreditación de la concurrencia de los requisitos para la calificación del rendimiento como del trabajo o de actividades económicas podrá realizarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en Derecho cuya comprobación corresponderá a los órganos de gestión e Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No obstante lo anterior, en el caso planteado, parece tratarse de una labor como evaluadora (experta independiente) que se desarrolla ordenando por cuenta propia factores de producción, por lo que la calificación que procedería otorgar a los rendimientos percibidos sería la de derivados de actividades económicas (profesionales), y ello con independencia del carácter esporádico que pudiera tener.

Por último, en cuanto a la forma de cumplimentar la declaración del IRPF 2019 deberá dirigirse al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por tratarse de un asunto de su competencia.



# D65



El consultante ha iniciado en 2020 la actividad económica de "pintura y revestimiento en papel", epígrafe 505.6 del IAE. Al presentar el modelo de declaración censal de inicio de actividad no marcó la casilla correspondiente al método de estimación directa simplificada, teniendo dudas sobre la aplicación del mismo. Método de estimación de rendimientos de la actividad en 2020

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V2022-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**19/06/2020**  
**RIRPF RD 439/2007, Art. 28**

## CONTENIDO

El ámbito de aplicación del método de estimación directa simplificada está definido en el artículo 28 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), disponiendo este precepto:

"1. Los contribuyentes que ejerzan actividades económicas determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad simplificada del método de estimación directa, siempre que:

- a) No determinen el rendimiento neto de estas actividades por el método de estimación objetiva.
- b) El importe neto de la cifra de negocios del conjunto de estas actividades, definido de acuerdo al artículo 191 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, no supere los 600.000 euros anuales en el año inmediato anterior.
- c) No renuncien a esta modalidad.

2. El importe neto de la cifra de negocios que se establece como límite para la aplicación de la modalidad simplificada del método de estimación directa, tendrá como referencia el año inmediato anterior a aquél en que deba aplicarse esta modalidad.

Cuando en el año inmediato anterior no se hubiese ejercido actividad alguna, se determinará el rendimiento neto por esta modalidad, salvo que se renuncie a la misma en los términos previstos en el artículo siguiente.

Cuando en el año inmediato anterior se hubiese iniciado una actividad, el importe neto de la cifra de negocios se elevará al año.

3. Los contribuyentes que determinen el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas por la modalidad normal del método de estimación directa, determinarán el rendimiento neto de todas sus actividades por la modalidad normal.

No obstante, cuando se inicie durante el año alguna actividad económica por la que se renuncie a esta modalidad, la incompatibilidad a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos para ese año respecto a las actividades que se venían realizando con anterioridad."

En el caso planteado, el consultante no puede determinar el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva, pues la actividad desarrollada en está incluida en el ámbito de aplicación del mismo.

Por tanto, de acuerdo con lo dispuesto en el último párrafo del precepto transcrito, el consultante deberá determinar, salvo renuncia expresa, el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación directa simplificada.

# D66



La entidad consultante está dada de alta en el epígrafe 721.3 del Impuesto sobre Actividades Económicas por la actividad de transporte de viajeros por carretera. La actividad que desarrolla es la de transporte de personas por vía urbana en vehículos propios de la entidad, haciendo recorridos por los puntos de interés histórico y turístico de la ciudad. Si el epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas es el correcto. Tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V2040-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**19/06/2020**

**Ley 37/1992 art. 90, 91.uno.2.1º. Real Decreto Legislativo 1175/1990 por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. Regla 8ª.**

## CONTENIDO

A) En relación al Impuesto sobre Actividades Económicas, se informa de lo siguiente:

1.- Las actividades referidas en la presente consulta, sujetas al Impuesto sobre Actividades Económicas, no se encuentran especificadas en las Tarifas del impuesto aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por lo que en tales casos su clasificación en ellas se obtiene de la aplicación de lo dispuesto en la regla 8ª de la Instrucción.

Y en la mencionada regla se establece que "Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate".

Asimismo establece dicha regla, en su párrafo segundo, que "Si la clasificación prevista en el párrafo anterior no fuera posible, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen, y tributarán por la cuota asignada a ésta".

Debe tenerse en cuenta que la clasificación de las actividades en las Tarifas se realizará en función de la naturaleza material de las mismas, con independencia de la consideración o denominación que tengan estas para sus titulares.

La empresa consultante por la realización de dicha actividad, consistente, según su escrito de consulta, en el transporte de viajeros a las distintas rutas turísticas ofertadas por la empresa, en las cuales los conductores cuentan historias y anécdotas de la ciudad o de los lugares visitados de una manera divertida y diferente, es una actividad que deberá darse de alta en el grupo 755 de la sección primera de las Tarifas del impuesto, que clasifica las "Agencias de viaje", en cuya nota adjunta se establece que "comprende la gestión para el transporte, alojamiento y/o alimentación de los viajeros".

B) En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa de lo siguiente:

2.- 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.

..//..

# D67



El consultante adquirió una vivienda en el año 2018, en la que efectuó una serie de reformas consistentes en cambio de puertas, ventanas, radiadores, suelos, azulejos, saneamientos, adquisición de mobiliario, electrodomésticos, iluminación, así como de otros elementos de decoración. La vivienda fue vendida en el año 2019. Si tales reformas constituirían un mayor valor de adquisición

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V2047-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**22/06/2020**  
**Ley 35/2006, arts. 33, 34, 35 y 36**

## CONTENIDO

La transmisión de la vivienda generará en el transmitente una ganancia o pérdida patrimonial, tal y como señala el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que 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 importe de esta ganancia o pérdida patrimonial vendrá determinado por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión, que, para las transmisiones onerosas, se determinan en el artículo 35 de la LIRPF, según el cual:

"1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.

b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

En las condiciones que reglamentariamente se determinen, este valor se minorará en el importe de las amortizaciones.

2. El valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado. De este valor se deducirán los gastos y tributos a que se refiere la letra b) del apartado 1 en cuanto resulten satisfechos por el transmitente.

Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste."

El concepto de mejora no aparece contemplado expresamente en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ahora bien, la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (BOE de 8 de marzo de 2013), en el apartado 3 de su norma segunda entiende por "mejora" el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

Asimismo, el apartado 3 de la norma segunda de la citada Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas define el concepto de ampliación, que consiste en un proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

Por el contrario, no formarán parte del valor de adquisición los gastos de reparación y conservación de la vivienda a los cuales sí hace referencia el Reglamento del Impuesto (aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE de 31 de marzo), en su artículo 13, al señalar los gastos deducibles en la determinación del rendimiento del capital inmobiliario, entendiéndose por tales:

« (...) A estos efectos, tendrán la consideración de gastos de reparación y conservación:

Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros. (...)»

De acuerdo con lo expuesto, las obras de reforma efectuadas por el consultante en la vivienda transmitida, constituyen obras de reparación y conservación, por lo que no formarán parte del valor de adquisición a los efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial derivada de su transmisión.

Por último, la transmisión del mobiliario y electrodomésticos vendidos junto con la vivienda a los que se refiere expresamente la consultante, generarán una ganancia o pérdida patrimonial por diferencia entre los respectivos valores de adquisición y de transmisión, valores que habrá de acreditar la consultante a través de los medios de prueba admitidos en derecho, cuya valoración no corresponde a este Centro Directivo, sino a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria, teniendo en cuenta, que en los procedimientos tributarios habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 106.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), que dispone que "en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa".

No obstante, al tratarse de bienes de consumo duradero, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 33.5.b) de la LIRPF, que señala que no se computarán como pérdidas patrimoniales "las debidas al consumo", por lo que no procederá computar una pérdida patrimonial en la medida en que la posible pérdida de valor de dichos bienes viene dada por su utilización normal.

# D68



La consultante es una clínica dental privada que va a realizar adquisiciones de mascarillas FFP2 y KN95. Si a dichas entregas les resultaría de aplicación el tipo cero del Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el artículo 8 del Real Decreto-ley 15/2020

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT V2056-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**23/06/2020**  
**Ley 37/1992 arts. 4,5 Real Decreto-ley 15/2020 art.8**

## 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 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.

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, los proveedores de los bienes y servicios a la clínica dental consultante, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional 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 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- En relación con la aplicación del tipo del cero por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas de material sanitario, el Reino de España solicitó a la Comisión Europea una medida excepcional que permitiera la importación exenta de derechos de importación y de IVA de los bienes necesarios para hacer frente a la COVID-19.

Atendiendo el requerimiento de España y otros Estados miembros de la Unión Europea se ha aprobado la Decisión (UE) 2020/491 de la Comisión de 3 de abril de 2020, relativa a la concesión de una franquicia de derechos de importación y de 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, cuando se trate de importaciones efectuadas por entidades de derecho público y entidades caritativas y sin ánimo de lucro.

../..

# D69



**El Ayuntamiento consultante va a adquirir, mediante compraventa, un inmueble cuya construcción fue autopromovida por un matrimonio durante años para su uso particular, pero que no llegó a finalizarse. El Ayuntamiento destinará dicho inmueble a alquiler social. Tributación de la adquisición de la edificación por parte del consultante, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, junio 2020



**Consulta DGT**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**23/06/2020**  
**Ley 37/1992, arts. 4-Uno; 5-Uno-a) y d); 111-Uno**

## CONTENIDO

1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 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."

Asimismo, la propia Ley del Impuesto establece el concepto de empresario o profesional en su artículo 5. En particular, el apartado uno de dicho precepto otorga tal condición, entre otros, a los siguientes:

"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.

(...)"

Según doctrina reiterada de esta Dirección General, a los efectos de este Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

De aquí se desprende que no debe ser calificado de empresario o profesional el particular promotor que promueve la construcción de una vivienda para uso propio aunque, posteriormente, decida venderla a un tercero.

Por el contrario, sí tendrá carácter de empresario o profesional, a efectos del Impuesto, la persona física que promueve la construcción de una vivienda con destino a su venta, aunque sea ocasionalmente.

En concreto, la condición de empresario o profesional se adquirirá, de acuerdo con el apartado dos del artículo 5 de la Ley 37/1992 "desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido."

En este mismo sentido, el apartado uno del artículo 111 de la Ley del Impuesto prevé lo siguiente:

"Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad."

En todo caso, es importante señalar que la condición de empresario o profesional está íntimamente ligada a la intención de venta, cesión o adjudicación por cualquier título de las edificaciones promovidas. Si falta este ánimo, la consideración de empresario o profesional quebrará y las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Dado que el matrimonio transmitente, según se deduce del escrito de consulta, promovía la construcción de la vivienda con la intención de destinarla exclusivamente al uso propio, no para la venta ni para la cesión por cualquier título, y no había voluntad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, no procede calificarles de empresarios o profesionales por dicha operación a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por tanto, la operación de venta posterior del edificio inacabado no estará sujeta al Impuesto, al no ser realizada por empresario o profesional en el ejercicio de su actividad. En idénticos términos se manifestó este Centro directivo en contestación vinculante de 8 de junio de 2016, número V2493-16.

**Jurisprudenzia**  
**Jurisprudencia**

---

**David Carrión Morillo**  
**Doctor en Derecho**  
**Abogado**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad Europea de Madrid**

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. El planteamiento de la controversia
- III. Cambios en la legislación tributaria y en el Modelo 390
- IV. Reflexiones finales

## RESUMEN

El Tribunal Supremo, a través de su sentencia 450/2020, de 18 de mayo (LA LEY 37860/2020), modifica su propia doctrina sobre la validez, para interrumpir la prescripción, de la presentación de la declaración-resumen anual correspondiente al modelo tributario 390. La argumentación del Tribunal Supremo se puede reducir, fundamentalmente, a que este modelo es meramente informativo y declarativo, sin tener ningún contenido liquidatorio ya, al haber perdido, fruto de los cambios normativos, la función de ratificación que ejercía en el pasado sobre las autoliquidaciones del IVA previas por la obligación que existía de acompañar con el modelo 390 una copia de ellas.

## CONTENIDO

### I. Introducción

Desde que el IVA se implantó en España en 1985, en cumplimiento de una de las condiciones imprescindibles para poder formar parte de la Unión Europea, ha sufrido múltiples modificaciones, tanto en lo referido a la regulación de algunos de sus elementos formales y materiales, como en lo que se refiere a la aplicación y control del cálculo del impuesto. Es tal la diferencia de alguno de esos elementos que hoy puede parecer increíble. ¿Alguien recuerda que el tipo general del IVA, al inicio, era del 12%? Si no lo recuerda, será difícil creerlo hoy, cuando hay noticias que apuntan a que habrá una nueva subida de este tipo general del IVA que podría situarlo en el 23%, 24% o 25% incluso.

El IVA también ha evolucionado intensamente en el cómputo y la importancia de su recaudación. Este impuesto ha pasado de generar una recaudación discreta a ser el segundo impuesto que más recauda en España, y el primer impuesto que más recauda, si solo se tienen en cuenta los impuestos indirectos. Esto conlleva que la Administración tributaria haya querido elevar el control sobre este impuesto, y casi la primera forma de llevarlo a cabo fue con la implementación del modelo tributario declarativo 390, modelo que los sujetos pasivos han presentado anualmente desde su creación, y que, dado el tiempo transcurrido, ha soportado distintos cambios normativos que, como veremos más adelante, han sido fundamentales para que el Tribunal Supremo modifique ahora su criterio con respecto a la prescripción tributaria.

Básicamente, el modelo 390 sirve como declaración informativa de cuáles han sido las liquidaciones tributarias del IVA presentadas a lo largo del año que han presentado los empresarios o profesionales, que son los sujetos pasivos del IVA, y que, en general, están obligados a liquidar este impuesto mensualmente, en el caso de grandes empresas, y trimestralmente, en el caso de pequeñas y medianas empresas o autónomos. El modelo 390, por tanto, no es ninguna liquidación tributaria, no concluye con un resultado que suponga una cantidad dineraria a ingresar o a devolver, sino que, simplemente, informa de las liquidaciones tributarias del IVA que ha presentado el sujeto pasivo durante el año recopilando sus datos.

Además del modelo 390, hay otra cuestión fundamental en el caso que nos ocupa, y esta es cómo afecta a la consideración jurídica de este modelo el cambio producido en la legislación tributaria básica. Como es sabido, al principio de la existencia de este modelo, la norma básica tributaria era la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que sobrevivió gracias a múltiples modificaciones hasta que fue derogada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No es secreto que muchos de los conceptos y artículos de la anterior Ley General Tributaria se integraron en la nueva, aunque, como se verá en breve, en la cuestión del modelo 390 y en las definiciones de declaración o liquidación tributaria hay importantes diferencias.

Por último, también resulta apropiado avanzar que el cambio de criterio del Tribunal Supremo sobre si la presentación del modelo 390 interrumpe la prescripción de las liquidaciones tributarias del IVA no solo se basa en los cambios del modelo 390 y su distinta regulación en dos leyes generales tributarias, sino, igualmente, en la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central que, aunque se trate de un órgano administrativo y no judicial, unos años antes había determinado y fundamentado jurídicamente la aplicación del criterio que el Tribunal Supremo, y esperemos que también la Agencia Estatal de Administración tributaria, seguirá a partir de esta sentencia que vamos a comentar.

../..



**Hacienda no puede declarar inaplicable la exención por reinversión en vivienda habitual mediante una mera verificación de datos**

**J02**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 64, julio 2020



**Tribunal Supremo  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 487/2020  
19 mayo 2020  
Rec. 3940/2017**

**RESUMEN**

Atendiendo a las notas configuradoras del procedimiento tributario de verificación de datos, y las exigencias que resultan necesarias para considerar idónea su utilización la posibilidad de analizar si el matrimonio del contribuyente y el nacimiento de su primer hijo, acaecidos poco después de la venta de su anterior vivienda, pueden o no constituir la dispensa del plazo de tres años de residencia exigido para que se pueda aceptar que una edificación ha sido la vivienda habitual del contribuyente quedan fuera del citado procedimiento de verificación de datos.

**CONTENIDO**

Las notas configuradoras del procedimiento tributario de verificación de datos, - y sus exigencias en cuanto a poder considerar idónea la utilización de este específico procedimiento tributario-, son extrapolables a la regularización tributaria que la Administración pretenda practicar por considerar improcedente la exención, por reinversión en vivienda habitual, que el contribuyente haya incluido en su autodeclaración IRPF.

Partiendo de ello, determina el Supremo que queda fuera del procedimiento de verificación de datos, la posibilidad de analizar a si el matrimonio del contribuyente y el nacimiento de su primer hijo, acaecidos poco después de la venta de su anterior vivienda, pueden o no constituir la dispensa del plazo de tres años de residencia exigido para que se pueda aceptar que una edificación ha sido la vivienda habitual del contribuyente.

Determinar si las particulares circunstancias del contribuyente constituyen o no la excepción al plazo no es una cuestión que se pueda resolver mediante una aplicación automática o mecánica del texto gramatical de la norma, pues el artículo 53.1 del Reglamento IRPF 2004 hace referencia a la "celebración de matrimonio", pero sin exigencias en lo relativo a la fecha de dicha celebración.

Por ello, la opción del contribuyente no puede ser considerada como una indebida aplicación de la normativa pues se circunscribió al supuesto de utilización del procedimiento de verificación de datos en la letra d) del artículo 131 de la Ley General Tributaria de 2003.

La consecuencia de ello es la invalidez de las liquidaciones por haberse practicado las mismas en un procedimiento tributario que no era el idóneo para dilucidar la cuestión de fondo de cuya decisión dependía la procedencia o no de la liquidación practicada, y esta invalidez constituye un caso de nulidad de pleno derecho.



**Elizabeth Gil García**  
**Profesora Ayudante Doctora de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Alicante**

## SUMARIO

1. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA RESOLUCIÓN COMENTADA
2. ANÁLISIS DEL ART. 11. UNO DEL RD 1382/1985 Y DEL ART. 7.E) TRLIRPF
3. CONCLUSIÓN
4. BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

El TS aborda el tratamiento tributario que corresponde a la indemnización contenida en el art. 7.e) TRLIRPF respecto del cese de una trabajadora con contrato de alta dirección. Para ello se hace imprescindible no sólo el análisis de este precepto sino también del art. 11. Uno del Real Decreto 1382/1985, el cual regula la relación laboral especial del personal de alta dirección. De este modo, en el presente comentario se hace un recorrido por la jurisprudencia laboral y tributaria en la materia, para seguidamente analizar los argumentos esgrimidos por el TS en su sentencia de 5 de noviembre de 2019.

## CONTENIDO

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

Tal y como se desprende de la STS de 5 de noviembre de 2019 (N.º Res. 1528/2019), la entidad "Fodeintur" celebró con Doña Raimunda, en marzo de 2004, un contrato de trabajo calificado como de alta dirección, quedando, pues, acogido al Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral especial del personal de alta dirección (en adelante RD 1382/1985). Transcurridos dos años, en julio de 2006, la citada entidad prescindió de los servicios de Doña Raimunda y procedió al pago de una determinada cantidad de dinero en concepto de indemnización.

En este sentido, el art. 11. Uno del RD 1382/1985 señala que, en los casos de extinción del contrato por voluntad del empresario, el personal de alta dirección tiene derecho a la indemnización que se hubiese pactado en el contrato; y, a falta de pacto, "será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades".

Por tanto, al establecer la posibilidad de pactar la cuantía de la indemnización, este Real Decreto se aleja de la tradicional rigidez del ordenamiento laboral caracterizado por la inclusión de normas imperativas de mínimos. Es más, como veremos más adelante, no queda claro que este precepto esté fijando mínimos ni máximos en lo que a la cuantía indemnizatoria se refiere. La entidad no practicó la correspondiente retención en virtud del art. 101.2 del ya derogado RD Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante TRLIRPF), dado que tal obligación no existe, conforme al art. 73.3 TRLIRPF (actualmente, art. 75.3 LIRPF), respecto de las rentas exentas, y es que así consideró la entidad a la indemnización al amparo del art. 7.e) TRLIRPF: "Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato".

La AEAT, sin embargo, considera que la indemnización por cese de personal de alta dirección está sujeta y no exenta a IRPF y, por ende, debe practicarse la correspondiente retención. Por ello, se procedió desde la Inspección a la regularización e, igualmente, se comunicó a la obligada tributaria que las retribuciones objeto de la meritada regularización no habían sido objeto de declaración en su IRPF del ejercicio 2006.

Frente a los acuerdos de la Jefa Adjunta de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de mayo y octubre de 2011 por los que se practicaba tanto liquidación definitiva por el concepto de retención IRPF del ejercicio 2006 como resolución sancionadora por ese mismo concepto y ejercicio, la entidad "Fodeintur" se dirigió al TEAC, el cual emitió su resolución desestimatoria el 5 de febrero de 2015.

..//..

# El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica a debate desde el Derecho europeo. Análisis del auto del Tribunal superior de Justicia de Valencia, de 22 de febrero de 2019, que plantea cuestión prejudicial

## J04

Nueva fiscalidad, N.º. 4, 2019



**Marcos Iglesias Caridad**  
Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca  
Acreditado a Profesor Contratado Doctor

### SUMARIO

1. EL IVPEE: DUDAS DESDE EL DERECHO EUROPEO PLANTEADAS POR EL AUTO, QUE CONVIVEN CON LAS DUDAS DE CONSTITUCIONALIDAD APARENTEMENTE RESUELTAS
2. EL IVPEE, ¿ES UN IMPUESTO DIRECTO COMO LO CALIFICA LA LEY DEL IVPEE O INDIRECTO COMO PLANTEA EL AUTO DEL TSJ DE VALENCIA?
3. EL IVPEE, ¿ES UN IMPUESTO EXTRAFISCAL COMO SOSTIENE LA LEY DEL IVPEE O FISCAL COMO ARGUMENTA EL AUTO DEL TSJ DE VALENCIA?
4. CONCLUSIONES: SE VE CON DIFICULTAD LA OPOSICIÓN DEL IVPEE AL DERECHO COMUNITARIO
5. BIBLIOGRAFÍA

### RESUMEN

El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (IVPEE) está, de nuevo, en el centro del debate. Superados los interrogantes sobre su constitucionalidad, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, por Auto de 22 de febrero de 2019, eleva cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, considerando que hay dudas al respecto de la adecuación del impuesto a la normativa comunitaria. La cuestión prejudicial pivota sobre los siguientes argumentos: la naturaleza del IVPEE sería la propia de un impuesto indirecto, en vez de lo que señala la Ley que lo regula, que lo califica como un tributo directo; no sería un impuesto con fines medioambientales, tal y como quiere dar a entender el preámbulo de la Ley; no se discriminaría positivamente a las fuentes de energía renovables, a pesar de que la UE apuesta por las mismas; y produciría una discriminación en perjuicio de los productores de energía nacionales. A pesar de que el Tribunal aporta algunos indicios, no vemos una carga argumentativa suficiente para que prospere la cuestión prejudicial, que declare al impuesto como contrario al Derecho de la UE.

### CONTENIDO

#### 1. EL IVPEE: DUDAS DESDE EL DERECHO EUROPEO PLANTEADAS POR EL AUTO, QUE CONVIVEN CON LAS DUDAS DE CONSTITUCIONALIDAD APARENTEMENTE RESUELTAS

Es de sobra conocido que, en tiempos de crisis económica y de escasez de recursos de las Haciendas Públicas, los Estados (en el sentido amplio del término) suelen acudir a la creación y establecimientos de nuevas figuras tributarias con el fin de allegar recursos para hacer frente al ingente gasto público que exige el Estado social.

La última crisis española, que comenzó a finales de 2007, propició un panorama en el que la reducción del déficit público llegó a ser una prioridad, siguiendo los mandatos de la Unión Europea (UE). Ya las Comunidades Autónomas (CCAA.) habían apostado por una gran "inventiva fiscal" para la creación de impuestos propios y evadir las prohibiciones que les marca el art. 6 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), que impide que los hechos imponible de los tributos propios autonómicos coincidan con los hechos imponible de los tributos ya gravados por el Estado y por los entes locales.

Pero esta prohibición de identidad queda salvada, del análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC), si los tributos que se cotejan tienen diferente finalidad, el uno fiscal y el otro extrafiscal. Quedando pocos espacios vírgenes para la creación de impuestos fiscales, los impuestos autonómicos suelen perseguir al menos fines pretendidamente extrafiscales, para salvar esa identidad esencial entre los hechos imponible.

La extrafiscalidad, hasta dicha crisis económica, había sido un recurso argumental frecuente de la política impositiva de las CCAA; mucho más que en el Estado central.

En plena crisis, en el año 2012, también las Cortes Generales, bajo la iniciativa del Gobierno, se lanzaron al establecimiento de nuevas figuras tributarias, ahora ya, muchas de ellas, de pretendida finalidad extrafiscal y medioambiental, para

..//..



**Antonio Vázquez del Rey Villanueva**  
**Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Navarra**

## **SUMARIO**

### **ANTECEDENTES**

SENTENCIA Nº 1319/2019 DE LA SECCIÓN 2ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPREMO, DE 4 DE OCTUBRE DE 2019

### **COMENTARIO**

### **BIBLIOGRAFÍA**

## **RESUMEN**

El Tribunal Supremo considera que existe una laguna en el Concierto Económico y estima que el criterio para determinar la Administración competente para ingresar las retenciones de los trabajos realizados en el mar es la ubicación del puerto base del buque al que están adscritos los trabajadores. El órgano judicial ignora el poder tributario originario del Estado que establece la Constitución y el hecho de los puntos de conexión del Concierto no tienen la misma virtualidad para ambas Administraciones.

## **CONTENIDO**

### **ANTECEDENTES**

Desde hace tiempo, las retenciones de las rentas de los trabajos realizados en el mar han sido objeto de continuos conflictos entre el Estado y el País Vasco. Tradicionalmente no ha existido una referencia expresa a estas situaciones en el Concierto Económico, lo que obligaba a abordar la cuestión a través del punto de conexión previsto para las retenciones sobre los rendimientos de trabajo [art. 7.Uno. a) Ley 12/2002, de 23 de mayo], entonces integrado por una regla general y una regla especial.

El punto de conexión general atribuía la competencia a las Diputaciones Forales a través de un criterio basado estrictamente en el principio de territorialidad ("las retenciones a ingresos a cuenta por rendimientos de trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a (...) trabajos o servicios que presten en el País Vasco").

La regla especial venía a flexibilizar el rigor del principio de territorialidad, a través de una fórmula que ha ido variando con el paso de los años pero que, en todo caso, sólo resultaba aplicable cuando el trabajo se realiza en territorio común y vasco.

A la vista de ambas referencias, no sorprende que la Administración Tributaria del Estado reclamase la competencia sobre los trabajos realizados en el mar territorial o en aguas internacionales. La controversia que nos ocupa tiene su origen en una consulta tributaria planteada el 26 de marzo de 2010 ante la Diputación Foral de Vizcaya por una empresa cuyo objeto social era la realización de estudios, reconocimientos, exploraciones y explotaciones submarinas con trabajos de buceo, instalaciones y reparaciones de equipos en el mar, limpiezas y reparaciones de barcos a flote, reparaciones y construcciones marítimas, y en el alquiler de todo tipo de barcos, embarcaciones, equipos industriales navales y marítimos.

La sociedad, con domicilio social y fiscal en Vizcaya, quería saber ante qué Administración debía ingresar los pagos a cuenta correspondientes a las retribuciones de los empleados que prestaban sus servicios a bordo de un buque cuyo puerto base se encontraba en Murcia. En particular, si debía ingresarlas en la Diputación de Vizcaya, por ser la Administración del domicilio fiscal del retenedor, o si debía hacerlo en la Administración del Estado, por razón de la ubicación del centro de trabajo al que estaban adscritos los trabajadores.

Con anterioridad, el Tribunal Supremo había tenido ocasión de manifestarse sobre esta cuestión en su Sentencia de 14 de noviembre de 1998 (rec. 3053/199). La controversia vino motivada entonces por la pretensión de la Diputación de Vizcaya de exigir a una compañía naviera domiciliada en el País Vasco las retenciones correspondientes a tripulaciones de buques que realizaban travesías internacionales.

..//..



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

## SUMARIO

1. ANTECEDENTES Y DIVERGENCIA NORMATIVA QUE SUSCITA LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD RECHAZADA EN EL AUTO
2. NATURALEZA DE LAS LIQUIDACIONES Y AUTOLIQUIDACIONES Y EFECTOS JURÍDICOS DE LA MISMA EN EL JUICIO DE COMPARABILIDAD INHERENTE A LOS ARTÍCULOS 14 Y 31.1 CE
3. APLICABILIDAD DEL ARTÍCULO 217 LGT POR NULIDAD SOBREVENIDA DEL IIVTNU TRAS SU DECLARACIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD MEDIANTE STC 59/2017. POSIBLES ALTERNATIVAS
4. COMO CONCLUSIÓN
5. BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

El TC inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Alicante en relación con el artículo 193.3 y 4 de la Ley General Tributaria y la eventual conculcación de los artículos 14 y 31 CE con ocasión de los efectos procesales del divergente régimen de liquidación de la "plusvalía municipal" contemplado en artículo 110 del Real Decreto Legislativo 2/2002, por el que se aprueba la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

## CONTENIDO

### 1. ANTECEDENTES Y DIVERGENCIA NORMATIVA QUE SUSCITA LA CUESTIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD RECHAZADA EN EL AUTO

El auto objeto de estudio es el último capítulo de lo que, con razón, se ha calificado como una "Historia Interminable" (MENÉNDEZ MORENO, 2019), aunque, según veremos bien puede también calificarse como el "Día de la Marmota" o "Atrapado en el Tiempo".

Una historia, la del debate sobre la constitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, que se inicia con las SSTC 26/2017 de 16 de febrero y 36/2017 de 1 de marzo; que sigue con las SSTC 59/2017, de 11 de mayo, y 72/2017, de 5 de junio; se intrinca con las diversas posiciones adoptadas por los Tribunales Superiores de Justicia, por un lado con una tesis maximalista, que inaplica sistemáticamente el impuesto por entender que está fuera del ordenamiento, y por otro, la que vincula la inconstitucionalidad del mismo al sometimiento a tributación de plusvalías inexistentes; que se aclara, en parte, con la STS de 9 de julio de 2018, donde nuestro Alto Tribunal interpreta el alcance de la declaración de inconstitucionalidad de la STC 59/2017 haciendo suyos los postulados que contradicen la tesis maximalista; y que acaba de volverse a elucidar mediante STC de 31 de octubre de 2019, en los términos que ya apuntábamos en el número precedente de Nueva Fiscalidad, al estimar la cuestión de inconstitucionalidad número 1020-2019 y declarar que el artículo 107.4 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) es inconstitucional en aquellos casos en los que la cuota a satisfacer es superior al incremento patrimonial realmente obtenido por el contribuyente.

Pues bien, con estos antecedentes, el auto que examinamos restringe la vía de ulteriores recursos sobre la plusvalía municipal al inadmitir a trámite una cuestión de inconstitucionalidad planteada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 2 de Alicante en relación con el artículo 193.3 y 4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), con ocasión del análisis de la diferencia procedimental suscitada como consecuencia del distinto tratamiento generado por el hecho de que la administración local haya optado por la gestión tributaria del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana mediante el régimen de declaración o el de autoliquidación, según se contempla en el artículo 110 del TRLHL, todo ello en un procedimiento en el que un sujeto pasivo del impuesto abonado mediante liquidación realizada por un ayuntamiento solicita la devolución de su importe tras la declaración de inconstitucionalidad formulada por la STC 59/2017.

Como sabemos el referido artículo permite establecer un sistema de autoliquidación frente al realizado mediante declaración y consiguiente liquidación, lo cual no es baladí pues tiene una enorme trascendencia a la hora de revisar o rectificar la cuantificación del tributo efectuada. Por ello, el órgano judicial promotor de la cuestión considera que los apartados 3 y 4 del artículo 119 LGT vulneran el principio de igualdad ante la ley consagrado en los artículos 14 y 31.1 CE, ya que, dependiendo del sistema de gestión del impuesto por el que haya optado la administración local, el contribuyente puede o no obtener la revisión de las cantida

../..



**Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois**  
**Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario (en excedencia)**  
**Universidad Autónoma de Madrid**

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. NORMATIVA APLICABLE
3. HECHOS DE LOS QUE TRAE CAUSA LA SENTENCIA
4. CUESTIONES PLANTEADAS ANTE EL TJUE
5. DOCTRINA DEL TJUE
6. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SENTENCIA
7. REPERCUSIONES PARA ESPAÑA
8. CONCLUSIONES
9. BIBLIOGRAFÍA

## RESUMEN

En su sentencia en el asunto College Pension Plan of British Columbia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado la incompatibilidad con la libertad de circulación de capitales en relación con terceros Estados de una normativa que sujetaba a gravamen los dividendos pagados a fondos de pensiones residentes en terceros Estados, mientras que declaraba exentos los dividendos pagados a fondos de pensiones residentes. El Tribunal considera que los fondos de pensiones residentes y no residentes se encuentran en una situación comparable sin que se pueda justificar la diferencia de trato en ninguna razón imperiosa de interés general. De este modo, se produce un avance en el desarrollo de un estatuto de los residentes en terceros Estados que accedan a la libre circulación de capitales.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

El pasado 13 de noviembre de 2019, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha hecho público su fallo en el asunto College Pension Plan of British Columbia. Se trata de un relevante caso en la configuración de la libertad de circulación de capitales entre Estados miembros y terceros Estados prevista en el art. 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

Como es sabido, esta libertad, a diferencia de lo que ocurre con otras libertades previstas en el TFUE, se extiende no solo a las relaciones entre Estados miembros, sino que también afecta a las relaciones entre Estados miembros y terceros Estados.

En su sentencia, el TJUE analiza un supuesto en que se plantea una posible restricción a esta libertad al exigirse una retención con carácter definitivo sobre los dividendos pagados a fondos de pensiones residentes en terceros Estados, mientras que los fondos residentes, aun cuando soportaban retenciones sobre los dividendos percibidos, se beneficiaban de su devolución posterior, al encontrarse materialmente exentos mediante la aplicación de determinadas reglas de deducibilidad de provisiones equivalentes al importe de los dividendos percibidos. Por lo tanto, mientras que los fondos no residentes tributaban de modo definitivo por la percepción de dividendos, los fondos residentes se encontraban exentos. En su sentencia, el TJUE ha avanzado en el desarrollo del test de comparabilidad para determinar si esta diferencia de trato puede dar lugar a una restricción por afectar a situaciones objetivamente comparables.

Como resultado de este análisis, en mi opinión, se anticipa un avance en la equiparación de los inversores residentes en terceros Estados que acceden a la libre circulación de capitales con los inversores residentes, que puede implicar un futuro reconocimiento de la deducibilidad de los gastos incurridos por los primeros que los segundos pudieran deducir por su condición de residentes.

..//..



Marcos Iglesias Caridad  
Profesor Ayudante Doctor. Acreditado a Contratado Doctor  
Universidad de Salamanca

## SUMARIO

## RESUMEN

El Tribunal Supremo a través del Auto de 11 de febrero de 2020 plantea una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Se parte de un supuesto de inversión del sujeto pasivo en el marco de una simulación relativa al mediar un proveedor ficticio. La parte recurrente en casación argumenta que el mecanismo de la liquidación del IVA en los supuestos de inversión del sujeto pasivo impide cualquier ventaja fiscal. Así, se suscita la duda de si debe permitirse la deducibilidad del impuesto a pesar de haber una simulación relativa. Para nosotros, la consignación del auténtico proveedor es un requisito fundamental de la facturación y no puede sostenerse que, en los supuestos de inversión del sujeto pasivo, no haya escenarios fraudulentos o abusivos. La simulación, presente en el caso, es más bien la constatación cierta de que los puede haber. Concluimos que nada impide a los Estados miembros y a sus Administraciones tributarias a limitar el ejercicio del derecho a la deducción del IVA, mientras no se regularice y se constate el auténtico proveedor

## CONTENIDO

### I. LOS HECHOS Y LA CUESTIÓN PREJUDICIAL: CONSTATACIÓN DE UNA SIMULACIÓN RELATIVA AL MEDIAR UN PROVEEDOR FICTICIO EN UN SUPUESTO DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO EN EL IVA. ESTE ESCENARIO, ¿PERMITE LA DEDUCCIÓN DEL IVA?

La iscalidad indirecta es la que más ha preocupado a la Unión Europea para la consecución de sus fines. El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), como impuesto armonizado a través de la Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, con sus posteriores modificaciones), persigue garantizar la existencia de un mercado europeo y la no obstaculización de la libre circulación de personas y capitales.

La armonización iscal y particularmente la del IVA no es un fin en sí mismo, sino que es un instrumento para la consecución de los objetivos de la Unión Europea (UE).

Efectivamente, así lo señala el art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), donde se apunta que la armonización debe ser "en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia" (principio de proporcionalidad).

Ante las dudas aplicativas, la diversidad normativa de los Estados miembros y la entrañable dificultad de todos los entresijos del IVA, no es infrecuente que los jueces y tribunales se lancen a plantear cuestiones prejudiciales, en los términos del art. 267 del TFUE, ante supuestos palmariamente dudosos, confusos o poco aclarados y que merecen un pronunciamiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), como parece que es el caso.

El supuesto de hecho que plantea el Auto que comentamos, de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 11 de enero de 2020, pone al Tribunal Supremo en la incógnita de conocer por dónde debe inclinar la balanza: si a favor del principio de neutralidad del impuesto a pesar de ser el escenario un marco fraudulento, si preservar a toda costa el principio de buena fe y la prohibición de abuso de derecho, o posiciones intermedias, cuando parece no haber aparentemente (el adverbio "aparentemente" en nuestro análisis es importante) ninguna ventaja iscal para el sujeto pasivo contribuyente del IVA, que es el adquirente en el caso, como ahora se explica.

../..





**Antonio Vázquez del Rey Villanueva**  
**Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Navarra**

## RESUMEN

El Tribunal Supremo respalda el criterio de la Junta Arbitral del Convenio Económico, que consideró que la Administración del Estado no había acreditado el cambio de domicilio fiscal de una persona física a territorio común. No cabe estimar el recurso cuando no ha existido infracción normativa, vulneración de las reglas de valoración de la prueba ni han sido aportados nuevos medios de prueba.

## CONTENIDO

### I. CONVENIO ECONÓMICO Y RESIDENCIA HABITUAL

Residencia habitual y domicilio iscal son dos puntos de conexión fundamentales para la articulación del poder tributario de Navarra con el del Estado. Tratándose de circunstancias personales, inicialmente no sorprende que se utilicen en impuestos como el IRPF, el IS o el IP.

Sin embargo, su virtualidad se extiende más allá, en la medida en que también se utilizan en otros impuestos como el IVA o el ITPAJD. La residencia habitual se utiliza en relación las personas físicas, mientras que el domicilio iscal en principio cobra sentido para las personas jurídicas y entidades, aunque también se utiliza genéricamente para las empresas (IVA, retenciones, no residentes con establecimiento permanente, entre otros), con independencia de que sean explotadas por una persona física o por una persona jurídica.

Con todo, es preciso matizar que, tratándose de medianas y grandes empresas, la competencia iscal de Navarra se basa en un criterio diferente, como es la cifra relativa de negocio realizada en territorio foral. Centrándonos en las personas físicas, la residencia habitual en Navarra viene determinada por una serie de reglas de aplicación sucesiva.

La regla principal se basa en la permanencia en el territorio de Navarra durante un mayor número de días (del periodo impositivo, a efectos del IRPF; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que inalice el día anterior al de devengo para el ISD, el ITPAJD o el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte). El régimen se completa con dos previsiones.

Primero, para determinar el periodo de permanencia se computan las ausencias temporales, con lo que los días de ausencia del territorio foral computan como presencia, en unos términos similares a los tradicionalmente empleados a efectos del IRPF. Segundo, salvo prueba en contrario, se considera que una persona física permanece en territorio navarro cuando en él radica su vivienda habitual.

Con carácter subsidiario, cuando no puede determinarse la mayor permanencia en territorio foral conforme a las reglas anteriores, una persona tiene su residencia habitual en Navarra cuando su "principal centro de intereses" está situado en territorio foral. Dicha circunstancia se entiende cumplida cuando la mayor parte de la base imponible del IRPF ha sido obtenida en territorio foral, excepción hecha de los rendimientos de capital mobiliario y de los incrementos de patrimonio derivados del capital mobiliario.

La exclusión es razonable, puesto que se trata de rentas que resultan fácilmente deslocalizables. En último término, cuando la residencia habitual tampoco puede determinarse conforme al centro de intereses, se entiende situada en Navarra cuando éste es el territorio de la última residencia declarada a efectos del IRPF.

Por otra parte, el Convenio Económico regula el procedimiento que es preciso seguir cuando se produce un cambio de domicilio iscal (art. 43 Ley 28/1990, de 26 diciembre).

La Administración que así lo entiende ha de trasladar una propuesta a la otra Administración para que ésta se pronuncie en un plazo de cuatro meses, así como sobre la fecha a la que han de retrotraerse los efectos.

Si la que resulte competente comunica el cambio de domicilio al contribuyente. Si no existe acuerdo entre ambas Administraciones, la discrepancia se sustancia ante la Junta Arbitral del Convenio Económico que, previa audiencia del contribuyente, resuelve a través del procedimiento regulado en el artículo 51 del Convenio Económico. El acuerdo de la Junta Arbitral sólo es susceptible de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo.

Dentro de estos parámetros se enmarca la controversia que nos ocupa.

../..



Óscar del Amo Galán  
Inspector de Hacienda del Estado

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Fundamentos del recurso de casación
- III. Anulación de valores catastrales por defectos en la ponencia de valores. Extensión de efectos a otros contribuyentes del municipio
- IV. Confirmación de la validez de la ponencia de valores
- V. Resolución del recurso de casación

## RESUMEN

En este estudio vamos a analizar una interesante sentencia que gravita sobre el sistema de gestión compartida de algunos tributos locales, como es el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Veremos si una sentencia estimatoria contra la liquidación del impuesto puede justificarse en una defectuosa Ponencia de Valores y tener, además, efectos extensivos sobre los demás contribuyentes del municipio. Y, finalmente, veremos cómo casa esto con una posterior sentencia que considera válida la Ponencia de Valores, dictada por el órgano competente para ello.

## CONTENIDO

### I. Introducción

Vamos a analizar una sentencia un tanto compleja, la Sentencia del Tribunal Supremo no. 444/2020, de 18 de mayo, debido a las especiales circunstancias que se dan en el caso objeto del proceso.

En ella se tratan cuestiones muy interesantes desde el punto de vista de la tributación local, en particular, los tributos de gestión compartida.

En primer lugar, aparece la clásica discusión sobre si es posible o no recurrir un acto de liquidación del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI), alegando contra el valor catastral asignado en la Ponencia de Valores.

También, si es posible extender a otros sujetos pasivos la aplicación de una sentencia que anula en un caso determinado un valor catastral por deficiencias de la Ponencia de Valores de su municipio.

Y, finalmente, los efectos contradictorios de dos sentencias. Una, la citada, que anula un valor catastral por considerar que la Ponencia adolece de defectos, y otra, que considera ajustada a derecho la Ponencia de Valores, dictada por el órgano judicial competente para ello.

### II. Fundamentos del recurso de casación

Se trata de una sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, en recurso de casación núm. 5665/2018, interpuesto por el organismo de gestión tributaria de la Diputación de Alicante (SUMA), contra una sentencia de un juzgado de lo contencioso-administrativo que estimaba las pretensiones de un obligado tributario, por extensión de los efectos de otra sentencia que anulaba una resolución del Tribunal Económico-Administrativo, por considerar que la ponencia de valores no estaba suficientemente motivada al carecer del necesario estudio de mercado.

El auto de admisión del recurso de casación señala que tienen interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia las siguientes cuestiones:

«1. Determinar si, con ocasión de la impugnación de liquidaciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y para obtener su anulación, el sujeto pasivo puede discutir la valoración catastral de su inmueble, cuando no lo hizo (o haciéndolo dejó que alcanzara firmeza) al tiempo en que le fue notificado individualmente el valor catastral del bien inmueble sujeto a tributación por dicho impuesto.

2. Determinar si la anulación judicial de un acuerdo de asignación de valores catastrales individualizados por falta de constancia, defectos o cualquier otro vicio del estudio de mercado del expediente de aprobación de la ponencia de valores, efectuada por un Tribunal respecto a otro propietario, resulta extensible al resto de sujetos pasivos del municipio en cuestión, con ocasión de la impugnación de las liquidaciones del IBI, aunque no hubieran recurrido la ponencia de valores o la asignación de valores catastrales individualizados.

3. Determinar qué trascendencia y efectos tienen sobre la impugnación de la li

../..

**Declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016 por el que se regulaba el pago fraccionado mínimo a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. Sentencia del Tribunal Constitucional, Pleno, de 1 de julio de 2020 (rec. 1021/2019)**

J11

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 65-66, 2020



**Laura Campanón Galiana**  
**Abogada y asesora fiscal**  
**Arttax Abogados**

## SUMARIO

- I. Objeto de estudio por parte del Tribunal Constitucional
- II. Análisis de los motivos de inconstitucionalidad planteados
  - 2.1. Alcance de la declaración de inconstitucionalidad
  - 2.2. Consecuencias de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016

## RESUMEN

El Tribunal Constitucional ha declarado en su sentencia de 1 de julio de 2020 que el artículo único del Real Decreto-Ley 2/2016, que regulaba el pago fraccionado mínimo a cuenta del Impuesto sobre Sociedades es inconstitucional y nulo. El motivo de ello lo encontramos en el instrumento jurídico utilizado para la regulación del mismo —el Real Decreto-Ley— ya que éste, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 86.1 CE, solamente puede utilizarse en determinados supuestos excepcionales, sin que pueda afectar al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 31.1 CE.

## CONTENIDO

### I. Objeto de estudio por parte del Tribunal Constitucional

Es objeto del presente comentario la Sentencia del Tribunal Constitucional (rec. 1021/2019), dictada el pasado 1 de julio de 2020 por el que se anula la regulación del pago fraccionado mínimo introducida por el Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre.

Este RD-L 2/2016 añadió una nueva disposición adicional decimocuarta «Modificaciones en el régimen legal de los pagos fraccionados» a la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades. Con esta modificación se introdujo un pago fraccionado mínimo a cuenta del Impuesto sobre Sociedades para aquellas sociedades con un importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha de inicio del período impositivo de 10 millones de euros. Así, se determinó que la cantidad del ingreso a cuenta no podría ser inferior al 23 % del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los 3, 9 y 11 primeros meses de cada año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado. Este importe mínimo, solamente podía minorarse en los pagos fraccionados realizados con anterioridad correspondientes al mismo período impositivo, por lo que no se tenían en cuenta para el cálculo ni las rentas exentas, ni la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores ni la amortización fiscal del fondo de comercio, entre otros.

Pues bien, la cuestión de inconstitucionalidad planteada por la Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, plantea la posible contrariedad del artículo único del RD-L 2/2016 a los artículos 86.1 y 31.1 de la Constitución Española por dos motivos:

- 1. Por haberse aprobado la modificación del cálculo de los pagos fraccionados para entidades con un importe de la cifra de negocios en el año anterior superior a 10 millones de euros a través de un instrumento normativo (decreto-ley) que no puede afectar al deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.
- 2. Por someter a tributación capacidades económicas irreales en los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

### II. Análisis de los motivos de inconstitucionalidad planteados

El Tribunal Constitucional comienza su fundamentación jurídica con el análisis del uso del instrumento jurídico del decreto-ley en materia tributaria y su adecuación o no a lo dispuesto en el artículo 86.1 CE por el que se limita el uso del mismo.

Es criterio reiterado del Tribunal Constitucional, como se indica en la propia Sentencia, que el decreto-ley no puede alterar ni el régimen general, ni aquellos elementos esenciales de los tributos que inciden en la determinación de la carga tributaria, afectando así al deber general de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su riqueza mediante un sistema tributario justo. En consecuencia, supondría una vulneración de dicho precepto, cualquier intervención normativa que por su entidad suponga una alteración de la posición del obligado a contribuir según su capacidad económica.

../..

**Concepto de ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sentencias del Tribunal Supremo, Sala Tercera de lo Contencioso-Administrativo de 10 de marzo de 2020 (no. 342/2020) y de 19 de mayo de 2020 (nº. 490/2020 y 499/2020)**

J12

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 65-66, 2020



**J. Javier Pérez-Fadón Martínez**  
**Inspector de Hacienda del Estado**  
**Doctor en Derecho**  
**Exsubdirector General del Ministerio de Hacienda y Función Pública**

## SUMARIO

- I. Jurisprudencia anterior
- II. Resumen de las Sentencias del Tribunal Supremo
- III. Comentarios y conclusiones

## RESUMEN

El Tribunal Supremo modifica su jurisprudencia anterior respecto al concepto de ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ahora, establece que el ajuar doméstico comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante, conforme a las descripciones que contiene el art. 1321 del Código Civil, en relación con el art. 4, Cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, interpretados ambos en relación con sus preceptos concordantes, conforme a la realidad social, en un sentido actual, por lo que para calcular el 3 % del caudal relicto solamente se incluirán en la base los bienes citados, excluyendo todos aquellos como las participaciones sociales, los inmuebles que no sean la vivienda habitual y cualquier otro que no sean los afectos a la vivienda habitual o al uso personal del fallecido.

## CONTENIDO

### I. Jurisprudencia anterior

Hasta la Sentencia de 10 de marzo de 2020 (nº. 342/2020), ratificada por las que se van a comentar conjuntamente con aquella (de 19 de mayo de 2020, nº. 490/2020 y 499/2020), la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS) sobre la delimitación del ajuar doméstico, establecía, según la Sentencia 3538/2016, de 20 de julio de 2016, lo siguiente, en la que he resaltado en **negrita** lo esencial de dicha doctrina:

«La concepción del Impuesto de Sucesiones sobre el "ajuar doméstico" viene determinada en la ley del impuesto con referencia al "caudal relicto" y en el reglamento a la "masa hereditaria", conceptos que exigen incluir en su importe la totalidad de los bienes y obligaciones que configuran tanto "el caudal relicto" como "la masa hereditaria", siendo por tanto improcedentes las deducciones que para su fijación invocan los recurrentes, y que inicialmente analizadas en el Impuesto sobre el Patrimonio han sido luego extendidas al de Sucesiones en la sentencia de contraste.

Desde la perspectiva expuesta, y la de que en el recurso que se resuelve no se discute acerca de elementos probatorios —que, en todo caso, tendrían difícil acceso al recurso de casación en unificación de doctrina, que es el que se decide— procede desestimar el recurso interpuesto por entender que la doctrina correcta es la sostenida por la sentencia impugnada, pues esta se atiene al concepto de "caudal relicto" y "masa hereditaria" que configuran el contenido del "ajuar doméstico", en concordancia con el art. 659 del Código Civil, que afirma: "La herencia comprende todos los bienes, derechos y obligaciones de una persona que no se extingan por su muerte".»

La base fundamental de dicha jurisprudencia anterior está en lo dispuesto con carácter específico en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), que en su artículo 15, establece respecto al ajuar doméstico que:

«Artículo 15. Ajuar doméstico.

El ajuar doméstico formará parte de la masa hereditaria y se valorará en el 3 % del importe del caudal relicto del causante, salvo que los interesados asignen a este ajuar un valor superior o prueben fehacientemente su inexistencia o que su valor es inferior al que resulte de la aplicación del referido porcentaje.»

Como es palmario, la norma legal, en primer lugar, hace una presunción que, hasta ahora el propio TS consideraba *iuris tantum*, respecto a que, prácticamente, siempre debe existir tal ajuar, toda vez que no solo se circunscribe a los bienes del ajuar de la vivienda habitual del fallecido, sino que al mismo deben añadirse los bienes de uso personal del causante.

..//..

**Extensión de efectos de sentencias en materia tributaria: cambio de doctrina del Tribunal Supremo. Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2020 (recurso 7369/2018)**

J13

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 65-66, 2020



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

## RESUMEN

Modificando la doctrina mantenida hace unos años, el Tribunal Supremo concluye que la extensión de efectos de una sentencia firme en materia tributaria no requiere que el interesado —con carácter previo a su petición al órgano jurisdiccional que ha de autorizar la tal extensión— presente una solicitud de rectificación de la autoliquidación del tributo ante la Administración tributaria.

## CONTENIDO

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 18 de junio de 2020 (rec. 7369/2018. Ponente: N.A. Maurandi) se ha pronunciado sobre una cuestión que, admitida como de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, tenía un razonable alcance, al tratar de rescatar en el ámbito tributario los efectos que en su día se atribuyeron al art. 110 de la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa y que el paso del tiempo y las reformas posteriores —2003, 2009 y 2013—, así como injustificados silencios de los Tribunales, habían ido diluyendo.

El alcance del pronunciamiento era aún más relevante si se tiene en cuenta que, como finalmente se produjo, era de esperar que se produjera un cambio del criterio que venía manteniendo la Sala 3ª y Sección 2ª en esta materia, cambio que finalmente, como veremos, se ha producido.

La cuestión de interés casacional sobre la que debía pronunciarse el Tribunal Supremo era la siguiente:

«Determinar si, con la finalidad de aplicar la extensión de efectos del fallo de una sentencia firme en materia tributaria, se requiere que el interesado, con carácter previo al escrito razonado que ha de dirigir al órgano jurisdiccional que ha dictado la sentencia cuya extensión de efectos se pretende, presente una solicitud de rectificación de la autoliquidación del tributo en cuestión ante la Administración tributaria.»

Cuestión que no sólo afectaba al artículo 110.1.a), en relación con el artículo 110.5.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, sino también, como es obvio, al artículo 120.3 de la Ley General Tributaria, que regula la rectificación de las autoliquidaciones.

En definitiva, debía resolver el Tribunal si la solicitud del incidente procesal extensión de los efectos de una sentencia firme, regulado en el artículo 110 de la LJCA, exige que, antes de acudir al Tribunal instando la extensión de efectos de una sentencia firme anterior a la situación en que se encuentra quien acude al Tribunal, se deba acudir previamente a la Administración Tributaria instándole a que extienda, a favor de quien insta la acción, los efectos del fallo judicial firme. En definitiva, saber si hay que agotar una vía previa a la pretensión instada ante los Tribunales, instando en esa vía previa ante la Administración el reconocimiento de un derecho que se cree tener como consecuencia de una sentencia firme cuyos efectos solicita se extiendan a su favor. Efectos que derivan de un pronunciamiento judicial firme, inexistente en el momento en que el propio interesado había presentado una autoliquidación anterior, cuya rectificación es fruto obligado de ese fallo judicial firme.

Con una elogiada precisión conceptual, el Tribunal comienza por precisar la finalidad y naturaleza de ese incidente procesal de extensión de efectos.

Su finalidad es clara:

«En lo que hace a su finalidad, esta opera en los casos en los que sobre una determinada controversia exista ya un pronunciamiento judicial que haya ganado firmeza; y consiste en evitar al ciudadano, que se encuentre en una situación que presente identidad con la que constituyó esa controversia, las molestias, costes y dilaciones que significaría la tramitación de un nuevo proceso jurisdiccional. Un nuevo proceso que, por existir ya una respuesta judicial firme sobre lo que sería su objeto, se revela como inútil o innecesario...: con este mecanismo procesal se pretende dar satisfacción a dos derechos fundamentales, (i) al de tutela judicial efectiva (art. 24 CE) ...; y (ii) ... igualdad en la aplicación del Derecho (art. 14 CE), que impone evitar al solicitante de la extensión de efectos el riesgo de recibir una solución contradictoria con la que fue dispensada a los litigantes de la sentencia firme de cuya extensión se trata.» (FD cuarto. 3).

Su naturaleza también:

«En lo que se refiere a la naturaleza y al limitado ámbito de enjuiciamiento... No se trata de una vía para enjuiciar de nuevo la controversia de fondo ya decidida por la sentencia firme cuya extensión se solicita; sino tan sólo de un incidente procesal que, a los efectos de dar satisfacción a esos dos derechos fundamentales antes mencionados, tiene como único objeto constatar que la situación del solicitante de la extensión de efectos es idéntica a la de las personas que fueron litigantes en el proceso principal donde fue dictada la sentencia firme cuya extensión de efectos es reclamada.» (FD cuarto. 4).

../..