

# ZAZAB / BIDAT

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA — EKONOMIA ETA OGASUN SAILA  
BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA — DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

## azaroa 2020 noviembre

ARTIKULUEN, ADMINISTRAZIO-  
DOKTRINAREN,  
JURISPRUDENTZIAREN ETA  
DOKUMENTU INTERESGARRIEN  
BILDUMA

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

# 219



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

# Aurkibidea/Sumario

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZAREN ALBISTE BILDUMA (ZAZAB)  
BOLETÍN INFORMATIVO DE LA DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (BIDAT)

EKONOMIA ETA OGASUN SAILA / DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA  
EUSKO JAULARITZA / GOBIERNO VASCO

219 Zk. — Nº 219  
2020 AZAROA/NOVIEMBRE 2020

## ARTIKULUAK ARTÍCULOS

**A01**

**MARÍA AMPARO GRAU RUIZ**

Riesgos y oportunidades en la creciente digitalización fiscal

Revista técnica tributaria, Nº. 130, 2020

**A02**

**MERCEDES NAVARRO EGEA**

Las notificaciones electrónicas obligatorias de los actos tributarios

Revista técnica tributaria, Nº. 130, 2020

**A03**

**SOFIA ARANA LANDÍN**

Hacia un sistema tributario más justo que reduzca la desigualdad, contribuyendo a la implementación de la Agenda 2030

Revista técnica tributaria, Nº. 130, 2020

**A04**

**PATRICIA CIRUELOS LARA**

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

Técnica contable y financiera, Nº. 34, 2020

**A05**

**JAVIER GÓMEZ TABOADA**

Las providencias de apremio, contra las cuerdas

El notario del siglo XXI: revista del Colegio Notarial de Madrid, Nº. 93, 2020

**A06**

**CARLOS CRUZADO CATALÁN**

La problemática fiscal de las grandes corporaciones: elusión, corrupción y paraísos fiscales

Dossieres EsF, Nº. 39, 2020

**A07**

**ÓSCAR DEL AMO GALÁN**

Adecuación de los tributos locales a la situación económica derivada de la pandemia

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 68, 2020

**A08**

**ISAAC IBÁÑEZ GARCÍA**

Sobre el futuro de los tribunales económico-administrativos

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 68, 2020

● **TEXTO LIBRE**

---

**A09****DIEGO MARTÍNEZ LÓPEZ**

Las finanzas autonómicas en la pandemia Covid-19. Las disfunciones se multiplican

Hacienda Canaria, Nº. Extra 53, 2020

---

**A10****NURIA PUEBLA AGRAMUNT**

La exigencia de la llamada responsabilidad civil ex delicto fiscal por la Agencia Tributaria

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Nº 452, 2020

---

**A11****JOSÉ ANDRÉS ROZAS**

La administración de la justicia tributaria en España

Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Nº 452, 2020

---

**A12****JOAQUÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ**

La inconstitucionalidad de I IIVTNU: su (más que) controvertido presente y su (más que) discutido futuro

Tributos locales, Nº. 146, 2020

---

**A13****CARLOS DAVID DELGADO SANCHO**

El registro de los sistemas informáticos del contribuyente

Actum fiscal, Nº. 161-162

---

**A14****ANA MEDINA JIMÉNEZ**

Fraude en el IVA: ¿son deducibles las cuotas soportadas en vehículos?

Actum fiscal, Nº. 164

---

**A15****JAVIER ARMENTIA BASTERRA**

Las Sociedades Patrimoniales en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Forum Fiscal Nº 269, noviembre 2020

---

**A16****GEMMA MARTÍNEZ BÁRBARA**

Tax Compliance: de la confrontación a la cooperación. Buenas prácticas en la Hacienda Foral de Bizkaia

Forum Fiscal Nº 269, noviembre 2020

---

**A17****ISAAC MERINO JARA**

Compliance tributario: perspectiva jurisprudencial (proyecciones)

Forum Fiscal Nº 269, noviembre 2020

---

**A18****JOSÉ LUIS SILVESTRE**

El plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación e investigación

Forum Fiscal Nº 269, noviembre 2020

---

**A19****IÑAKI ALONSO ARCE**

El reconocimiento de la singularidad de las Diputaciones Forales en el ámbito de la estabilidad presupuestaria: un hito trascendental en el desarrollo del Concierto Económico

Forum Fiscal Nº 269, noviembre 2020

---

**A20****MARIA JOSÉ LLANES DEL BARRIO**

Fraude fiscal, economía de opción y fraude de ley analizados desde el concepto de tax gap o brecha fiscal

Diario LA LEY, nº 9739, de 19 de noviembre de 2020

---



# ADMINISTRAZIO-DOKTRINA

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

### CONSULTA DGT V2947-20

D01



El Acuerdo-convenio 2019-2021 de los empleados municipales (funcionarios y personal laboral) del ayuntamiento en el que trabaja el consultante, suscrito por los representantes de la entidad local y los trabajadores el 15 de febrero de 2019, contempla un incentivo a los empleados que decidan jubilarse anticipadamente. Aplicación al citado incentivo de la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

### CONSULTA DGT V2942-20

D02



Fotógrafo profesional que ha venido desarrollando su actividad como autónomo hasta 30 de junio de 2018, realizando a partir de esa fecha su trabajo fotográfico en el ámbito de una relación laboral. Tributación en el IRPF de los derechos de autor de la obra fotográfica realizada hasta 30 de junio de 2018

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

### CONSULTA DGT V2945-20

D03



El consultante y su cónyuge se están haciendo cargo de su suegra desde principios del mes de septiembre de 2020. Su suegra está divorciada en proceso de liquidación de la sociedad de gananciales, y percibiendo sólo 600 euros al mes en concepto de pensión compensatoria que paga su excónyuge. Dado que su casa es muy pequeña, han tenido que alquilar una vivienda que está al lado de la suya, donde vivirá su suegra junto a uno de ellos para poder atenderla. Los gastos de alquiler, tendrán que ser pagados por el consultante. Si puede aplicar la deducción por ascendiente con discapacidad a cargo en su declaración de IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

### CONSULTA DGT V2951-20

D04



La Universidad Pública consultante autoriza la cesión temporal de espacios (aulas) a organismos oficiales de su Comunidad Autónoma con el objeto de celebrar pruebas selectivas para el acceso a la condición de personal estatutario de dichos organismos. La Universidad exige una contraprestación económica en concepto de utilización de estos espacios y servicios complementarios. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de cesión de espacios

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

### CONSULTA DGT V2928-20

D05



Funcionario público que de forma puntual y por períodos irregulares de tiempo realiza la preparación de oposiciones para alumnos particulares. Tributación en IAE, IVA e IRPF

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

### CONSULTA DGT V2930-20

D06



El consultante desarrolla las actividades económicas de abogado y de administrador de fincas, y va adquirir un vehículo, mediante un contrato de renting, que va a utilizar en la actividad profesional. 1ª Deducibilidad en el IVA de las cuotas soportadas por la adquisición y gastos ocasionados por el vehículo. 2ª Deducibilidad en el IRPF de los gastos derivados del contrato de renting y del mantenimiento del vehículo

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

### CONSULTA DGT V2911-20

D07



El consultante tiene abierta unas cuentas FOREX en varios brokers en el extranjero, en las que opera con CFD's y superaron los 50.000 euros en 2019, realizando transferencias bancarias a cuentas en España y en el extranjero. El broker está en el extranjero. 1º.- Si se retiraron en 2019 antes del último trimestre los fondos de algún broker, ¿se tendrían que declarar? 2º.- Si las cuentas a las que se hizo la transferencia están en España pero el broker en el extranjero y tiene una delegación en España regulada por la Comisión Nacional de Mercado de Valores, ¿Se tiene que declarar? 3º.- ¿Qué clave y subclave corresponde a este tipo de cuentas?

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

### CONSULTA DGT V2872-20

D08



El ayuntamiento consultante convoca con frecuencia en el ámbito ciudadano premios artísticos y culturales (pintura, escritura, etc.). Sometimiento a retención a cuenta del IRPF de los premios

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020



**D09****CONSULTA DGT V2833-20**

Jugador de nacionalidad argentina, quien firmó un contrato en enero de 2019 hasta junio, como futbolista profesional. Le retuvieron un 24% como no residente. En agosto, firmó nuevo contrato con otro equipo español y le retuvieron más del 40%. Residencia fiscal. Si en la declaración de la renta tiene que incluir los ingresos de ambos contratos o solamente los del segundo contrato

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

**D10****CONSULTA DGT V2815-20**

La sociedad consultante presta un servicio de transporte a un transitario que actúa por cuenta de un importador de hidrocarburos en régimen suspensivo de los Impuestos Especiales de Fabricación. Si la prestación de servicio efectuada por el consultante resulta exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

**D11****CONSULTA DGT V2786-20**

La sociedad consultante, entidad de un grupo multinacional dedicado a la venta al por menor de artículos de joyería y metales preciosos y piedras preciosas y semipreciosas, realiza entregas en las que resulta de aplicación la exención a la exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 21 apartado 2º, letra A) de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si es posible respecto de las entregas consultadas la expedición de facturas simplificadas y si las mismas pueden ser objeto de registro en el libro registro de facturas expedidas mediante asientos resúmenes

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

**D12****CONSULTA DGT V2787-20**

El consultante trabaja como profesor de música asalariado, y ejerce ocasionalmente de compositor. Una entidad local va a encargarle una composición musical por la que percibirá unos honorarios, sin ceder derechos de autor. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del servicio descrito

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

**D13****CONSULTA DGT V2727-20**

El consultante tiene la posibilidad de transmitir un dominio web a una empresa británica y cesar la actividad profesional que viene ejerciendo. 1.) Si la venta de tal dominio está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y si dicha circunstancia depende de que el adquirente le comunique su número de identificación intracomunitario. 2.) Tratamiento fiscal de dicha venta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

**D14****CONSULTA DGT V2735-20**

El consultante es guionista de un programa de televisión. En el contrato suscrito con la entidad productora (de naturaleza civil o mercantil, tal como consta en el mismo) se establece como objeto la cesión de los derechos de explotación de los guiones originales que tiene que crear el consultante, estableciéndose como precio 800€ por unidad de guión. Además en el anexo al contrato (condiciones generales) se indica expresamente que siempre que la colaboración contratada requiriera su aparición personal en la/s grabaciones/obras sonoras/audiovisuales, el Colaborador cede expresamente su derecho de imagen. Tipo de retención aplicable

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

**D15****CONSULTA DGT V2686-20**

El consultante es una persona física que realiza la actividad de guía turístico para extranjeros que visitan España. Sus servicios son publicitados y contratados en línea a través de una plataforma en internet a través de la cual percibe igualmente el precio de las visitas guiadas efectuadas. Sujeción de las visitas guiadas al Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

**D16****CARMEN MÁRQUEZ SILLERO — ANTONIO MÁRQUEZ MÁRQUEZ**

El imaginario mandatario verbal en el procedimiento de inspección tributaria (Comentario a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 12 de marzo de 2020)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 68, 2020

**D17****CONSULTA DGT V1971-20**

Cálculo del pago fraccionado a cuenta del IRPF y el ingreso a cuenta trimestral del IVA en 2020 en supuestos de cierre por estado de alarma

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020



**D18**

**CONSULTA DGT V2538-20**

La liquidación de la empresa constructora no permite ampliar el plazo de dos años establecido para reinvertir en vivienda habitual

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020

**D19**

**CONSULTA DGT V2345-20**

Tributación de los premios compartidos obtenidos en juegos de "Loterías y Apuestas del Estado"

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020

**D20**

**CONSULTA DGT V2500-20**

La DGT establece cómo deben computarse en estimación objetiva los trabajadores que se encuentran en ERTE

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020

**D21**

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

La extinción del condominio permite ampliar la deducción de la vivienda habitual al comunero comprador al cien por cien

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020

**D22**

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Para la deducción por I+ D de un proyecto no basta con contar con un informe motivado del Ministerio de Ciencia y Tecnología

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020

**D23**

**IDOIA ZAPIRAIN TORRECILLA**

Desplazamiento al extranjero para desempeñar un trabajo por cuenta ajena. Determinación del lugar de residencia fiscal y posibilidad de aplicación de exención en el IRPF

Forum Fiscal Nº 269, noviembre 2020

## JURISPRUDENZIA JURISPRUDENCIA

**J01**

**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA CASTILLA-LA MANCHA**

Los servicios para mayores de las cooperativas de viviendas en comunidad bajo la fórmula de "co-housing" tributan en IVA como actividad sujeta y no exenta

Diario LA LEY, nº 9727, de 3 de noviembre de 2020

**J02**

**NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**

Nueva doctrina jurisprudencial en materia de convenios: zapatos viejos para caminos nuevos y un beneficiario poco efectivo

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 68, 2020

**J03**

**GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA**

Descuentos globales y sus consecuencias en IVA: Comentario a la sentencia C-684/18 World Comm Trading Gfz SRL del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de mayo de 2020 (Asunto C-684/18)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 68, 2020

**J04**

**PABLO RENIEBLAS DORADO**

Límites a las potestades tributarias de las Comunidades Autónomas, nulidad de las disposiciones legales que introducen un gravamen medioambiental sobre las centrales nucleares en Castilla y León

Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de julio de 2020 (recurso de inconstitucionalidad 4929/2019)

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 68, 2020



---

**J05****TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA ARAGÓN****Es admisible rectificar la opción de tributación basada en una comunicación de datos de la AEAT incorrecta**Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020

---

**J06****TRIBUNAL SUPREMO****El Supremo aclara a efectos fiscales el concepto de residencia habitual en Ceuta y Melilla**Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020

---

**J07****TRIBUNAL SUPREMO****No siempre resulta imposible cambiar el criterio de imputación temporal de renta durante una regularización tributaria**Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020

---

**J08****TRIBUNAL SUPREMO****La regularización del IRPF es íntegra y permite incluir al arrendador la bonificación por alquiler de una vivienda no declarada**Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020

---

**J09****TRIBUNAL SUPREMO****La exclusión de deducción de las atenciones a clientes no es contraria a la normativa UE sobre IVA**Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020

---

**J10****TRIBUNAL SUPREMO****La cesión de cartera de clientes de un dentista por motivo de jubilación no está exenta de IVA**Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020

---

**J11****ANTONI BERGAS FORTEZA****Sobre la incompatibilidad establecida en el arte 107 TFUE en las exenciones fiscales. Comentarios a la Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017 y su aplicación actual**Tributos locales, Nº. 146, 2020

---

**J12****TRIBUNAL SUPREMO****El Supremo reafirma su nueva doctrina sobre la exención en IRPF de la indemnización obligatoria por cese de los Altos directivos**Diario LA LEY, nº 9739, de 19 de noviembre de 2020

---

**J13****TRIBUNAL SUPREMO****No siempre resulta imposible cambiar el criterio de imputación temporal de renta durante una regularización tributaria**Diario LA LEY, nº 9740, de 20 de noviembre de 2020

---

**J14****TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA ANDALUCÍA****Para deducirse todo el IVA de la compra de un turismo debe probarse la exclusividad de afectación a la actividad empresarial o profesional**Diario LA LEY, nº 9741, de 23 de noviembre de 2020

---

**J15****TRIBUNAL SUPREMO****Tratamiento del IVA soportado no deducible por compra de bienes de inversión a efectos de su amortización en Renta por un profesional**Diario LA LEY, nº 9742, de 24 de noviembre de 2020

---



## DOKUMENTU INTERESGARRIAK

## DOCUMENTOS DE INTERÉS

### COYUNTURA EN UN CLIC (BOLETÍN NOVIEMBRE 2020)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es\\_clic/adjuntos/clic1120.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/es_clic/adjuntos/clic1120.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu\\_clic/adjuntos/dida1120.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/clic/eu_clic/adjuntos/dida1120.pdf)

---

### TERMÓMETRO DE LA ECONOMÍA VASCA (OCTUBRE 2020)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

GOBIERNO VASCO

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es\\_def/adjuntos/monitor\\_indicadores\\_2020\\_octubre.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/es_def/adjuntos/monitor_indicadores_2020_octubre.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/eu\\_def/adjuntos/adierazleen\\_monitorea\\_2020\\_urria.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/informacion/termometro/eu_def/adjuntos/adierazleen_monitorea_2020_urria.pdf)

---

### INFORME ANUAL INTEGRADO 2018

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

CASTELLANO: [https://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai\\_2018d/es\\_def/adjuntos/IAI2018.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai_2018d/es_def/adjuntos/IAI2018.pdf)

EUSKERA: [https://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai\\_2018d/es\\_def/adjuntos/IAI2018.pdf](https://www.euskadi.eus/contenidos/documentacion/iai_2018d/es_def/adjuntos/IAI2018.pdf)

---



**Artikuluak**  
**Artículos**

---



**María Amparo Grau Ruiz**  
**Catedrática de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad Complutense de Madrid (España)**  
**Directora de Ja Revista Técnica Tributaria**

## CONTENIDO

En los albores del proceso de reconversión digital para la recuperación económica en España, interesa hacer balance de algunos llamativos intentos de utilización de las herramientas tecnológicas disponibles para lograr una mejor gestión fiscal y el control del fraude en otros países de nuestro entorno. Hasta cierto punto es inevitable que las técnicas novedosas y la forma de emplearlas, en sus inicios, adolezcan de fallos. Precisamente, por este motivo, su análisis resulta valioso para encauzar jurídicamente de manera adecuada posibles soluciones en un futuro próximo. Es pertinente prestarles aquí atención, en la medida en que su diseño puede favorecer o incluso mermar la justicia tributaria en aras de una mayor eficiencia.

Hoy en día, muchas instituciones, incluidas las Administraciones públicas, en sus procesos de modernización, han emprendido el camino hacia la detección y control del fraude dirigido por datos, buscando patrones en cantidades ingentes de información, a través de Departamentos cada vez más potentes. A raíz de estos nuevos métodos de trabajo, además del conocido problema de la fuga de datos sensibles -experiencia de filtraciones (Jeaks) a la que no ha sido ajeno el mundo tributario-, se suscitan ahora nuevas controversias.

La combinación de inteligencia artificial, datos masivos (big data) y procedimientos administrativos automatizados o robotizados -hasta con asistentes virtuales-, de no ser acertada, puede entrañar graves riesgos para los contribuyentes. Efectivamente, empiezan a ponerse de relieve los primeros escollos en la incipiente transición digital fiscal.

Una de las Administraciones tributarias europeas más dinámicas, la holandesa, ha experimentado recientemente un serio revés, al tratar de comprobar el correcto disfrute de beneficios fiscales mediante el uso de nuevas tecnologías.

Una regla de selección en el módulo del impuesto sobre la renta contenía el criterio de la nacionalidad, sin que hubiera un fundamento jurídico explícito para ello.

En mayo de 2020, la Secretaría de Estado para beneficios y Aduanas informó a la Cámara de Representantes de que el Ministro de Hacienda anunció el cese de su uso el 15 de ese mismo mes.

Detengámonos en el debate suscitado y en la sentencia recaída en este caso, que también despertó la atención del Relator Especial sobre la extrema pobreza y los derechos humanos de la ONU.

Con una mirada crítica al papel otorgado a las tecnologías de la información y comunicación en la Administración tributaria y aduanera, en los Países Bajos se han denunciado abusos que han destruido financieramente a receptores de beneficios fiscales por cuidado de hijos, o hasta un posible componente racista en la actuación administrativa al poner el foco de los procedimientos en determinados inmigrantes.

Todo ello, en la medida en que tecnológicamente era posible aplicar filtros para detectar a contribuyentes que tuvieran una segunda nacionalidad, careciendo de suficiente cobertura normativa tal modo de proceder.

En nuestros días, el uso de perfiles a partir del análisis de datos es una técnica habitualmente empleada por las empresas. Se usa a gran escala y suele ser más eficaz que los muestreos aleatorios. Ahora bien, en el actuar administrativo, la forma en que se elabora y aplica un perfil de riesgo puede marcar la diferencia, cuando se tienen indebidamente en cuenta algunas características (por ejemplo, la edad, el género o la religión) que pueden llevar a una discriminación injustificada.

Es especialmente importante la cuidadosa supervisión de la autoridad encargada de la protección de datos personales. La investigación de la autoridad de datos personales holandesa pone de relieve que el Departamento beneficios de la Administración tributaria no debería haber procesado la doble nacionalidad de los solicitantes del beneficio por cuidado de hijos. Estas operaciones de tratamiento de datos fueron ilegítimas, discriminatorias y violaron la legislación aplicable de protección de datos.

En enero de 2014 dichos datos debieron haberse borrado, ya que con posterioridad a esa fecha dejaron de ser relevantes en la valoración de la concesión del beneficio en cuestión. Sin embargo, se guardaron y se usaron. Además, se emplearon para combatir el fraude organizado, cuando estos datos no eran necesarios para este fin.

El sistema utilizaba la nacionalidad como indicador automático de ciertas operaciones de riesgo, sin que tampoco fuera necesario para este propósito. En definitiva, se hizo una distinción injustificada sobre la base de la nacionalidad, discriminatoria y prohibida.

..//..



**Mercedes Navarro Egea**  
**CU Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Murcia (España)**

## SUMARIO

1. Planteamiento
2. Marco normativo
3. Ámbito subjetivo
4. Elementos esenciales de las notificaciones electrónicas
5. Garantías asociadas a las notificaciones electrónicas
6. Lugares virtuales para la notificación y excepciones
7. Días de cortesía
8. Notificación por comparecencia electrónica
9. A modo de conclusión
10. Bibliografía

## RESUMEN

La AEAT cuenta con una dilatada experiencia en el desarrollo de servicios electrónicos orientados a la aplicación de los tributos. En la actualidad, se encuentra inmersa en un proceso de cambio que persigue que la tramitación electrónica constituya el medio habitual para las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos. En este contexto, interesa poner el foco de atención en las notificaciones electrónicas y su práctica obligatoria en el ámbito tributario. Las indudables ventajas de la tecnología se resienten ante un preocupante deterioro de los derechos y garantías de los ciudadanos. Este lado negativo se ha visto agravado con la generalización de la administración electrónica por la Ley 39/2015 reguladora del procedimiento administrativo común.

## CONTENIDO

### 1. Planteamiento

La notificación, también en su modalidad electrónica, constituye un requisito de eficacia de los actos administrativos, en estrecha relación con el derecho constitucional a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Y ello es así porque, como tiene dicho el Tribunal Constitucional, la falta de conocimiento del acto dictado por la Administración actuante puede impedir el acceso a los tribunales. La función esencial que ha de cumplir la notificación es dar a conocer al interesado el contenido de la decisión administrativa. Con tal propósito el acto de notificación se reviste de requisitos formales cuyo cumplimiento queda sometido a un riguroso control jurisdiccional, hasta el punto de que el quebrantamiento de la forma por parte de Administración puede llevar aparejada la nulidad de la notificación que provoque indefensión al destinatario. Este planteamiento lógico se ha visto comprometido con la irrupción de la tecnología en esta actuación administrativa, pues la necesaria transformación de los requisitos formales del acto de notificación para adaptarse al entorno digital ha provocado un preocupante deterioro de las garantías del ciudadano. La aparición de las notificaciones electrónicas ha generado un amplio debate tanto en lo que se refiere a su articulación normativa como en lo que atañe a su dinámica práctica. De partida, el régimen de las notificaciones electrónicas conlleva un cambio en la posición que ocupan Administración y ciudadano en el modelo relacional tradicional, y se presenta más favorable para la primera que para los ciudadanos. Para estos, la notificación por medios electrónicos puede agilizar el acceso al contenido de la decisión administrativa, pero también complicar tal objetivo, generando inseguridad, litigiosidad y un incremento de los costes indirectos. La escasa demanda de este tipo de servicios digitales por parte de la ciudadanía no ha sido óbice para que esta modalidad de notificación se haya consolidado en el ámbito tributario, considerándose como una experiencia de éxito el llamado «sistema NEO», esto es, el sistema de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), regulado por el Real Decreto 1363/2010, de 20 de octubre. Las ventajas asociadas a esta modalidad de notificación, y su beneplácito por parte de los tribunales, han sido factores relevantes en el avance hacia el modelo de administración electrónica que resulta de la actual Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común, y su adlátere, la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público. En este marco regulatorio, las notificaciones electrónicas ya no se conciben como un instrumento que complementa las modalidades tradicionales de notificación de los actos administrativos, sino que se integran en el diseño del procedimiento administrativo electrónico. Este escenario normativo y la experiencia práctica del sistema NEO en el ámbito de la AEAT justifican el interés por profundizar en el estudio sobre este servicio digital y su obligatoriedad en la esfera de los actos tributarios. A estos factores se une la perspectiva de los tribunales.

..//..



**Sofia Arana Landín**  
**Universidad del País Vasco (UPVIEHUJ Facultad de Derecho. (España)**  
**Environmental Law Institute Visiting Scholar (Washington DC)**

## SUMARIO

1. Introducción
2. El punto de partida: el fracaso del sistema unilateral que ahonda en la desigualdad interna y externa
  - 2.1. El nexo o punto de conexión en material tributaria: criterios partidistas que ahondan en la desigualdad
  - 2.2. La competencia fiscal y los regímenes preferenciales
  - 2.3. La existencia de ciertas prácticas nocivas, generalizadas, por parte de personas que manifiestan una elevada capacidad contributiva, como la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios a países de baja tributación, la alusión, la evasión y el dinero negro
3. El principio de justicia universal como posible eje vertebrador de la política fiscal multilateral a largo plazo
4. Del Derecho internacional tributarlo a la tributación global en un plano imaginario
5. Posibles propuestas que incidan en la reducción de la desigualdad
6. La Agenda 2030 y la financiación de su posible implementación
7. Conclusiones
8. Bibliografía

## RESUMEN

La realidad de nuestro sistema tributario ya no pasa por la materialidad, ni por la presencia física en que se basan nuestros puntos de conexión en materia tributaria, sino por un mundo digital, interdependiente, globalizado y con una fácil movilidad. La soberanía del Estado ya no sólo se enfrenta a problemas internos, sino que son fundamentalmente transnacionales e interdependientes. Así, no podemos dar respuestas efectivas a la implementación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible si no comenzamos por adecuar la tributación a los nuevos tiempos para contribuir a resolver los problemas que nos afectan globalmente. De esta manera avanzaremos en sostenibilidad y equidad.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

Como tendremos oportunidad de ver a lo largo de este artículo, a pesar de que no evidentes a primera vista, los problemas de desigualdad y falta de sostenibilidad están íntimamente ligados entre sí. Y es que, tal y como se afirma en el Informe Social Mundial 2020 de la ONU, aunque las emisiones de carbono van en aumento, al igual que las temperaturas en todo el planeta, el impacto del cambio climático es bastante mayor en los países tropicales, que son los más afectados. También, con carácter general, aquellas personas dependientes de la agricultura y la pesca sufren bastante más el cambio climático que las que viven en las urbes. Por lo tanto, el cambio climático está haciendo más pobres a los más pobres, agravando la desigualdad. Si no se adoptan medidas para frenar esta desigualdad en sus diferentes frentes, no se va a poder ni siquiera cumplir con el Objetivo de Desarrollo Sostenible (ODS) número 1, de eliminar la pobreza extrema en la Agenda de la ONU 2030.

En el Informe de Naciones Unidas de 2005 ya se advertía del gran peligro que suponía el crecimiento de la desigualdad e instaba a adoptar medidas para reducirla. En concreto, el Informe sobre la Situación Social Mundial de Naciones Unidas de 2005 recomendaba que: «las asimetrías mundiales resultantes de la globalización fueran compensadas mediante una distribución más igualitaria de los beneficios de una economía abierta. Ello se debería impulsar mediante la participación democrática de todos los países y gentes de la agenda de desarrollo».

No obstante, a pesar del tiempo transcurrido, según los diferentes Informes de Naciones Unidas y el Banco Mundial, la desigualdad no ha disminuido de forma generalizada, sino que ha crecido en demasiados sitios de forma considerable durante estos años y sigue haciéndolo, agravada por las crisis y el cambio climático. El Fondo Monetario Internacional avisa del peligro que supone en cuanto a la cohesión social y polarización política y menor crecimiento económico. En estos momentos la ONU considera que la desigualdad afecta en torno a un 70% de la población mundial.

../..



Patricia Ciruelos Lara  
Abogada  
Uría Menéndez

## RESUMEN

Como se señaló en la primera publicación («La renuncia a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias: parte 1»), este artículo está dividido en dos publicaciones debido a su extensión. Para facilitar la comprensión de esta publicación, se recomienda la lectura de la primera parte (número 31). En esta segunda parte se va a abordar el estudio de los requisitos, la finalidad y las implicaciones de renunciar a la exención del IVA en las operaciones inmobiliarias.

## CONTENIDO

En el ámbito de las operaciones inmobiliarias y, tal y como se anticipó en la introducción, las operaciones contempladas en los arts. 20.Uno.20º (terrenos rústicos y no edificables) y 20.Uno.22º (segundas y posteriores entregas de edificaciones) de la LIVA están exentas del impuesto.

### LA RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IVA: REQUISITOS

En relación con estos, cabe señalar el art. 20.Dos LIVA, que establece que: «Dos. Las exenciones relativas a los números 20.º y 22.º del apartado anterior podrán ser objeto de renuncia por el sujeto pasivo, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales y se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior, en función de su destino previsible, los bienes adquiridos vayan a ser utilizados, total o parcialmente, en la realización de operaciones, que originen el derecho a la deducción».

Es decir, este artículo permite renunciar a la exención del IVA, por un lado, en las entregas de terrenos rústicos y demás terrenos no edificables y, por otro lado, en las segundas y posteriores transmisiones.

La renuncia a la exención implica tributar por IVA. Por tanto, como en estos casos, quien recauda es el Estado y no la CA competente, éstas se inclinaron por la creación de los tipos incrementados de AJD. Mediante dicho aumento, tratan de reducir el perjuicio económico que les va a ocasionar el ejercicio de la renuncia a la exención. Por ejemplo, el tipo de gravamen del IAJD en la Comunidad de Madrid es de un 0,75%, según lo dispuesto por el art. 35 del TR de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos.

Sin embargo, en aquellos casos en los que se renuncie a la exención del IVA, se tributará al tipo incrementado, esto es, al 1,5% (en vez de tributar al 0,75%). No obstante, dicha renuncia no se puede llevar a cabo en cualquier operación inmobiliaria, sino que es necesario que concurran una serie de requisitos.

Como se podrá comprobar más adelante, dichos requisitos han tenido tal trascendencia, que pueden señalarse infinidad de pronunciamientos jurisprudenciales y administrativos. Para poder renunciar a la exención del IVA es necesario que concurran una serie de requisitos legales que, tal y como señalan PÉREZ LARA y MARTÍN PASCUAL, pueden agruparse en tres bloques: • Requisitos objetivos.

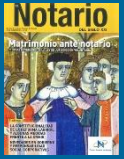
• Requisitos subjetivos.

• Requisitos formales.

### Requisitos objetivos: renuncia a las exenciones contempladas en el art. 20.Uno.20º y 20.Uno.22º

El art. 20.Dos LIVA dispone, textualmente, que: «las exenciones relativas a los números 20º y 22º del apartado anterior podrán ser objetivo de renuncia». Esta matización legal determinó que desde su origen, solo determinadas operaciones inmobiliarias sujetas y exentas pudieran renunciar a la exención para evitar conflictos en la estructura del IVA, ya que, en determinadas ocasiones, puede resultar más beneficiosa la tributación que la exención. En su virtud, como el precepto legal solo hace referencia a determinadas operaciones sujetas y exentas de IVA, aquellas operaciones inmobiliarias que no estén sujetas al IVA no podrán renunciar a la exención. Por ejemplo, cuando un particular transmita su vivienda, la repercusión del IVA será inexistente, puesto que el transmitente no es sujeto pasivo del IVA. Por tanto, dicha operación queda excluida de la órbita del IVA. Haciendo hincapié en lo anterior, cabe plantearse el porqué de la imposibilidad de renunciar en operaciones que cumplen con ese requisito, esto es, que están sujetas y exentas de IVA y, por tanto, sujetas al ITPyAJD como, por ejemplo, los arrendamientos de terrenos y de viviendas o los derechos reales de goce y disfrute sobre los mismos, regulados en el art. 20.Uno.23º LIVA.

..//..



**Javier Gómez Taboada**  
**Abogado tributarista**  
**Socio de MAIO LEGAL**

## RESUMEN

Una reciente sentencia del Tribunal Supremo ha venido a poner coto a una praxis administrativa del todo habitual: la recaudación ejecutiva de deudas tributarias mediando una impugnación no resuelta de la liquidación de la que aquellas traen causa. La sentencia, muy dura, concluye señalando la imposibilidad de tal actuación en tanto en cuanto el recurso no se resuelva expresamente y ello, además, con independencia de que el contribuyente hubiera solicitado o no la suspensión del acto recurrido.

## CONTENIDO

### DERECHO FISCAL

No pocas han sido las ocasiones en las que en esta tribuna, de la que privilegiadamente disfruto desde hace una década, he abordado los sinsabores que provoca la desatención administrativa de los efectos que las medidas cautelares (singularmente la suspensión) deben provocar sobre los actos administrativos de naturaleza tributaria. Así, en estas líneas, entre otros aspectos, he apuntado el debate aún hoy inconcluso sobre el genuino alcance de la suspensión (¿afecta solo a la ejecución del acto o enerva, también, su presunción de validez? Aspecto nuclear éste sobre el que el Tribunal Supremo -TS- acaba de admitir a trámite un recurso de casación y que, por tanto, dará lugar a una próxima sentencia); o el agrio laberinto de la suspensión cautelarísima (es decir, la que debe operar en tanto en cuanto se resuelve la petición de suspensión cautelar).

Sobre este último extremo marcó un antes y un después la sentencia del TS (STS) de 27 de febrero de 2018 (ponente F. José Navarro Sanchís) al apuntar que "el control judicial de la actividad administrativa que proclama el artículo 106.1 de la Constitución y la tutela cautelar, que se integra en la garantía para obtener la protección jurisdiccional de los derechos e intereses legítimos, consagrada en el artículo 24.1 del texto fundamental, resultarían burlados si la Administración pudiera adoptar acuerdos de ejecución de un acto cuya suspensión cautelar ha sido interesada sin antes pronunciarse sobre la misma". Y ha querido la casualidad -o quizá no tanto; no lo sé- que haya sido también Navarro Sanchís el ponente de la STS de 28 de mayo de 2020 (recurso nº 5751/2017) que motiva estas líneas, pues tanto su argumentación como su fallo marcan un singular punto de inflexión en las pretensiones recaudatorias ejecutivas de las Administraciones tributarias en general, y de la Agencia Tributaria en particular (AEAT).

El caso enjuiciado era tan cotidiano como simple -lo que no pugna con unas entrañas jurídicas de calado, como luego se verá-: un contribuyente había recurrido en reposición una liquidación tributaria sin interesar la suspensión de ésta, siendo así que, una vez transcurrido el plazo de un mes del que la Administración disponía para resolver sin haberlo hecho efectivamente, se emitió una providencia de apremio -incorporando el consiguiente recargo- sobre la primitiva liquidación. Esa providencia fue recurrida ante el TEAR con resultado desestimatorio y, después, ante el TSJ que dictó sentencia favorable al contribuyente en la que -en palabras de la STS aquí objeto de análisis-, "aunque el fallo acierta y su fundamentación jurídica no yerra, despacha la cuestión controvertida sin efectuar un razonamiento jurídico, siquiera embrionario, que respalde la razón de ser del fallo (...). En otras palabras, aceptamos la conclusión a que llega, pero sin conocer del todo sus razones jurídicas".

Tampoco es acreedora de una mejor consideración para el TS la argumentación de la Administración recurrente (la C.A. de Murcia): "el recurso de casación (...), es bastante pobre, desde el punto de vista argumental, pues insiste una y otra vez en el principio de ejecutividad de los actos administrativos (...). [H]ace descansar la conveniencia de admitir el recurso en el grave daño que ocasiona la doctrina sentada por la sentencia de instancia en el interés público, localizado en la recaudación. Sus palabras nos resultan preocupantes, en tanto reveladoras de una concepción de las potestades que no es aceptable (...) más preocupante aún, por la mentalidad que late bajo sus palabras: '(...) Paralizar toda actividad recaudatoria por la simple interposición por el interesado de un recurso de reposición, (...), supone, por lo tanto, dejar de recaudar millones de euros (...)'".

Y es así como la STS focaliza los términos del debate: "La duda principal (...) proviene del hecho de que (...) no se pidió la suspensión por parte del recurrente (...); pero no tiene menos importancia la circunstancia de que la providencia de apremio se dictó una vez agotado el plazo de resolución del recurso de reposición y, por ende, habiendo ya nacido el acto presunto", siendo así que éste "no es un acto propiamente dicho, sino una ficción cuya principal virtualidad es la de permitir al afectado la posibilidad de impugnarlo".

Hito que le lleva a desestimar el recurso de casación y, así, a avalar la imposibilidad de que "pueda dictarse una providencia de apremio en un momento en que aún se mantiene intacto para la Administración el deber de resolver expresamente".

../..



**Carlos Cruzado Catalán**  
**GESTHA (Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda)**

## CONTENIDO

Tras la crisis financiera de 2008, la caída de la recaudación tributaria en España alcanzó niveles astronómicos. Los grandes impuestos estatales se desplomaron y no recuperaron el mismo nivel, en conjunto, hasta una década después. Si bien el IRPF y el IVA en 2014 ya alcanzaron un nivel similar de recaudación —aunque el primero lo perdió de nuevo en los dos años siguientes, dada la bajada que conllevó la reforma de 2015—, el Impuesto de Sociedades recaudó algo menos del 50 % que en el año anterior al inicio de la crisis. Y según el dato para 2019, el IRPF ingresó un 20 % más que en 2007, el IVA un 26 % y el Impuesto sobre Sociedades un 45 % menos, siendo el único impuesto, por tanto, que no ha recuperado la recaudación previa a la crisis económica de 2008. Y ello, a pesar de que los beneficios empresariales, antes de impuestos y después de realizar los ajustes intragrupos, han aumentado un 23,3 % en ese mismo período de tiempo.

Según Eurostat, la oficina estadística de la UE, el diferencial de recaudación de los impuestos a las ganancias corporativas en España en relación con la de la media europea, en el año 2019, sería de un -0,5 % del PIB. Por tanto, estaríamos hablando de una menor recaudación anual de algo más de 6.000 millones de euros. A pesar de esta diferencia, el problema de recaudación del Impuesto de Sociedades no es sólo local, aunque alcanzar dicha media y recaudar esos 6.000 millones que nos separan de los países de la Unión supondría un buen dato para nuestro presupuesto, especialmente en este momento de grave crisis económica como consecuencia de la pandemia. Los bajos niveles de recaudación del Impuesto de Sociedades son fruto de un proceso de rebajas fiscales iniciado hace ya tiempo y que no sólo han afectado al gravamen de los beneficios empresariales, sino, en general, a los impuestos directos.

Dicho proceso, que ha supuesto la traslación de imposición directa a indirecta, y dentro de aquélla, de los gravámenes sobre el capital a los del trabajo, es consecuencia directa de la preponderancia de la teoría neoclásica de la incidencia impositiva. Tal teoría lleva a asumir que los impuestos provocan una pérdida irrecuperable de eficiencia y, por tanto, que lo mejor sería que no existieran. Bajo la misma teoría, si no hay más remedio, mejor que sean indirectos, pues los directos son los que producen mayores y más costosas distorsiones en la asignación de recursos. Y en esta línea han ido durante los últimos años las recomendaciones de organizaciones como la OCDE o el Fondo Monetario Internacional, más allá de reconocer que los impuestos indirectos son regresivos, bajo la premisa de que la progresividad, de acuerdo con todo lo anterior, tendría efectos negativos para el crecimiento económico.

Sin embargo, el FMI, a partir de la edición de octubre de 2017 de su informe Monitor Fiscal, invalida tal conclusión, al afirmar que los resultados empíricos no respaldan este argumento, y plantea que las economías avanzadas con niveles relativamente bajos de progresividad en términos del impuesto sobre la renta de las personas físicas pueden tener margen para subir las tasas impositivas marginales sin trabar el crecimiento económico.

Asimismo, en dicho informe el Fondo se pregunta por cómo habría que tributar la renta del capital (utilidades, intereses y ganancias de capital). Y la respuesta que se da es que: «La renta del capital está distribuida con más desigualdad que la renta del trabajo; su proporción dentro del ingreso total ha aumentado en las últimas décadas; y a menudo tributa a tasas más bajas (y decrecientes) que la renta del trabajo. Es necesario tributarla debidamente para conservar la progresividad global del sistema de imposición de la renta, desincentivando la reclasificación de la renta del trabajo como renta del capital y uniformando el tratamiento de los diferentes tipos de renta del capital».

Si bien es cierto que el FMI no se refiere en dicho informe a los impuestos sobre el beneficio de las compañías, también lo es que recomienda expresamente a los países hacer hincapié en la prevención de la evasión y la elusión fiscal. Y ahí es donde aparece la segunda de las causas que han influido en la descapitalización de Sociedades, junto al mencionado proceso de rebajas: las prácticas elusivas, que comenzaron denominándose «ingeniería fiscal» y que ahora son más conocidas como «prácticas fiscales agresivas», pese a que lo más correcto sería utilizar el adjetivo de «abusivas». Dichas prácticas, que son utilizadas fundamentalmente por las grandes compañías transnacionales, se apoyan en la falta de armonización del impuesto a nivel internacional, aprovechando los agujeros de los distintos sistemas tributarios y sus divergencias.

Es verdad que la ya vieja concepción del impuesto y de su pago en el lugar donde establece su domicilio la empresa ha provocado que estemos asistiendo a una competencia fiscal entre países por atraer hacia su territorio a las grandes corporaciones con actividad transnacional. Así, se bajan los tipos nominales del impuesto, como ocurre en Irlanda, con el 12,5 %, o se facilita, a través de determinados mecanismos, el traslado de beneficios a territorios de escasa o nula tributación, como también ocurre en Irlanda y en otros países de la UE, como Holanda.

..//..





Óscar del Amo Galán  
Inspector de Hacienda del Estado

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Medidas en las tasas
- III. Medidas en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- IV. Medidas en el Impuesto sobre Actividades Económicas
- V. Conclusiones

## RESUMEN

En este artículo vamos a analizar los instrumentos que existen para adecuar la carga impositiva local a la situación económica derivada de la pandemia. Para ello, distinguiremos entre tasas e impuestos, atendiendo a los diferentes principios que justifican ambos tributos. Y veremos las posibilidades que ofrece la normativa vigente, tanto a los contribuyentes como a las entidades locales.

## CONTENIDO

### I. Introducción

Debido a las circunstancias excepcionales como consecuencia de la pandemia, y, en particular, de sus consecuencias jurídicas y económicas, estado de alarma y posteriores restricciones implantadas por las Comunidades Autónomas, algunos contribuyentes se han visto obligados a suspender y cerrar sus actividades y negocios, motivo por el cual demandan medidas a sus Ayuntamientos para la no exigencia de determinadas tasas o la reducción del importe de impuestos, tales como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) y el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE).

También los Ayuntamientos se plantean tomar la iniciativa y adoptar medidas para paliar los efectos económicos de la pandemia, como puede ser la suspensión temporal del cobro de determinados tributos.

Pues bien, en este artículo vamos a analizar las posibles medidas a adoptar.

En primer lugar, veremos qué se puede hacer en el campo de las tasas, en sus dos modalidades, tasa por la prestación de un servicio público o por la realización de una actividad administrativa, y tasa por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local.

Y después analizaremos las posibilidades que existen en el campo de los impuestos, en concreto, el IBI y el IAE.

### II. Medidas en las tasas

Las tasas responden al principio de equivalencia, ya que, al contrario que sucede en los impuestos, en ellas se recibe una prestación a cambio del pago del tributo.

Hemos visto que dicha prestación que el sujeto pasivo recibe a cambio del pago de la tasa puede ser un servicio público, una actividad administrativa o la posibilidad de utilizar privativamente o de forma especial el dominio público local.

Por tanto, podemos plantearnos si es posible la no exigencia de una tasa para aquellos empresarios que han tenido que cesar en su actividad con motivo de la pandemia y las medidas restrictivas adoptadas en respuesta por el Gobierno y las Comunidades Autónomas.

Esta cuestión cobra especial relevancia en aquellas tasas que son de devengo periódico, normalmente de pago anual. Nos podemos preguntar si puede reducirse su importe por el tiempo de inactividad y si puede el contribuyente que ya pagó la cuota anual pedir la devolución correspondiente al tiempo de inactividad.

Pues volviendo al principio de equivalencia, que, como hemos señalado, liga el pago de la tasa a la prestación de un servicio o la utilización privativa o especial del dominio público, tenemos que ver si, durante el periodo de inactividad, el servicio público o el dominio público han continuado prestandose o reservándose, respectivamente.

Para ello pongamos un ejemplo de cada tipo de tasa.

../..



Isaac Ibáñez García  
Abogado

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. La postura de la Comisión Europea
- III. La opinión del Defensor del Pueblo
- IV. Conclusión

## RESUMEN

A pesar de que el Tribunal de Justicia de la UE ha declarado que los tribunales económico-administrativos no tienen legitimación para plantearle cuestiones prejudiciales por carecer dichos órganos de autonomía e imparcialidad respecto de la Administración tributaria, la Comisión Europea basándose en el dogma (más teórico que real en la práctica) de la obligación que tiene cualquier órgano administrativo de inaplicar el derecho nacional contrario al europeo, entiende que no existen razones contrarias a que dichos tribunales continúen tutelando, previo a la vía judicial, la aplicación del Derecho de la UE.

## CONTENIDO

### I. Introducción

En un anterior trabajo, comentando las Conclusiones del Abogado General, señor Hogan, de 1 de octubre de 2019 (Asunto C-274/14. Banco de Santander, S.A.), defendí que debía mantenerse la competencia de los tribunales económico-administrativos (TEAs) para plantear cuestiones prejudiciales, pues el Tribunal de Justicia también tiene declarado que cualquier autoridad pública nacional, incluidos los órganos administrativos, tienen la obligación de inaplicar el Derecho nacional que estimen contrario al Derecho de la UE, tanto si pueden o no plantear previamente cuestiones prejudiciales. Por tanto (quien puede lo más, puede lo menos) no veíamos inconveniente en que, si los TEAs tienen la obligación de inaplicar el Derecho nacional contrario al de la UE, y si tienen dudas al respecto, plantearan previamente una cuestión prejudicial.

Ante una posible rectificación de su anterior jurisprudencia, como así ha sido, también apunté que, indirectamente, el Abogado General planteó una cuestión que puede ser de interesante consumo interno en España: si los TEAs carecen claramente de autonomía e imparcialidad respecto de la Administración tributaria española y no pueden plantear cuestiones prejudiciales, y los plazos de resolución de las reclamaciones económico-administrativas exceden generalmente del año, deberíamos replantearnos la pervivencia de estos órganos o, al menos, establecer el acceso a los mismos —como viene reclamando insistentemente la doctrina— de forma potestativa y no obligatoria.

El Tribunal Económico-Administrativo Central ha asumido la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Así, en su Resolución 0/03724/2017/00/00 de 26 de febrero de 2020, dice:

«Es de señalar que, conforme a la interpretación que hacía el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea del concepto "órgano jurisdiccional", (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfria y otros, C110/98 a C147/98, EU:C:2000:145 apartado 39) a partir de la resolución de 29 de marzo de 1990, se estableció como criterio que el Tribunal Económico-Administrativo Central, es un "órgano jurisdiccional" al reunir los cuatro requisitos exigidos por dicha jurisprudencia, esto es: a) origen legal, b) permanencia, c) jurisdicción obligatoria, y d) decisión en Derecho.

No obstante lo anterior, el TJUE, en su reciente sentencia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, S. A., C-274/14, ha revisado su doctrina, habida cuenta, en particular, de la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia relativa al criterio de independencia a que se atenderá cualquier organismo nacional para que pueda calificarse de "órgano jurisdiccional" a efectos del art. 267 TFUE, estableciendo que los Tribunales económico-administrativos no son "órganos jurisdiccionales" a efectos del art. 267 TFUE.

A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Económico-administrativo, como ya se pronunció en reclamación REC 2920/2017 de 26 de febrero de 2020, debe modificar su criterio, en el sentido de que los Tribunales económico-administrativos no son "órganos jurisdiccionales" a efectos del art. 267 TFUE.

Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a los Tribunales Económico-administrativos la posibilidad de elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Esta facultad, según señala el Tribunal de Justicia de la Unión, recae en los órganos jurisdiccionales:

../..



**Diego Martínez López**  
**Profesor Titular en el Departamento de Economía**  
**Universidad Pablo Olavide**  
**Sevilla**

## SUMARIO

- I. Introducción.
- II. ¿En qué condiciones se llegó a marzo de 2020?
  - 2.1 La reforma del SFA continúa pendiente desde 2014
  - 2.2 La gobernanza fiscal de las CCAA se encuentra muy deteriorada
  - 2.3 Los mecanismos extraordinarios se han convertido en permanentes
  - 2.4 Sin PGE pero con las entregas a cuenta actualizadas
- III. ¿Cómo salen las CCAA del confinamiento?
  - 3.1 En 2020 la restricción financiera apenas se notará
  - 3.2 El Fondo Covid-19 era necesario pero presenta deficiencias de orientación y definición
  - 3.3 La gobernanza fiscal necesita credibilidad
- IV. ¿Qué sería deseable a medio plazo?
- V. Conclusiones.

Referencias bibliográficas

## RESUMEN

Este artículo ofrece una breve panorámica de las condiciones financieras y de gobernanza fiscal en que se encuentran las CCAA a lo largo de 2020. Desde el punto de vista financiero, no se prevén tensiones de liquidez ni sostenibilidad en el corto plazo. Ello es debido a que las entregas a cuenta del sistema de financiación autonómica (SFA) fueron actualizadas ignorando la situación económica actual y se dotó a favor de las CCAA, además, un fondo de 16.000 millones de euros no reembolsables; las dificultades financieras se percibirán con intensidad en 2021 y 2022. Por su parte, la gobernanza fiscal ya se encontraba considerablemente deteriorada antes de la Covid-19, con una reforma del SFA aplazada sine die y una normativa sobre disciplina fiscal con serios problemas de diseño y credibilidad; en estas condiciones el marco institucional no ayudará a superar la crisis.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

Todas las crisis económicas, por definición, rompen los patrones convencionales conocidos hasta el momento. En la actual, derivada de la pandemia Covid-19, ocurre otro tanto. Sus hechos diferenciales respecto a las anteriores están mostrando, además, una intensidad y simultaneidad sin parangón con episodios pasados. De este modo, en un mismo momento nos encontramos en presencia de una crisis sanitaria de alcance mundial, shocks de oferta y de demanda tremendamente negativos y unas herramientas de política fiscal (en países como el nuestro) y monetaria sin mucho recorrido para desplegar su eficacia.

A pesar de esto último, el papel de los gobiernos se configura más relevante que nunca en estas condiciones. De manera evidente, y en circunstancias similares a las crisis bélicas, la acción gubernamental es la responsable de parar o reactivar la economía según consideraciones no directamente económicas, asumiendo por ello los elevados costes socioeconómicos que el confinamiento y sus extensiones generan. En este contexto, tanto la gestión directa de esta hibernación como la búsqueda de vías de recuperación son la principal tarea de los gobiernos.

Junto a estos condicionantes específicos del momento actual se encuentra otro hecho estilizado propio de cualquier crisis, a saber, la tensión que se genera en las costuras institucionales de todo sistema.

../..



**Nuria Puebla Agramunt**  
**Doctora en Derecho por la UCM**  
**Máster en Tributación por el CEF**  
**Abogada del ICAM**

## SUMARIO

1. Introducción
2. Las obligaciones de pago declaradas por sentencia de condena por delito contra la Hacienda Pública
3. La naturaleza de las cantidades distintas de las multas y penas que se exigen por la AEAT
4. El cobro de la llamada «responsabilidad civil ex delicto» mediante diligencia de embargo por parte de la AEAT, sin previa providencia de apremio
5. La prescripción del derecho de cobro por la AEAT de las cantidades debidas por sentencia de condena por delito fiscal
6. El planteamiento de la imprescriptibilidad
7. La posibilidad de acudir al auxilio judicial ante estas diligencias de embargo de la AEAT
8. Conclusiones

Referencias bibliográficas

## RESUMEN

En el fallo de una sentencia judicial de condena por delito contra la Hacienda Pública, se puede disponer una pena de privación de libertad, una pena pecuniaria y una obligación de pago de la cantidad defraudada. A esta última se la ha venido denominando «responsabilidad civil ex delicto», a pesar de que no es pacífico que ostente tal carácter. En este trabajo se estudian las diligencias de embargo que, al amparo de la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, está dictando la Agencia Estatal de la Administración Tributaria –como titular de una potestad vicaria de la que ostentan los tribunales de justicia de hacer ejecutar lo juzgado–, para exigir estas cantidades, distintas de las penas. Para esclarecer las posibilidades de recurso que tiene el destinatario de estas diligencias de embargo, se hace preciso dilucidar cuál es su auténtica naturaleza, más allá de su nomen iuris, y por ello en este estudio se desentraña la difícil cuestión de si son obligaciones tributarias, que nacen ex lege, o si son obligaciones ex damno, que nacen de la sentencia penal; y se ponen sobre la mesa las consecuencias muy relevantes, en cuanto a prescripción de la acción para exigir su pago, que cada tesis conlleva.

## CONTENIDO

### 1. Introducción

Al amparo de la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT o Agencia Tributaria) está procediendo al embargo de bienes para hacer frente a lo que denomina «responsabilidad civil ex delicto».

En este trabajo se analiza si esas cantidades, distintas de las penas y multas, que una persona es condenada a pagar en virtud de sentencia judicial firme, como consecuencia de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal (CP), se pueden exigir por la Administración tributaria a través de diligencias de embargo, como se está haciendo en la práctica, sin una comunicación al condenado, ni un procedimiento de apremio previo, y sin someterse, aparentemente, a plazo de prescripción alguno; o si existen razones jurídico-tributarias para impugnar con éxito estas diligencias de embargo, una de las cuales podría ser la superación de la prescripción, respondiéndose a la pregunta de, en ese caso, cuál sería el plazo de su cómputo. Lo primero que debe ser tenido en consideración es que la respuesta a este interrogante será distinta en función de la naturaleza que quepa atribuir a estas cantidades.

Este estudio no se refiere a la recaudación de la deuda liquidada en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública que se prevé en el artículo 255 de la LGT, sino a las diligencias de embargo mediante las cuales se exige al condenado por un delito contra la Hacienda Pública la cantidad que, en concepto de responsabilidad civil, se le impuso como parte de la condena en un procedimiento del orden jurisdiccional penal.

Toda vez que estas diligencias de embargo solo ofrecen la posibilidad de ser rebatidas por los mecanismos propios de la impugnación de los actos de naturaleza tributaria procedentes de la AEAT, estamos ante una materia propia del derecho tributario.

../..



**José Andrés Rozas**  
**Catedrático de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de Barcelona**

## SUMARIO

### Planteamiento

1. Origen y evolución
2. El presente
  - 2.1. ¿Cómo se ha llegado hasta aquí?
  - 2.2. ¿Qué resultados arroja el sistema?
  - 2.3. El recurso previo económico-administrativo
  - 2.4. El envite del TJUE, en su Sentencia Banco de Santander (asunto C-274/14)
3. Su reforma y futuro
4. Conclusiones

### Referencias bibliográficas

## RESUMEN

Como es bien sabido –y más allá de los llamados recursos gubernativos, propiamente dichos– la revisión de los actos tributarios, de la Hacienda estatal española, se estructura en dos fases: una primera, imprescindible y administrativa (el económico-administrativo), a la que puede seguir una segunda, de naturaleza propiamente judicial (el contencioso-administrativo).

Todo parece indicar que una de las causas que explican el considerable índice de conflictividad que preside las relaciones tributarias en España es, precisamente, que este modelo de justicia tributaria de doble filtro –administrativo y judicial– presenta profundas carencias, en términos de eficacia y equidad. Así lo ha evidenciado recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea\*.

Pues bien, la reforma de la administración de la justicia tributaria no se puede abordar sino desde la comprensión de su origen y evolución (epígrafe 1), para, desde el análisis de su estado actual (epígrafe 2), poder vislumbrar y planificar su eventual transformación (epígrafe 3), que podría pasar por la conversión del económico-administrativo en una jurisdicción contenciosotributaria, a la que se accedería desde una revisión gubernativa previa orientada a la conciliación, a la prevención del litigio (conclusiones).

## CONTENIDO

### Planteamiento

Es ya unánime la percepción de que el índice de litigiosidad en las relaciones tributarias en España –desde hace demasiado tiempo considerable– obedece a causas sistémicas de muy diverso orden<sup>2</sup>. Su pacificación pasa por actuar, sin duda, en todas las fases de la controversia: desde su génesis, en los procedimientos de aprobación de la normativa, hasta su gestión en los de aplicación de los tributos, para intentarlo, también, en su fase final de resolución, en los procesos jurisdiccionales en los que finalmente se haya incardinado.

Por otra parte, es preciso asumir que el derecho financiero contemporáneo no puede lograr un cumplimiento adecuado de sus objetivos sino mediante una formulación y aplicación del mismo en el que se concite la colaboración de los distintos sujetos involucrados en su realización, entrelazados en relaciones de interdependencia, lo que adquiere una singular intensidad en lo relativo a la resolución de las controversias tributarias, en los sistemas organizativos de la administración de la justicia tributaria.

Pues bien, a nadie se le escapa que el modelo español de resolución de controversias tributarias presenta carencias estructurales notorias que condicionan de forma evidente el derecho del contribuyente al justo proceso, a la tutela judicial efectiva.

En derecho tributario español se da la circunstancia, ciertamente peculiar, de que se superponen dos jurisdicciones –una administrativa (híbrida y procesalmente imprescindible), y otra propiamente judicial, pero no limitada a lo tributario– en el proceso de revisión de la validez de los actos tributarios.

..//..



Joaquín Álvarez Martínez  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Zaragoza

## SUMARIO

1. Introducción: la situación previa en sede normativa.
2. Las primeras reacciones en sede judicial: la respuesta del Tribunal Constitucional.
3. Las distintas teorías en la interpretación de la Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017 efectuadas por los órganos Jurisdiccionales.
4. La Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2018: la asunción de la "tesis posibilista".
5. Consecuencias de la interpretación mantenida por el Tribunal Supremo: la exigibilidad del IIVTNU (aun sin intervención del legislador) en las hipótesis de existencia de plusvalías y la posibilidad de prueba en los casos de inexistencia de incremento de valor. La ratificación de dicha tesis por parte del Tribunal Constitucional (STC 107/2019 y STC 126/2019).
6. Cuestiones relativas a la prueba de la inexistencia de incremento de valor: sujetos implicados y medios probatorios.
7. Un paso más en la controversia: los supuestos de exigencia de cuota superior al incremento producido (STC 126/2019).
8. La inexcusable intervención del legislador: el futuro del IIVTNU.

## RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de los aspectos más controvertidos del IIVTNU tras las sucesivas declaraciones de inconstitucionalidad de su normativa reguladora. A estos efectos, se analizan, desde un punto de vista crítico, el alcance y contenido de aquellas, así como la interpretación que ha venido a efectuar, a este respecto, el Tribunal Supremo, extrayendo las consecuencias derivadas de la misma. Por último, se efectúa un estudio de las diversas posibilidades que, para el futuro, se abren en relación al referido impuesto.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCION: LA SITUACION PREVIA EN SEDE NORMATIVA

Cualquier análisis actual, siquiera somero, que se lleve a cabo acerca de los múltiples problemas que se han venido suscitando en el ámbito de la tributación local a lo largo de la última década -y, más aún, del último quinquenio- conduce a concluir, de modo incontrovertible, que el relativo a la exigencia y cuantificación del IIVTNU ha venido a erigirse, en dichos periodos temporales, en uno -si no el que más- de los temas estrella de este concreto sector de la fiscalidad, dando lugar a una intensa polémica a la cual, dicho sea de paso, aquel nunca ha sido ajeno desde su aparición en el ordenamiento jurídico.

En este sentido, es sobradamente sabido que la referida figura impositiva -comúnmente conocida como "Impuesto (o Arbitrio) sobre Plusvalía", si bien vino a contemplar en sus orígenes -los cuales se remontan a inicios del pasado siglo un concreto sistema de estimación directa del incremento de valor en cuya virtud este último se obtenía por la "diferencia en más entre el valor corriente en venta del terreno en la fecha en que termine el periodo de la imposición, con respecto a dicho valor al comienzo de dicho periodo" no tardó en objetarse en lo referente a su configuración, y ello en la medida en que, como bien ha venido a señalarse, ambos valores pasaron a determinarse de acuerdo con unos concretos índices establecidos por los Ayuntamientos, los cuales fueron, en su momento, objeto de no pocas impugnaciones<sup>TM</sup>, dando lugar, con ello, a una intensa conflictividad jurídica.

Siendo este el panorama existente durante casi siete décadas, la aprobación de la Ley de Haciendas Locales en 1988 -y la introducción del actual IIVTNU- no vino sino a incidir en la referida objetivación, pues si bien la base imponible aparecía consagrada, en principio, por "el incremento real del valor de los terrenos de naturaleza urbana (...) experimentado a lo largo de un periodo máximo de veinte años" la configuración normativa de dicho impuesto vino a sustentarse, en lo concerniente a aquella, sobre un sistema indiciario de conformidad con el cual la misma se cuantificaba, en el supuesto más habitual de las transmisiones de terrenos, mediante la aplicación de unos concretos porcentajes anuales sobre el valor que aquellos tuviesen, a efectos del IBI, en el momento de la transmisión, lo que supuso, al decir de algún autor, la implantación de un auténtico sistema forfativo Y si bien resulta cierto que dicho proceder con tributo a lograr una indudable simplificación del IIVTNU -dotando de este modo a los Municipios de una figura tributaria que, no obstante ser potestativa, presentaba una indudable sencillez en su aplicación a la par que un importante potencial recaudatorio<sup>TM</sup>-, no lo es menos que la misma ha venido a ser seriamente cuestionada en cuanto a su exigibilidad, y ello tanto desde la perspectiva de su fundamento, como -y sobre todo- desde la relativa a su propia configuración normativa y a los posibles resultados que de la misma se derivan.



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

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE DOMICILIO
3. LA PROPORCIONALIDAD EN LA RESTRICCIÓN DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES
4. REGISTRO AUTORIZADO POR EL JUEZ DE INSTRUCCIÓN
5. REGISTRO AUTORIZADO POR EL JUEZ DE LO CONTENCIOSO
6. REGISTRO AUTORIZADO POR LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

Para registrar los ordenadores del contribuyente no necesariamente hay que entrar en su domicilio, de hecho, el artículo 588 septies de la Ley de enjuiciamiento criminal prevé el registro remoto sobre los equipos informáticos de los investigados, pero fuera de estos casos, será necesario acceder al domicilio del contribuyente y proceder al registro de sus ordenadores, por tanto, se verán afectados dos derechos fundamentales, el derecho a la intimidad y la inviolabilidad del domicilio, el primero, regulado en el apartado 1 del artículo 18 de la Constitución española garantiza «la intimidad personal y familiar», la inviolabilidad del domicilio, en el apartado 2 del citado precepto que, tras proclamar que «el domicilio es inviolable», señala: «Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito».

El artículo 18 de la Constitución hay que interpretarlo conforme a la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España (CE 10.2), entre los que podemos citar el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (Roma, 1950), el Pacto internacional de Derechos Civiles y Políticos (Nueva York, 1966) y la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 diciembre de 2000 (versión consolidada subsiguiente al Tratado de Lisboa de 13 de diciembre de 2007).

De los citados tratados nos interesa reproducir el artículo 8 del convenio de Roma que, tras proclamar que toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia, señala: «No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho, sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención del delito, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás».

Del artículo 8 del Tratado de Roma hay que resaltar la frase «esta injerencia esté prevista por la ley», pues la única autoridad que puede ordenar la entrada y registro en el domicilio del contribuyente es el Juez de instrucción, ya que el Juez de lo contencioso solo puede autorizar la entrada para la ejecución forzosa de los actos administrativos, y, al Delegado de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, solo le habilita la Ley general tributaria para autorizar la entrada y reconocimiento de fincas que no constituyan domicilio constitucionalmente protegido, por lo demás, tampoco está facultada la inspección de los Tributos para registrar los ordenadores del contribuyente.

### 2. CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE DOMICILIO

El domicilio fiscal de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente (LGT art.48.1.a), siendo necesaria autorización judicial para entrar en el mismo, sin embargo, este aspecto no nos interesa, pues la Hacienda Pública no suele pedir autorización judicial para entrar en el domicilio particular de las personas físicas, no obstante, la entrada y registro en el despacho de profesionales requiere autorización judicial, al verse afectados otros derechos fundamentales, como el secreto profesional, la intimidad de los clientes, el derecho a no declarar, etc., así lo corrobora la sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos de 22 de mayo de 2008 (Iliya Stefanov c. Bulgaria), y, en nuestro país, la sentencia de 5 de diciembre de 2012 (fS 2ª, Caso Ballena Blanca, recurso 2216/2011) que en lo relativo a los despachos de abogados señala que «la línea jurisprudencial más común es la de considerar que se precisa de autorización judicial para su registro, dada la naturaleza de la actividad que en ellos se desarrolla y la eventualidad de que se busquen datos o efectos reservados que puedan afectar a la intimidad y ámbito privado de la persona, y de los que, en este caso, el abogado se convierte en custodio», debiendo especificar el auto judicial si el registro se refiere a los datos del propio profesional o a los de alguno o todos de sus clientes, sin embargo, la sentencia de 20 de junio de 2003 (TS 2ª, recurso 2742/2001) señala que nada tienen que ver las oficinas de una gestoría con el concepto de domicilio construido por el Tribunal Constitucional. Ciñéndonos al domicilio de las sociedades mercantiles, las mismas tienen un domicilio social y otro fiscal, que no necesariamente tienen que coincidir.

..//..





Ana Medina Jiménez  
Economista

## SUMARIO

1. Introducción.
2. Antecedentes de hechos.
3. Recurso contencioso administrativo.
4. Recurso de casación.
5. Fundamentos de Derecho.
  - 5.1. Normativa Española.
  - 5.2. Normativa Comunitaria.
6. Resolución del Recurso de casación.

## CONTENIDO

### 1. INTRODUCCIÓN

En este artículo vamos a realizar un análisis de las normas de la UVA que determinan el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas en vehículos. Subrayar que este análisis, está basado en las conclusiones alcanzadas por la sentencia TS 5-2-18, Rec 102/2016, EDJ 2018/15274.

### 2. ANTECEDENTES DE HECHO

Vamos a analizar este artículo con este sencillo ejemplo:

> La Oficina de Gestión Tributaria de Madrid practica liquidación provisional a la Sociedad «X, S.A.» por el concepto IVA 2015, en la que se redujo, en la proporción del 50%, la deducción de las cuotas soportadas relativas a un vehículo, por considerar que «para poder admitir la deducción del 100% de las cuotas soportadas relacionadas con vehículos turismos, que fue la proporción que se dedujo la Sociedad en su autoliquidación, es necesario que el contribuyente acredite una afectación exclusiva del mismo a la actividad profesional».

La Entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Madrid. El TEAR desestima dicho recurso, confirmando la liquidación practicada.

> La resolución del TEAR de Madrid, en relación al recurso interpuesto por la Sociedad, no cuestiona que el vehículo no se encuentre afecto a la actividad profesional, sino que lo que mantiene es que no ha quedado acreditada la afectación exclusiva a la actividad, por lo que en aplicación de la UVA art.95.Tres. 2º y 4º, únicamente cabe la deducción en la proporción del 50%.

### 3. RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Contra dicho acuerdo desestimatorio, la Sociedad interpuso recurso contencioso administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia (en adelante, TSJ) de Madrid. El Tribunal estima las pretensiones del recurrente, acordando la anulación de la liquidación provisional efectuada por la Dependencia de Gestión.

> La sentencia estimatoria del TSJ de Madrid, se apoya en la sentencia TJUE 11-7-91 , asunto Lennartz C-97/90, que estableció que «procede responder al órgano jurisdiccional que un sujeto pasivo que utiliza los bienes para satisfacer las necesidades de una actividad económica, tiene derecho desde el momento de la adquisición de los mismos, a deducir el impuesto soportado de conformidad con las reglas previstas en la Sexta Directiva art.17, aunque el porcentaje de utilización para servicios profesionales sea reducido».

El Tribunal considera que procede la aplicación de la Dir 2006/112/CE art.167, 168 y 173.1, tal y como ha sido entendida por el TJUE, y subraya que la UVA art.95.Tres. 2º y 4º ha impuesto «una restricción general del derecho a deducir en el supuesto de uso profesional limitado», en contradicción con lo dispuesto en la Directiva Comunitaria.

..//..



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

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
- III. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

## RESUMEN

Javier Armentia recoge en este artículo las particularidades de las sociedades patrimoniales contenida en la normativa básica del Impuesto sobre Sociedades y del IRPF. Se analizan entre otros aspectos las normas especiales en materia de gastos y correcciones en materia de ingresos, la compensación de bases imponibles negativas, el tipo de gravamen, las deducciones y el tratamiento del socio, en el Impuesto sobre Sociedades, y las normas especiales de valoración de ganancias y pérdidas patrimoniales, el cálculo de la renta atribuible y pagos a cuenta en el régimen de atribución de rentas y la deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o innovadoras, en el IRPF.

## CONTENIDO

### I. INTRODUCCIÓN

En el número 266 de «Forum Fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa» se publicó un artículo titulado «Sociedades patrimoniales: comentario general.» En este artículo se comentaba, con un cierto detalle, el concepto y requisitos que debían reunir las entidades para ser catalogadas como sociedades patrimoniales.

En el presente trabajo se vuelve sobre las sociedades patrimoniales pero haciendo hincapié en la regulación que de las mismas se contiene en la normativa básica del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A efectos del presente comentario la normativa de referencia que se va a utilizar es la vigente en el Territorio Histórico de Álava.

### II. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las sociedades patrimoniales disponen de un régimen específico en la normativa del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, la exposición de motivos de la Norma Foral reguladora de este tributo señala expresamente que se ha dado un «...nuevo tratamiento de las sociedades patrimoniales que, aunque incorporadas al régimen general del Impuesto, mantienen unos contornos individualizables que permiten otorgarles un tratamiento específico, y en el que se han incluido aquellos supuestos en los que los contribuyentes podían residenciar en sociedades la tenencia de bienes y derechos generadores de rentas pasivas.»

Las sociedades patrimoniales disponen de un régimen específico en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

#### 1. Concepto de sociedades patrimoniales

El precepto básico dónde se regulan las sociedades patrimoniales es el artículo 14 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. El concepto y requisitos de la sociedad patrimonial ya fueron objeto de comentario en el trabajo anteriormente indicado, por lo que ahora únicamente se va a hacer un resumen del mismo.

Así, la catalogación como sociedad patrimonial requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos o, como dice la Norma Foral, de las siguientes circunstancias:

a. Contenido del activo. Durante un determinado período de tiempo, la mayoría del activo debe estar formado por valores o no debe estar afecto a actividades económicas. Este requisito se concreta en la Norma Foral de la siguiente forma:

Que, al menos durante 90 días del período impositivo, más de la mitad de su activo esté constituido por valores o que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

A estos efectos hay que tener en cuenta las siguientes precisiones:

../..



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

## SUMARIO

- I. Un cambio de paradigma en las relaciones tributarias: de la confrontación a la cooperación
- II. En el camino hacia el cumplimiento cooperativo: el planteamiento cooperativo como principio informador de la aplicación de los tributos por la Hacienda Foral de Bizkaia
- III. En el camino hacia el cumplimiento cooperativo: buenas prácticas en la Hacienda Foral de Bizkaia

## CONTENIDO

El artículo 114 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, establece que «la Administración tributaria elaborará periódicamente un Plan de lucha contra el fraude que tendrá carácter reservado, aunque ello no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen».

En consecuencia, la Diputación Foral de Bizkaia viene publicando desde el año 2009 los criterios generales que informan el Plan de lucha contra el fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia de cada uno de los ejercicios. El diputado foral de Hacienda y Finanzas aprobó también en dicho año la Orden Foral 1634/2009, de 9 de junio, por la que se crea la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecen sus normas de funcionamiento.

Si bien las tres grandes categorías —obtención de información, preventivas y de regularización y cobro— en las que podemos clasificar las actuaciones de la administración tributaria foral que anualmente conforman dicho plan continúan siendo las mismas pasada más de una década, observamos cambios en la esencia y formulación de las actuaciones englobadas en las de naturaleza preventiva.

En un ejercicio de lectura comparada, nos encontramos que el Plan de lucha contra el fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para 2010 define las actuaciones preventivas «como aquellas de control de los órganos de aplicación de los tributos de la Hacienda Foral de Bizkaia dirigidas a detectar y evitar la realización de actuaciones fraudulentas de los obligados tributarios antes de su comisión, así como a la adopción de medidas tendentes a garantizar el cobro de las deudas tributarias.». Diez años más tarde, el Plan de lucha contra el fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para 2020 define las actuaciones preventivas como «medidas dirigidas, por un lado, a educar en la importancia que tiene, para mantener unos servicios públicos de calidad, que cada persona cumpla con sus obligaciones tributarias en función de su capacidad económica y, por otro lado, a detectar y evitar la realización de actuaciones fraudulentas de los y las contribuyentes antes de su comisión». Asimismo, pone en valor la labor de asistencia por parte de la Hacienda Foral al establecer que «el desarrollo del área de asistencia e información reduce las cargas administrativas soportadas por los y las contribuyentes y favorece el cumplimiento voluntario de sus obligaciones, previniendo en consecuencia el incumplimiento.» Incluso el primer párrafo de la Resolución 1/2020, de 7 de enero, de la Dirección General de Hacienda, por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2020, establece una intrínseca vinculación entre la asistencia a los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el objetivo de la lucha contra el fraude fiscal, resultando ambas primordiales para la Hacienda Foral de Bizkaia

En menos de una década, hemos pasado de reivindicar el modelo tradicional de prevención del fraude fiscal, basado fundamentalmente en la actividad de control por parte de la administración tributaria, a un modelo de prevención que se sustenta cada vez en mayor medida en la educación, en la asistencia a los contribuyentes ofrecida por la propia administración tributaria foral y en el cumplimiento voluntario por parte de estos. Las razones de este nuevo enfoque son de muy diversa naturaleza y todas ellas parten del convencimiento por parte de las administraciones tributarias en el siglo XXI, a nivel global, de que el logro del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes garantizará el mejor cumplimiento de la misión de los sistemas tributarios, es decir, la obtención de los recursos necesarios de la ciudadanía, conforme a su capacidad económica, para el sostenimiento de los gastos públicos y el logro de una adecuada redistribución de la renta y de la riqueza. No debería olvidarse que, en todos los países de nuestro entorno y aunque siempre resulte legalmente obligatorio, el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes posee un alto componente de voluntariedad sin cuyo concurso la gestión de los impuestos resultaría imposible de hecho por muy altas que fuesen las sanciones aplicables.

La presente contribución pretende recorrer algunos de los instrumentos más relevantes a través de los que se articula este cambio de enfoque en las relaciones tributarias, en las que sus elementos coercitivos ceden un espacio cada vez mayor a los elementos cooperativos. Para ello, me centraré en las prácticas de buena administración tributaria que, junto a la cooperación fiscal internacional y a la buena gobernanza fiscal corporativa, configuran la triada del compliance tributario; en particular, en las puestas en marcha por la Hacienda Foral de Bizkaia en estos últimos años.

..//..

Isaac Merino Jara  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

## CONTENIDO

Está en marcha la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y de modificación de diversas normas y en materia de regulación del juego.

Son numerosas las modificaciones que introduce en el sistema tributario. Es más que probable que cuando se publique en el BOE la Ley resultante se hayan incorporado más reformas encaminadas a reducir la conflictividad tributaria. De momento, resultan destacables los relevantes cambios introducidos en el apartado 2 del artículo 27 LGT («Recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo»), con objeto de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. La Exposición de Motivos del Proyecto de Ley justifica el cambio por «motivos de proporcionalidad y justicia tributaria».

Señala el Consejo de Estado en el Dictamen emitido sobre el Anteproyecto de Ley (Exp. 279/2020), fechado el 15 de julio de 2020, que,

«en líneas generales, esta modificación ha merecido una valoración positiva en la medida en que flexibiliza el régimen de los recargos y permite adecuar mejor su importe a los periodos transcurridos, con la finalidad de facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Se ha cuestionado, sin embargo, que la exención se condicione a numerosos requisitos, entre los que cabe destacar la no impugnación de la liquidación practicada por la Administración, que de esa liquidación "no haya derivado sanción" y que se cumplan todas las condiciones de ingreso de la deuda tributaria resultante. Es cierto que estas limitaciones pueden restar operatividad a la medida proyectada; pero también lo es que han de introducirse los elementos precisos para no desnaturalizar la finalidad perseguida con los recargos y evitar que la exención se utilice en fraude de ley. En esta línea, se considera acertado señalar expresamente que la presentación de la declaración o autoliquidación tributaria que se beneficia de la exención no impide el inicio de actuaciones de comprobación o investigación relativas a las obligaciones tributarias regularizadas.

Sin duda, la exigencia que más observaciones ha suscitado en el expediente es la relativa a que de la liquidación practicada "no haya derivado sanción".

Se trata de una exigencia que puede resultar excesiva si se tiene en cuenta que a lo que se está condicionando la procedencia de la exención es a que de la regularización inicialmente practicada por la Administración no haya derivado sanción. Pero no hay que olvidar que la exención propiamente dicha se refiere a una declaración o autoliquidación tributaria posterior correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo y con base en los mismos hechos o circunstancias regularizados por la Administración con anterioridad. En este contexto, la circunstancia de que se haya impuesto previamente una sanción tributaria no quiere decir necesariamente que la misma tenga origen en los hechos objeto de regularización ni que se haya de reiterar en ejercicios posteriores.

No parece, pues, que deba establecerse esta exigencia. Pero si se mantiene, debe revisarse su formulación para aclarar el concreto alcance de la expresión empleada, pues no queda claro si se refiere a la simple incoación de procedimiento sancionador o a la imposición efectiva de sanción tributaria o a ambos supuestos.

Por lo mismo, la redacción proyectada tampoco da respuesta a las distintas situaciones que pueden producirse teniendo en cuenta el horizonte temporal. El inicio del procedimiento sancionador tiene que producirse en el plazo de seis meses desde la notificación de la liquidación practicada (según la nueva redacción del artículo 209.2 de la Ley General Tributaria, sobre la que luego se volverá), siendo ese mismo el plazo establecido para solicitar la exención. En esos seis meses, puede imponerse sanción o puede producirse, por causas diversas, la terminación del procedimiento sin imposición de sanción; y también cabe pensar en que el procedimiento pueda extenderse más allá de ese período y finalizar igualmente con o sin imposición de sanción.

Por último, debe estructurarse mejor el contenido de los nuevos párrafos que regulan la exención para que se reflejen con orden y claridad los requisitos exigidos para su procedencia, incorporándolos en un único apartado y evitando repeticiones innecesarias (por ejemplo, el requisito de la no impugnación se reitera en los dos primeros párrafos, aunque en el segundo se le añade la no solicitud de rectificación; y al pago de la deuda tributaria resultante se hace referencia, aunque con distintos términos, en el segundo párrafo).»

Las observaciones, en parte, han sido tenidas en cuenta, siendo la redacción del artículo 27.2 LGT que se contiene en el Proyecto de Ley presentado en el Congreso de los Diputados, la siguiente:

2. El recargo será un porcentaje igual al 1 por ciento más otro 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso con que se presente la autoliquidación o declaración respecto al término del plazo establecido para la presentación e ingreso.

Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración.

..//..



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

## SUMARIO

### INTRODUCCIÓN

### PLAZO MÁXIMO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN E INVESTIGACIÓN

### INTERRUPCIONES JUSTIFICADAS

### LAS INTERRUPCIONES JUSTIFICADAS COMO IMPEDIMENTO PARA PROSEGUIR LAS ACTUACIONES INSPECTORAS

### DILACIONES IMPUTABLES AL OBLIGADO TRIBUTARIO

### OBLIGACIÓN DE DOCUMENTAR Y MOTIVAR LOS PERÍODOS DE INTERRUPCIÓN JUSTIFICADA Y LAS DILACIONES POR CAUSAS NO IMPUTABLES A LA ADMINISTRACIÓN

### INTERRUPCIÓN INJUSTIFICADA POR INACTIVIDAD INSPECTORA POR MÁS DE SEIS MESES

### EFFECTOS DEL INCUMPLIMIENTO DEL PLAZO DE DURACIÓN DEL PROCEDIMIENTO INSPECTOR Y DE LA INTERRUPCIÓN INJUSTIFICADA

### LAS DILIGENCIAS DE ARGUCIA

### CONSECUENCIAS DE LA REMISIÓN DEL EXPEDIENTE AL MINISTERIO FISCAL O A LA JURISDICCIÓN COMPETENTE

### RETROACCIÓN DE LAS ACTUACIONES INSPECTORAS Y CONTINUACIÓN DEL PROCEDIMIENTO POR SOBRESEIMIENTO, ARCHIVO DE ACTUACIONES O DEVOLUCIÓN DEL EXPEDIENTE

### ACUERDO DE AMPLIACIÓN DEL PLAZO DE DURACIÓN DE LAS ACTUACIONES

### DERECHO DEL OBLIGADO TRIBUTARIO A CONOCER EL ESTADO DE TRAMITACIÓN DEL EXPEDIENTE Y EL CÓMPUTO DE INTERRUPCIONES JUSTIFICADAS Y DILACIONES A ÉL IMPUTABLES

### OTRAS NORMAS SOBRE CÓMPUTO DEL PLAZO

### A MODO DE CONCLUSIÓN

## RESUMEN

José Luis Silvestre analiza en este artículo el cómputo de la duración de las actuaciones de un procedimiento de comprobación e investigación, resaltando que la existencia de un límite objetivo y general del procedimiento inspector supone una garantía para el obligado, y que vulnera la presunción de inocencia la apreciación automática de la concurrencia de las circunstancias que pueden permitir la ampliación del plazo o la existencia de dilaciones justificadas e interrupciones imputables al obligado tributario.

## CONTENIDO

### INTRODUCCIÓN

La determinación del plazo máximo de duración de las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación, especialmente las cuestiones que se refieren a las interrupciones justificadas y a las dilaciones imputables al obligado tributario, así como las consecuencias de su incumplimiento, han sido causa de abundantes controversias entre los sujetos pasivos y la Administración tributaria, discrepancias que han originado pronunciamientos de la jurisdicción contencioso-administrativa dignos de análisis. La citada conflictividad tributaria justifica, en nuestra opinión, profundizar en los aspectos temporales del procedimiento inspector dedicando especial atención a los criterios mantenidos por la jurisprudencia. Ese es el objeto de las líneas que siguen.

La normativa básica se encuentra contenida en el artículo 146 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (NFGT) y los artículos 34 al 38 del Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero (RITTHB).

..//..

## El reconocimiento de la singularidad de las Diputaciones Forales en el ámbito de la estabilidad presupuestaria: un hito trascendental en el desarrollo del Concierto Económico

# A19

Forum Fiscal Nº 269, noviembre 2020



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

### CONTENIDO

Este año 2020 pasará a la historia como el año en el que se desarrolló una pandemia a nivel global que ha obligado a adoptar a las autoridades de las diferentes jurisdicciones medidas sin precedentes en la última centuria para impedir la propagación descontrolada de la misma, lo que ha producido una crisis económica de proporciones muy relevantes y de unos contornos sumidos en la más profunda incertidumbre en cuanto a su profundidad, extensión y, sobre todo, a la forma y al ritmo en el que se vaya a poder superar.

La contracción de la actividad económica derivada de las medidas de confinamiento, restricción a la libertad ambulatoria, reducción de actividades y de los intercambios internacionales, junto a las crecientes necesidades de gasto público en el ámbito sociosanitario, han provocado un terremoto presupuestario en todas las jurisdicciones, dando lugar a la activación de previsiones extraordinarias como la cláusula de salvaguarda del Pacto de Estabilidad y Crecimiento por parte del Consejo de la Unión Europea, o a que el Congreso de los Diputados haya determinado la aplicación de la suspensión de las reglas de estabilidad presupuestaria prevista en el apartado 4 del artículo 135 de la Constitución.

Estas circunstancias extraordinarias han puesto de manifiesto la necesidad adoptar medidas excepcionales también en el ámbito del Concierto Económico, después de que la Comisión Mixta acordara el pasado 11 de marzo unos estrictos límites de déficit y endeudamiento, que han debido ser modificados por la Comisión Mixta celebrada el 30 de septiembre, pero todo ello lo que ha puesto en el foco del análisis ha sido la categorización de las instituciones forales de los Territorios Históricos a efectos de la normativa de estabilidad presupuestaria, debiendo felicitarnos por el acuerdo alcanzado por lo que ha supuesto de cara al reconocimiento de los contornos específicos del Concierto Económico en este ámbito.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco es la manifestación concreta de la actualización de los derechos históricos de los territorios forales que la disposición adicional primera de la Constitución ampara y protege, y su propia existencia y articulación supone, a mi juicio, una serie de implicaciones respecto al cumplimiento de las normas sobre estabilidad presupuestaria establecidas en el artículo 135 de la Constitución y en las disposiciones que lo desarrollan, como ahora se ha puesto de manifiesto en la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de septiembre de 2020.

Obviamente, el artículo 135 de la Constitución no puede interpretarse en su aplicación a la Comunidad Autónoma del País Vasco sin tener en cuenta lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución y en las normas que la desarrollan, de igual manera que el artículo 133 de la Constitución no puede interpretarse en la Comunidad Autónoma del País Vasco en los mismos términos que en el resto del Estado como hemos podido comprobar al analizar la respuesta jurisprudencial que ha obtenido el cuestionamiento de la autonomía normativa de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco en el ámbito tributario.

Pero además la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, que ha desarrollado lo dispuesto en el artículo 135 de la Constitución, contiene una disposición final, la tercera, que mantiene en su apartado 2 la cláusula de salvaguarda foral, en los siguientes términos:

«2. En virtud de su régimen foral, la aplicación a la Comunidad Autónoma del País Vasco de lo dispuesto en esta Ley, se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley del Concierto Económico».

Por tanto, la regulación aprobada conlleva la posibilidad de que la Comunidad Autónoma del País Vasco se configure como una unidad frente al cumplimiento de los compromisos de estabilidad presupuestaria y que sea luego en su seno donde se dirima cómo se establece el reparto interno del cumplimiento de todos esos objetivos, tanto en el ámbito de la Administración General de la Comunidad Autónoma, como en el de los Territorios Históricos o en el de los entes locales del País Vasco, quedando solidariamente obligados al cumplimiento de los mismos frente a la Administración General del Estado.

No sería tampoco extraña a nuestra peculiar organización jurídico-política esta caracterización, en la medida en que tanto la Comunidad Autónoma del País Vasco como sus Territorios Históricos se consideren como una unidad frente al resto del Estado. Así se deduce de las normas financieras establecidas en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco en virtud de las cuales el conjunto de las instituciones vascas es responsable del pago al Estado del Cupo establecido para el sostenimiento de las cargas no asumidas por la Comunidad Autónoma, con un sistema de riesgo unilateral frente al Estado, tal y como hemos podido analizar en el apartado anterior, mientras que dentro de la Comunidad Autónoma se establece un reparto de los ingresos derivados del Concierto Económico en función de los niveles de gasto de cada una de las Administraciones con un criterio de riesgo compartido entre todos ellos, y con un papel central también en la definición del modelo económico-financiero para el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, otro órgano paritario en el que se deben lograr acuerdos para establecer las normas financieras que afectan a todas las Administraciones y a todos los niveles institucionales del País Vasco.

../..



**Maria José Llanes del Barrio**  
**Juez sustituta adscrita al Tribunal Superior de Justicia de Cataluña**

## SUMARIO

- I. Introducción
- II. Fraude fiscal/evasión fiscal
- III. La economía de opción
- IV. Conflicto en la aplicación de la norma y fraude fiscal
- V. Conclusiones

## RESUMEN

Este trabajo pretende, a través del concepto de brecha fiscal o «tax gap», delimitar los diferentes comportamientos fiscales cuya finalidad es la obtención de beneficios fiscales, distinguiendo entre la llamada «economía de opción», el «fraude fiscal» y «fraude de ley», instrumentos, todos ellos, habitualmente utilizados para la obtención de beneficios fiscales, a partir de la norma tributaria y sus cláusulas antiabuso, con específica referencia a los artículos 13 a 16 de la Ley General tributaria.

## CONTENIDO

### I. Introducción

El presente trabajo tratará de analizar, brevemente, los conceptos de «fraude fiscal», «Economía de opción» y «fraude de ley» a partir del concepto de brecha fiscal o Tax Gap; todos ellos son comportamientos que, de mano de personas físicas o jurídicas, utilizan cuantos instrumentos mercantiles, societarios y fiscales tienen a su alcance para obtener, como finalidad, beneficios fiscales; dicho de otro modo, se centran en el uso de instrumentos que les permiten eludir una imposición fiscal que, de otro modo, les resulta especialmente gravosa.

En orden a impedir dicha finalidad, la Ley General Tributaria se ha dotado de cláusulas generales «antiabuso» y que están orientadas al logro de la correcta aplicación de las normas tributarias, cuando las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes permitan advertir su inadecuada aplicación por los obligados tributarios en el bien entendido que no solo tienen un distinto significado y alcance, sino que su aplicación en interpretación no son intercambiables.

Dicho esto, en primer término trataré de definir cada uno de los conceptos, en segundo término, establecer las diferencias entre ellos y, finalmente, intentar definir los límites entre ambos.

### II. Fraude fiscal/evasión fiscal

Afirma ZORNOZA PEREZ, que en orden a evaluar el fraude fiscal «(...) su medición ha formado parte de los programas de cumplimiento de las principales Administraciones tributarias (...)» y «(...) siendo precisos, lo que se estima es la denominada brecha tributaria (...)» O Tax Gap entendida esta como «(...) la diferencia entre el importe de los tributos que, en teoría, se debería recaudar por la Administración tributaria y el importe de lo realmente recaudado (...)». Destaca el profesor Zornoza, que el concepto de Tax Gap ha ido evolucionando con el paso del tiempo y que se compone de distintos matices de entre los cuales, por su importancia, se de resaltar las diferencias entre el concepto que utiliza el Internal Revue Service USA y el manejado por la UE (incluyendo la Administración británica) siendo que la diferencia entre uno y otro sistema es que, en el primero no se atiende a la naturaleza del comportamiento, es decir, es indiferente si es o no un comportamiento intencional. En el segundo, la distinción se realiza de forma analítica lo cual determina que se utilicen distintos conceptos, que lleva a separar, en distintas categorías, la evasión fiscal, la economía sumergida y otros comportamientos dirigidos a la defraudación que comparten una naturaleza penal y aquellos otros, distintos, que se circunscriben «(...) al uso de esquemas de elusión tributaria (...) entre los que se incluye la optimización legal de los tributos (...)».

Pues bien, si partimos de que la brecha tributaria, tal y como ha quedado reflejado anteriormente, se mide a través de la diferencia entre la recaudación teórica, es decir, de la magnitud resultante de la correcta aplicación de la norma tributaria, y la recaudación real, parece que se han de incluir un conjunto de comportamientos que carecerán, forzosamente, de interés a los efectos de fraude aunque puedan ser relevante en otros aspectos, por ejemplo, cuando haya pérdidas recaudatorias con causa en aquellos supuestos en los que el contribuyente y la Administración difieren en cuanto al criterio interpretativo.

..//..



**Administrazi-  
Doktrina**

**Doctrina  
Administrativa**

---

D01



**El Acuerdo-convenio 2019-2021 de los empleados municipales (funcionarios y personal laboral) del ayuntamiento en el que trabaja el consultante, suscrito por los representantes de la entidad local y los trabajadores el 15 de febrero de 2019, contempla un incentivo a los empleados que decidan jubilarse anticipadamente. Aplicación al citado incentivo de la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020



**Consulta DGT V2947-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**30/09/2020**  
**LIRPF, Ley 35/2006, Art. 18.2**

## CONTENIDO

Según se indica en el escrito de consulta, el Acuerdo-Convenio del Ayuntamiento 2019-2021 contempla un incentivo de jubilación a los empleados que decidan jubilarse antes de la edad de jubilación forzosa.

Indicando el Acuerdo-Convenio que tienen derecho a percibir estas cantidades, los empleados municipales que la fecha de petición de la jubilación anticipada se encuentre en servicio activo o alta en la Seguridad Social y acrediten un período mínimo de cinco años y un mes de servicios prestados inmediatamente antes de la fecha de solicitud de jubilación efectiva, pudiendo computarse también el tiempo trabajado en cualquiera de sus organismos autónomos.

Desde la calificación como rendimientos del trabajo que procede otorgar al incentivo por jubilación objeto de consulta, el asunto que se plantea es si a su importe 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.

(...).

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.

(...)."

Descartada la calificación del incentivo como rendimiento obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo (pues no corresponde con ninguno de los supuestos a los que el artículo 12 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, otorga tal calificación), la única posibilidad —a efectos de la aplicación de la reducción— será desde la consideración de la existencia de un período de un período de generación superior a dos años.

Respecto a la existencia de dicho período, procede señalar que para su apreciación el criterio que viene manteniendo este Centro exige la vinculación del propio rendimiento con una antigüedad en la empresa (como mínimo) por ese período y que el convenio colectivo, acuerdo, pacto o contrato en el que se haya establecido supere también el período de dos años exigido por la normativa del impuesto. Cumpliéndose esa doble condición se entiende que el período de generación del rendimiento es superior a dos años.

En el presente caso, la primera de las condiciones —vinculación del propio rendimiento con una antigüedad en la empresa (como mínimo) por ese período— sí que concurre: se exige una antigüedad en el ayuntamiento, computando el tiempo de servicios prestados a sus organismos autónomos, superior a cinco años y un mes, previos a la petición de jubilación. Por tanto, si se cumpliera también la segunda de las condiciones (antigüedad superior a dos años del Acuerdo-Convenio que establece el incentivo) la reducción del 30 por ciento del artículo 18.2 de la Ley del Impuesto resultaría aplicable, siempre que en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulte exigible el incentivo por jubilación anticipada, el consultante no hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a dos años a los que hubiera aplicado la reducción.

# D02



Fotógrafo profesional que ha venido desarrollando su actividad como autónomo hasta 30 de junio de 2018, realizando a partir de esa fecha su trabajo fotográfico en el ámbito de una relación laboral. Tributación en el IRPF de los derechos de autor de la obra fotográfica realizada hasta 30 de junio de 2018

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020



**Consulta DGT V2942-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**30/09/2020**  
**Ley 35/2006, arts. 17 y 27**

## CONTENIDO

Los rendimientos correspondientes a la cesión de derechos de autor, en cuanto rendimientos de la propiedad intelectual, pueden tener para sus autores una doble calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que pueden considerarse rendimientos del trabajo o de actividades profesionales.

Respecto a la primera de las posibles calificaciones que pueden tener estos rendimientos, el apartado 2 del 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), incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente la consideración de rendimientos del trabajo, entre los que incorpora (párrafo d) "los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación". Consideración que se complementa con lo dispuesto en el apartado 3: "No obstante, cuando los rendimientos (...) supongan 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, se calificarán como rendimientos de actividades económicas".

Siguiendo con la transcripción normativa de preceptos que pueden determinar la calificación de estos rendimientos, el artículo 95.2.b).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), considera rendimientos profesionales los obtenidos por "los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial". Añadiendo además que "cuando los autores o traductores editen directamente sus obras, sus rendimientos se comprenderán entre los correspondientes a las actividades empresariales".

Conforme con estas calificaciones normativas, los rendimientos que pueda percibir el consultante por la cesión de derechos de propiedad intelectual (en este caso el derecho de reproducción de sus obras fotográficas) de fotografías realizadas en el ejercicio de su actividad artística como fotógrafo autónomo tendrán la consideración de rendimientos de actividades profesionales, pues su obtención se corresponde con la cesión de derechos sobre una obra fotográfica realizada en su momento en el ejercicio de una actividad profesional, obra cuya venta —desde su consideración de existencias— generará también rendimientos de la actividad aunque esta ya no se viniera ejerciendo de forma efectiva.

# D03



El consultante y su cónyuge se están haciendo cargo de su suegra desde principios del mes de septiembre de 2020. Su suegra está divorciada en proceso de liquidación de la sociedad de gananciales, y percibiendo sólo 600 euros al mes en concepto de pensión compensatoria que paga su excónyuge. Dado que su casa es muy pequeña, han tenido que alquilar una vivienda que está al lado de la suya, donde vivirá su suegra junto a uno de ellos para poder atenderla. Los gastos de alquiler, tendrán que ser pagados por el consultante. Si puede aplicar la deducción por ascendiente con discapacidad a cargo en su declaración de IRPF



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

**Consulta DGT V2945-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**30/09/2020**  
**LIRPF. Ley 35/2006, Art. 81 bis.**

## 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 los ascendientes con discapacidad que, dependiendo del mismo, sean internados en centros especializados.

..//..

# D04



La Universidad Pública consultante autoriza la cesión temporal de espacios (aulas) a organismos oficiales de su Comunidad Autónoma con el objeto de celebrar pruebas selectivas para el acceso a la condición de personal estatutario de dichos organismos. La Universidad exige una contraprestación económica en concepto de utilización de estos espacios y servicios complementarios. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los servicios de cesión de espacios

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020



**Consulta DGT V2951-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**30/09/2020**  
**Ley 37/1992 artículo 4, 5, 7.8º, 93.Cinco**

## CONTENIDO

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

El apartado tres del mismo artículo 4 aclara que la sujeción al Impuesto se produce "con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular."

Por otra parte, de conformidad con el artículo 5 de la Ley 37/1992:

"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.

(...):

Finalmente, el artículo 5, apartado dos, de la Ley 37/1992 define las actividades empresariales o profesionales como "aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."

Los preceptos anteriores son de aplicación general y, por tanto, también son aplicables a las entidades de derecho público, como la Universidad consultante, que tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando efectúe la ordenación de un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial mediante la realización continuada, a título oneroso, de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de tal actividad.

2.- La condición de empresario o profesional de las entidades de derecho público es objeto de regulación por el artículo 13.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (antiguo artículo 4.5 de la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, Sexta Directiva, norma derogada y sustituida desde el 1 de enero de 2007 por la referida Directiva 2006/112/CE), establece lo siguiente:

"Los Estados, las regiones, las provincias, los municipios y los demás organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

En cualquier caso, los organismos anteriormente citados tendrán la condición de sujetos pasivos en relación con las actividades que figuran en el anexo I, excepto cuando el volumen de éstas sea insignificante."

Debe matizarse, en primer lugar, que cuando en la versión lingüística en castellano de la Directiva se utiliza la expresión "sujeto pasivo", debe identificarse con la expresión "empresario o profesional" que es la fórmula utilizada por la legislación nacional, aunque referida al mismo concepto.

../..

# D05



**Funcionario público que de forma puntual y por periodos irregulares de tiempo realiza la preparación de oposiciones para alumnos particulares. Tributación en IAE, IVA e IRPF**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020



**Consulta DGT V2928-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**29/09/2020**  
**TRLRHL. LIVA. LIRPF**

## CONTENIDO

### Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En el apartado 1 del artículo 78 del TRLRHL se establece que "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto."

De la definición legal transcrita se desprenden, entre otras, las siguientes cuestiones:

a) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable.

En este mismo sentido se expresa la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del impuesto, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, al establecer en su regla 2ª que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa."

b) En segundo lugar, que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia de que exista o no lucro en el ejercicio de la actividad, e, incluso, con independencia de que exista o no ánimo de lucro.

c) Finalmente, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que estas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas.

Por otro lado, la delimitación de este ámbito de aplicación tan amplio del impuesto viene recogida en el artículo 79 del TRLRHL al disponer en su apartado 1 que:

"Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga 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 consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio se requiere:

- a) que dicha actividad se realice en territorio nacional.
- b) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;
- c) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;
- d) que la referida ordenación se haga por cuenta propia

Por consiguiente, quedan excluidas del ámbito de aplicación del impuesto aquellas actividades que se ejerzan en régimen de dependencia laboral, aun cuando su contenido material pueda ser de carácter empresarial, profesional o artístico.

El artículo 83 del TRLRHL establece que "Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible."

En el presente caso, según la información aportada por el consultante, se desprende que la realización de la actividad consistente en la preparación para oposiciones se efectúa por su propia cuenta al margen de cualquier relación laboral por cuenta ajena, por tanto, dicha actividad queda sujeta al IAE, con independencia de la habitualidad del ejercicio de la misma.

../..

# D06



El consultante desarrolla las actividades económicas de abogado y de administrador de fincas, y va adquirir un vehículo, mediante un contrato de renting, que va a utilizar en la actividad profesional. 1ª Deducibilidad en el IVA de las cuotas soportadas por la adquisición y gastos ocasionados por el vehículo. 2ª Deducibilidad en el IRPF de los gastos derivados del contrato de renting y del mantenimiento del vehículo



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

**Consulta DGT V2930-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**29/09/2020**  
**LIVA 37/1992, art. 95**  
**LIRPF 35/2006, art. 29.**  
**RIRPF, RD 439/2007, art. 22.**

## CONTENIDO

### 1.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

../..



# D07



El consultante tiene abierta unas cuentas FOREX en varios brokers en el extranjero, en las que opera con CFD's y superaron los 50.000 euros en 2019, realizando transferencias bancarias a cuentas en España y en el extranjero. El broker está en el extranjero. 1º.- Si se retiraron en 2019 antes del último trimestre los fondos de algún broker, ¿se tendrían que declarar? 2º.- Si las cuentas a las que se hizo la transferencia están en España pero el broker en el extranjero y tiene una delegación en España regulada por la Comisión Nacional de Mercado de Valores, ¿Se tiene que declarar? 3º.- ¿Qué clave y subclave corresponde a este tipo de cuentas?

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020



**Copnsulta DGT V2911-20**

**SG de Tributos**

**25/09/2020**

**RGAT. RD 1065/2007: arts. 42 bis y 42 ter.**

## CONTENIDO

En el escrito presentado por el consultante se refiere a la tenencia de cuentas abiertas en varias empresas de servicios de inversión (brokers) en el extranjero a través de las cuales realiza operaciones en contratos por diferencias (CFD), se entiende que sobre cambio de dividas, dado que alude a cuentas de FOREX, limitándose a señalar que se superaron 50.000 euros en el año 2019 y que realiza transferencias bancarias a las cuentas que dichas empresas de servicios de inversión le indican, estando algunas de dichas cuentas en España y otras en el extranjero.

El consultante pregunta, en relación con la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, si existe obligación de declarar la cuenta cancelada (retirada de los fondos) en alguno de los brokers antes del último trimestre de 2019, así como en el caso de que la cuenta a la que se realizó la transferencia esté ubicada en España y el broker extranjero tenga una delegación en territorio español y la clave y subclave correspondiente a este tipo de cuentas.

Pues bien, La Disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, en su apartado 1, establece lo siguiente:

"1. Los obligados tributarios deberán suministrar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en los arts. 29 y 93 de esta Ley y en los términos que reglamentariamente se establezcan, la siguiente información:

a) Información sobre las cuentas situadas en el extranjero abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio de las que sean titulares o beneficiarios o en las que figuren como autorizados o de alguna otra forma ostenten poder de disposición.

b) Información de cualesquiera títulos, activos, valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o patrimonio de todo tipo de entidades, o de la cesión a terceros de capitales propios, de los que sean titulares y que se encuentren depositados o situados en el extranjero, así como de los seguros de vida o invalidez de los que sean tomadores y de las rentas vitalicias o temporales de las que sean beneficiarios como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, bienes muebles o inmuebles, contratados con entidades establecidas en el extranjero.

(...).

Las obligaciones previstas en los tres párrafos anteriores se extenderán a quienes tengan la consideración de titulares reales de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo."

El desarrollo reglamentario de la referida disposición adicional decimoctava de la LGT, en lo que se refiere a cuentas situadas en el extranjero, títulos, activos valores o derechos representativos del capital social, fondos propios o cesión de capitales propios a terceros, está desarrollado en los artículos 42 bis y 42 ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 26 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante, RGAT.

Así, el artículo 42 bis del RGAT establece lo siguiente:

"1. 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 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de las que sean titulares reales conforme a lo señalado en el párrafo siguiente, que se encuentren situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año.

...//..

# D08



**El ayuntamiento consultante convoca con frecuencia en el ámbito ciudadano premios artísticos y culturales (pintura, escritura, etc.). Sometimiento a retención a cuenta del IRPF de los premios**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020



**Consulta DGT V2872-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**23/09/2020**  
**RIRPF, arts. 80 y 95**

## CONTENIDO

Al no tratarse de premios amparados por la exención recogida en el artículo 7.1) 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), para poder determinar su sometimiento a retención o ingreso a cuenta resulta necesario como paso previo proceder a su calificación. El hecho de que los premios se otorguen a obras literarias y artísticas realizadas por los participantes ganadores de los concursos nos lleva a excluir su posible calificación como ganancia patrimonial, por lo que la cuestión planteada sólo puede abordarse desde la consideración del importe de los premios como rendimientos del trabajo o de actividades económicas.

El artículo 17.1 de la Ley del Impuesto define los rendimientos 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 apartado 2 del mismo artículo incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente tal consideración (la de rendimientos del trabajo), entre los que incorpora (párrafo d) "los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación". Consideración que se complementa con lo dispuesto en el apartado 3: "No obstante, cuando los rendimientos (...) supongan 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, se calificarán como rendimientos de actividades económicas".

Siguiendo con la transcripción normativa de preceptos que pueden determinar la calificación de los premios objeto de consulta, el artículo 95.2.b).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), considera rendimientos profesionales los obtenidos por "los autores o traductores de obras, provenientes de la propiedad intelectual o industrial".

Conforme con esta configuración normativa y en cuanto los premios incorporen en sus bases la cesión de algún derecho de explotación de las obras premiadas, con carácter general puede afirmarse que procederá su calificación como rendimientos del trabajo pues su otorgamiento conllevaría la cesión de esos derechos de la propiedad intelectual de las obras. La única excepción vendría dada en el supuesto en que la participación en los premios se realizará en el ámbito del ejercicio de una actividad económica que vinieran ejerciendo los premiados, en cuyo caso procedería su calificación como rendimientos de actividades profesionales.

Una vez establecida su calificación tributaria —rendimientos del trabajo o de actividades profesionales—, por lo que respecta al sometimiento a retención del importe de los premios, en cuanto se trata de rentas sujetas a tal obligación (artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) y ser satisfechas por un obligado a retener o ingresar a cuenta nos lleva a transcribir a continuación lo dispuesto en los artículos 80 y 95:

"Artículo 80. Importe de las retenciones sobre rendimientos del trabajo.

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

(...).

4.º El 15 por ciento para los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, o derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación.

(...).

2. Cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se benefician de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto, se reducirán en un 60 por ciento:

(...).

b) Los tipos de retención previstos en los números 3.º, 4.º y 5.º del apartado anterior".

"Artículo 95. Importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas.

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

../..

D09



Jugador de nacionalidad argentina, quien firmó un contrato en enero de 2019 hasta junio, como futbolista profesional. Le retuvieron un 24% como no residente. En agosto, firmó nuevo contrato con otro equipo español y le retuvieron más del 40%. Residencia fiscal. Si en la declaración de la renta tiene que incluir los ingresos de ambos contratos o solamente los del segundo contrato

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020



**Consulta DGT V2833-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**22/09/2020**  
**LIRPF, 35/2006, Arts. 2, 9, 99.**

## CONTENIDO

Para establecer la tributación de las rentas obtenidas por una persona física, lo primero que hay que determinar es la residencia fiscal de la misma, puesto que, dependiendo de su residencia o no en España, tributará en este país por su renta mundial (como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en adelante IRPF) o solo por las rentas de fuente española (como contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes).

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 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).

En el presente caso, de la información aportada en el escrito de consulta, se deduce que estaríamos ante un no residente que trasladó su residencia a España en enero de 2019, por lo que su permanencia en territorio español más de 183 días dentro del año 2019 habría determinado su consideración como residente fiscal en España en dicho período impositivo 2019.

..//..

# D10



La sociedad consultante presta un servicio de transporte a un transitario que actúa por cuenta de un importador de hidrocarburos en régimen suspensivo de los Impuestos Especiales de Fabricación. Si la prestación de servicio efectuada por el consultante resulta exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020



**Consulta DGT V2815-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**17/09/2020**  
**Ley 37/1992 arts. 18, 24, 65**

## CONTENIDO

1.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre):

"Uno. Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de los bienes que se indican a continuación:

(...)

e) Los destinados a ser vinculados a un régimen de depósito distinto del aduanero y de los que estén vinculados a dicho régimen.

(...)

3.º Las prestaciones de servicios relacionadas directamente con las siguientes operaciones y bienes:

(...)

f) Las importaciones de bienes que se vinculen a un régimen de depósito distinto del aduanero exentas conforme el artículo 65 de esta Ley.

g) Los bienes vinculados a los regímenes descritos en las letras a), b), c), d) y f) anteriores."

El apartado dos del mismo artículo señala que:

"Dos. Los regímenes a que se refiere el apartado anterior son los definidos en la legislación aduanera y su vinculación y permanencia en ellos se ajustarán a las normas y requisitos establecidos en dicha legislación.

(...)

A los efectos de esta Ley, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el definido en el anexo de la misma."

Adicionalmente, el apartado tres del artículo 24 de la Ley del impuesto establece que "las exenciones descritas en el apartado uno se aplicarán mientras los bienes a que se refieren permanezcan vinculados a los regímenes indicados."

El régimen de depósito distinto de los aduaneros se encuentra definido en el apartado quinto del Anexo de la Ley 37/1992 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.

b) En relación con los demás bienes, el régimen de depósito distinto de los aduaneros será el régimen suspensivo aplicable a los bienes excluidos del régimen de depósito aduanero por razón de su origen o procedencia, con sujeción en lo demás, a las mismas normas que regulan el mencionado régimen aduanero.

También se incluirán en este régimen los bienes que se negocien en mercados oficiales de futuros y opciones basados en activos no financieros, mientras los referidos bienes no se pongan a disposición del adquirente.

..//..

# D11



La sociedad consultante, entidad de un grupo multinacional dedicado a la venta al por menor de artículos de joyería y metales preciosos y piedras preciosas y semipreciosas, realiza entregas en las que resulta de aplicación la exención a la exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 21 apartado 2º, letra A) de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si es posible respecto de las entregas consultadas la expedición de facturas simplificadas y si las mismas pueden ser objeto de registro en el libro registro de facturas expedidas mediante asientos resúmenes



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

## Consulta DGT V2786-20

SG de Impuestos sobre el Consumo

11/09/2020

Ley 37/1992 arts. 21 apartado 2º, letra A) RFact RD1619/2012, 2, 4, 6, 7, 19 RIVA RD 1624/1992 arts. 9-1-2º-B), 63

### CONTENIDO

1.- El artículo 21 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) establece que:

“1.º Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones:

(...)

2.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.

(...)

Estarán también exentas del impuesto:

A) Las entregas de bienes a viajeros con cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) La exención se hará efectiva mediante el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones.

b) Que los viajeros tengan su residencia habitual fuera del territorio de la Comunidad.

c) Que los bienes adquiridos salgan efectivamente del territorio de la Comunidad.

d) Que el conjunto de los bienes adquiridos no constituya una expedición comercial.

A los efectos de esta Ley, se considerará que los bienes conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial.

(...).”.

Adicionalmente, el artículo 117 de la misma Ley, en relación con las devoluciones a exportadores en régimen de viajeros, dispone lo siguiente:

“Uno. En el régimen de viajeros regulado en el artículo 21, número 2º de esta Ley, la devolución de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes se ajustará a los requisitos y procedimiento que se establezcan reglamentariamente.

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

Tres. La devolución de las cuotas reguladas en el presente artículo podrá realizarse también a través de entidades colaboradoras, en las condiciones que se determinen reglamentariamente.”.

Por otra parte, el procedimiento para la aplicación de la exención y para el reembolso del impuesto devengado con ocasión de la entrega de bienes a los viajeros es objeto de desarrollo por el artículo 9 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre) que establece que:

“1. Las exenciones relativas a las exportaciones o envíos fuera de la Comunidad quedarán condicionadas al cumplimiento de los requisitos que se establecen a continuación:

../..

# D12



**El consultante trabaja como profesor de música asalariado, y ejerce ocasionalmente de compositor. Una entidad local va a encargarle una composición musical por la que percibirá unos honorarios, sin ceder derechos de autor. Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del servicio descrito**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020



**Consulta DGT V2787-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**11/09/2020**  
**Ley 37/1992 art. 4-Uno; 5-Uno-a) y Dos; 20-Uno-26º-**

## 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.

(...).".

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."

2.- Del escrito de la consulta se deduce que la persona física consultante realizará la operación a que se refiere la misma, es decir, la composición de una obra musical para estrenar en un concierto organizado por la entidad local que le contrata, percibiendo una contraprestación a tal efecto.

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.

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

De acuerdo con todo lo anterior, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido la operación a que se refiere el escrito de consulta, en particular, cuando la citada persona física tenga intención de intervenir en la producción de bienes y servicios, lo que determinará la realización de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así parece deducirse del propio escrito de consulta, según el cual, el consultante ejerce ocasionalmente como compositor.

..//..

# D13



**El consultante tiene la posibilidad de transmitir un dominio web a una empresa británica y cesar la actividad profesional que viene ejerciendo. 1.) Si la venta de tal dominio está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y si dicha circunstancia depende de que el adquirente le comunique su número de identificación intracomunitario. 2.) Tratamiento fiscal de dicha venta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020



**Consulta DGT V2727-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**07/09/2020**  
**LIRPF, Ley 35/2006, Art. 28 y 33 a 35.**  
**LIVA, Ley 37/1992, Art. 4, 5 y 69.**

## CONTENIDO

1.) Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- El artículo 4 de la ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) dispone lo siguiente:

"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, el artículo 5 del mismo texto normativo define lo que se entiende por empresario o profesional señalando en su apartado uno 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.

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.

e) Quienes realicen a título ocasional las entregas de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Los empresarios o profesionales a que se refiere esta letra sólo tendrán dicha condición a los efectos de las entregas de los medios de transporte que en ella se comprenden."

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

En esas circunstancias, la transmisión del dominio de internet supondría la realización de una prestación de servicios que, en principio, estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo.- El artículo 69. Tres. 4º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) señala que, a efectos de esta Ley, se entenderá por servicios prestados por vía electrónica "aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.

b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.

../..



D14



El consultante es guionista de un programa de televisión. En el contrato suscrito con la entidad productora (de naturaleza civil o mercantil, tal como consta en el mismo) se establece como objeto la cesión de los derechos de explotación de los guiones originales que tiene que crear el consultante, estableciéndose como precio 800€ por unidad de guión. Además en el anexo al contrato (condiciones generales) se indica expresamente que siempre que la colaboración contratada requiriera su aparición personal en la/s grabaciones/obras sonoras/audiovisuales, el Colaborador cede expresamente su derecho de imagen. Tipo de retención aplicable



Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020

**Consulta DGT V2735-20**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**  
**07/09/2020**  
**RIRPF, art. 95**

## CONTENIDO

En las estipulaciones primera y segunda del contrato suscrito por el consultante con la cadena de televisión, dedicadas respectivamente al objeto y al precio del contrato, se establece lo siguiente:

- "Cesión de los derechos de explotación de los guiones originales que van a ser creados por el colaborador para la producción del programa XXX con una duración de 15 MINUTOS por cada uno de los guiones. El colaborador se compromete a su creación y entrega en el formato que AAA determine, antes del día de emisión semanal del programa. AAA ostentará la totalidad de los derechos de explotación de la grabación/obra audiovisual conforme se establece en las condiciones generales".

- "El precio total por la cesión realizada se establece en la cantidad máxima de 41.600.- €, que corresponden a 800 € por unidad de guión. Los importes indicados están expresados sin IVA, o impuesto equivalente, no existiendo compromiso por parte de AAA de emitir peticiones por ninguna cantidad determinada".

Adicionalmente, se transcribe a continuación lo señalado sobre derechos de imagen en el anexo I (condiciones generales) al contrato:

"Así mismo, y siempre que la colaboración contratada requiriera su aparición personal en la/s grabaciones/obras sonoras/audiovisuales, el Colaborador cede expresamente a AAA su derecho de imagen, con la finalidad de hacer posible la explotación y promoción en las condiciones detalladas en los apartados anteriores, comprendiendo como tal la voz, el nombre y la propia imagen utilizadas en dichas intervenciones. La cesión del derecho de imagen con tal finalidad y para el fin descrito lo será con carácter exclusivo, con ámbito territorial mundial, con duración temporal indefinida, con capacidad de cesión a terceros y para cualquier modalidad o soporte de explotación utilizado".

Con esta configuración contractual se plantea por el consultante cuál es el tipo de retención a cuenta del IRPF que procede aplicar sobre el precio pactado respecto a la creación de los guiones y su correlativa cesión de derechos de explotación de los mismos.

Los rendimientos correspondientes a la cesión de derechos de autor, en cuanto rendimientos de la propiedad intelectual, pueden tener para sus autores una doble calificación a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que pueden considerarse rendimientos del trabajo o de actividades profesionales.

Respecto a la primera de las posibles calificaciones que pueden tener estos rendimientos, el apartado 2 del 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), incluye una relación de rendimientos a los que otorga expresamente la consideración de rendimientos del trabajo, entre los que incorpora (párrafo d) "los rendimientos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación". Consideración que se complementa con lo dispuesto en el apartado 3: "No obstante, cuando los rendimientos (...) supongan 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, se calificarán como rendimientos de actividades económicas".

A su vez, el artículo 27.1 de la misma ley define los rendimientos de actividades económicas de la siguiente forma:

"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.

..//..

# D15



**El consultante es una persona física que realiza la actividad de guía turístico para extranjeros que visitan España. Sus servicios son publicitados y contratados en línea a través de una plataforma en internet a través de la cual percibe igualmente el precio de las visitas guiadas efectuadas. Sujeción de las visitas guiadas al Impuesto sobre el Valor Añadido**

Mº Hacienda, consultas vinculantes DGT, septiembre 2020



**Consulta DGT V2686-20**  
**SG de Impuestos sobre el Consumo**  
**02/09/2020**

**Ley 37/1992, arts. 4, 5, 11 y 69. RD 1619/2012, arts. RD 1624/1992, arts.**

## 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.

(...).".

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, el consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional, y las visitas guiadas por él ofrecidas deben ser consideradas como prestaciones de servicios que estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se efectúen en el territorio de aplicación del impuesto.

Igualmente, la plataforma en línea a través de la cual el consultante comercializa sus servicios, debe entenderse que desarrolla una actividad empresarial y, por tanto, ostenta la condición de empresario o profesional.

2.- Las reglas para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios son objeto de regulación en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992, estableciendo el primero de ellos que:

"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:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

(...).".

De acuerdo con lo anterior, el lugar de realización de las prestaciones de servicios efectuadas por el consultante dependerá de la condición del destinatario de dichos servicios, es decir, de si los servicios se prestan para un destinatario empresario o profesional que actúe como tal o si, por el contrario, se trata de un particular.

..//..



**Carmen Márquez Sillero**  
Doctora en Derecho  
Asesora fiscal. Abogada  
Profesora de Derecho Tributario  
Universidad Pontificia de Comillas de Madrid (ICADE)

**Antonio Márquez Márquez**  
Doctor en Derecho. Consultor  
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

## SUMARIO

- I. Supuesto de hecho revisado
- II. La resolución del Tribunal Económico Administrativo Central
  - 3.1. El mandatario verbal y la representación en derecho tributario. Reenvío al derecho común y administrativo
    - 3.1.1. Derecho civil, mercantil y administrativo
    - 3.1.2. La distinción entre mandato y representación. La sustitución
    - 3.1.3. Jurisprudencia del Tribunal Supremo
  - 3.2. La representación voluntaria en derecho tributario
  - 3.3. Juicio crítico de la resolución
    - 3.3.1. La ratificación del mandato
    - 3.3.2. Delimitación objetiva del concepto de actos de mero trámite
- III. Comentario a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central
- IV. Reseña bibliográfica

## RESUMEN

La representación voluntaria en Derecho tributario es una institución similar a la del derecho común. Las normas tributarias sustantivas y procesales señalan los supuestos específicos en que debe acreditarse y, de forma más genérica, en los que puede presumirse: actos de mero trámite. Pero en el procedimiento tributario de inspección, suele ser frecuente la creación imaginaria de un mandatario verbal cuando un tercero no autorizado ejecuta un acto material en lugar o sustitución de otra persona.

## CONTENIDO

### I. Supuesto de hecho revisado

En un procedimiento de requerimiento de información a una determinada entidad, una persona física, tercero no autorizado, aporta a la Administración tributaria la información requerida con datos que afectan a los intereses de la entidad contribuyente.

Como consecuencia del resultado del procedimiento de requerimiento de información, y al disponer de la información solicitada, se inicia un procedimiento de inspección a la entidad afectada en sus intereses por los datos suministrados por el tercero no autorizado, que finaliza con una propuesta de liquidación y sanción.

La entidad, a través de su representante voluntario autorizado, firma un acta de disconformidad y presenta alegaciones, entre ellas, y en lo que respecta a los defectos formales, niega la validez y eficacia a las actuaciones del tercero no autorizado y a la validez de la prueba o justificación del inicio del procedimiento inspector por la aportación de ese tercero no autorizado de los datos recogidos en la información.

..//..

## Cálculo del pago fraccionado a cuenta del IRPF y el ingreso a cuenta trimestral del IVA en 2020 en supuestos de cierre por estado de alarma

# D17

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020



**Consulta DGT V1971-20**  
**16 de junio de 2020**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

### RESUMEN

Ni en estimación objetiva ni en régimen simplificado se computarán en cada trimestre como días de ejercicio de la actividad los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma.

### CONTENIDO

En una actividad de otros cafés y bares en la que el rendimiento neto se determina por el método de estimación objetiva y en el IVA se tributa por el régimen simplificado, el cierre de la actividad como consecuencia del Estado de alarma por COVID19 afecta al pago fraccionado a cuenta del IRPF a realizar por los contribuyentes, como al ingreso a cuenta del IVA, pues en ambos casos no se computarán en cada trimestre como días de ejercicio de la actividad los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma.

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.

Así, y siendo que en el primer trimestre de 2020, los días de estado de alarma han sido 18, mientras que los días totales han sido 91, la reducción a aplicar en los pagos de ambos impuestos será de una 18/91 parte.

## La liquidación de la empresa constructora no permite ampliar el plazo de dos años establecido para reinvertir en vivienda habitual

# D18

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020



**Consulta DGT V2538-20**

**27 de junio de 2020**

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

### RESUMEN

No existe ninguna excepción en la normativa reguladora del Impuesto en lo que al plazo de reinversión de la vivienda habitual se refiere. Únicamente, la declaración del estado de alarma ha permitido la suspensión de plazos desde el 14 de marzo hasta el 30 de mayo.

### CONTENIDO

Tras la venta de la vivienda habitual y acogerse el vendedor a la exención por reinversión en vivienda habitual, con la intención de construir una vivienda mediante el sistema de autopromoción, la interesada ve comprometido el plazo de dos años establecido legalmente para la adquisición, al haberse liquidado la empresa encargada de la construcción.

Debe tenerse en cuenta que en los casos en los que se entregan cantidades al promotor, la adquisición de la vivienda se entiende producida cuando suscrito el contrato de compraventa, se entregue la cosa vendida. Si el contribuyente ejecuta directamente las obras de construcción, la fecha de adquisición se entiende producida con la finalización de las obras, la cual debe realizarse dentro de los dos años posteriores a la transmisión de la precedente vivienda habitual.

La Ley del Impuesto no admite ninguna excepción al cumplimiento de dicho plazo. Por tanto, el hecho de que la empresa constructora se encuentre liquidada no permite ampliar este plazo.

Únicamente, la declaración del estado de alarma ha permitido suspender, desde el 14 de marzo hasta el 30 de mayo los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria.



**Consulta DGT V2345-20**

**9 de julio de 2020**

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

## **RESUMEN**

El cobro del premio por una persona para su posterior reparto a los cotitulares del mismo constituye una mera mediación de pago, y quien hace la apuesta no está obligado a retener con ocasión del pago del premio a los titulares de las participaciones, además la retención inicial por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, tiene carácter liberatorio y determina que las personas físicas titulares de las participaciones premiadas no tengan obligación de presentar autoliquidación por el gravamen especial.

## **CONTENIDO**

El premio obtenido en juegos de apuestas de "Loterías y Apuestas del Estado", cuando se apuesta conjuntamente con otras personas con las que distribuye el importe de los premios, aunque las apuestas las realiza uno solo de ellos, utilizando una cuenta bancaria de su titularidad, está sujeto a gravamen especial que se devengará en el momento en el que se abone o satisfaga el premio, debiendo practicarse una retención o ingreso a cuenta que tendrá carácter liberatorio de la obligación de presentar una autoliquidación por el mismo.

Los premios no se integran en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino que los participantes en los premios de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías, tributan por el importe íntegro del mismo, teniendo en cuenta el importe exento. Así, cuando el premio es de titularidad compartida, la base imponible se prorrateará entre los cotitulares en función de la cuota que les corresponda.

El cobro del premio por una persona para su posterior reparto a los cotitulares del mismo constituye una mera mediación de pago, y quien hace la apuesta no está obligado a retener con ocasión del pago del premio a los titulares de las participaciones; ahora bien, la práctica de la retención correspondiente por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado, determina que las personas físicas titulares de las participaciones premiadas no tengan obligación de presentar autoliquidación por el gravamen especial.

La DGT establece cómo deben computarse en estimación objetiva los trabajadores que se encuentran en ERTE

D20

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020



Consulta DGT V2500-20

22 de julio de 2020

SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

## RESUMEN

Para cuantificar el módulo personal asalariado deben computarse únicamente las horas de trabajo efectivo y no la parte del contrato de trabajo que se encuentre suspendida temporalmente.

## CONTENIDO

Para un empresario que determina el rendimiento neto de la actividad por el método de estimación objetiva, y que como consecuencia de la crisis sanitaria ha tenido a trabajadores en expedientes temporales de regulación de empleo (ERTE), el cómputo de estos trabajadores para la cuantificación del módulo personal asalariado, se realiza en función del número de horas efectivamente trabajadas anualmente por cada trabajador en la actividad. En caso de ERTE, el personal asalariado debe valorarse exclusivamente por las horas de trabajo efectivo que realicen de acuerdo con las condiciones individuales que afecten a cada trabajador.

Por ello, se debe valorar trabajador por trabajador, en función de las condiciones en que se encuentren en el ERTE, y computándose, exclusivamente, las horas que deba prestar de trabajo efectivo, no computándose la parte del contrato de trabajo que se encuentre suspendida temporalmente.



## La extinción del condominio permite ampliar la deducción de la vivienda habitual al comunero comprador al cien por cien

# D21

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020



**Tribunal Económico-Administrativo Central**  
**Resolución 1 octubre 2020**  
**Rec. 561/2020**

### RESUMEN

Si bien la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual en relación con la parte que a partir de 1 de enero de 2013 se adquiere hasta completar el 100% del pleno dominio del inmueble estará en todo caso condicionada por el hecho de que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio y no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual.

### CONTENIDO

En la medida en que el legislador decidió suprimir la deducción por adquisición de vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013, con el objetivo de contribuir a la consolidación de las finanzas públicas, estableciendo un régimen transitorio que respetara los derechos adquiridos por aquellos contribuyentes que habiendo adquirido su vivienda habitual antes de dicha fecha hubieran venido practicando la deducción por tal concepto, se somete a la consideración del TEAC si es posible aplicar la deducción al 100% respecto a la adquisición de un inmueble al 100% como consecuencia de la extinción del condominio habido hasta entonces.

La extinción del condominio sobre la vivienda habitual cuando una de las partes obtiene el 100% de la vivienda permite aplicar deducción por el 100% de la vivienda.

La clave la da el tenor literal de la DT 18ª de la LIRPF. De un lado porque la adquisición de la vivienda habitual fue anterior al 1 de enero de 2013, aunque se hubiera de forma compartida hasta la extinción del condominio; y de otro, porque la norma indicada no exige que el contribuyente haya adquirido la vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 con carácter exclusivo, esto es, que tenga que ser titular antes de dicha fecha del 100% del pleno dominio.

El concepto de vivienda habitual del contribuyente alude a la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años, de manera que dicha edificación será o no vivienda habitual con independencia del porcentaje de dominio que el contribuyente ostente sobre ella.

Es decir, para que el inmueble constituya la vivienda habitual lo imprescindible es la permanencia en él durante un plazo, al menos, de tres años, pero, a estos efectos, lo mismo da que la propiedad de la vivienda sea exclusiva o compartida.

Además, en el caso no existe duda sobre el cumplimiento del requisito de haber practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, pues el comunero ejerció su derecho a la deducción desde la inicial adquisición de la vivienda.

Destaca también el TEAC que en los supuestos de división de la cosa común no se produce propiamente la transmisión de un bien sino la concreción de la cuota ideal en un bien; la división de la cosa común no es una transmisión patrimonial, sino simplemente una especificación de un derecho preexistente.

Ahora bien, volviendo a que el legislador decidió suprimir la deducción por adquisición de vivienda habitual a partir de 1 de enero de 2013 estableciendo un régimen transitorio con respeto a los derechos adquiridos, advierte el TEAC que en los supuestos de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, cuando una de las partes obtiene el 100% de la misma, la aplicación de la deducción por la parte adquirida hasta completar dicho porcentaje estará siempre determinada por las condiciones que rigieron la deducción por dicha parte antes de la extinción del condominio.

En la práctica lo anterior significa que el comunero que a partir del 1 de enero de 2013 complete el 100% de la propiedad de la vivienda nunca podrá deducirse por la parte que adquiere hasta completar el 100% más de lo que hubiera tenido derecho a deducirse el otro comunero a partir de la extinción del condominio si tal extinción no hubiera tenido lugar; o dicho de otro modo, la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual en relación con la parte que a partir de 1 de enero de 2013 se adquiere hasta completar el 100% del pleno dominio del inmueble estará en todo caso condicionada por el hecho de que el comunero que deja de ser propietario se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio y no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual.

..//..

Para la deducción por I+ D de un proyecto no basta con contar con un informe motivado del Ministerio de Ciencia y Tecnología

D22

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020



Tribunal Económico-Administrativo Central  
Resolución 23 julio  
Rec. 2422/2020

## RESUMEN

Independientemente de que la calificación administrativa no se cuestione, no procede la deducción de los gastos realizados por la entidad en el proyecto de innovación tecnológica controvertido puesto que no se corresponden con los que establece el artículo 35.2.b) del TRLIS.

## CONTENIDO

Los proyectos desarrollados es cierto que fueron calificados como "innovación tecnológica" en el Informe motivado del Ministerio competente, y aunque la Administración no cuestiona esta calificación, no está obligada a seguirla porque no tiene efectos vinculantes pudiendo la Administración concluir a su criterio que ninguno de los gastos realizados por la entidad en el proyecto de innovación tecnológica se corresponden con los que establece el artículo 35.2.b) del TRLIS.

El obligado aportó a la Inspección, para justificar la deducción derivada de los dos proyectos, las correspondientes memorias técnicas económico financieras, los informes favorables motivados emitidos por el Ministerio de Economía y Competitividad (MINECO) y los Certificados de la agencia de certificación Innovación Española, y conforme a éstos, la Inspección solicitó la emisión de un informe al Equipo de Apoyo Informático de la DCGC, dados los conocimientos profesionales de los funcionarios incluidos en el mismo, a fin de analizar la aplicabilidad de la deducción acogida al supuesto del artículo 35 del TRLIS, deducción por innovación tecnológica (IT), realizada por el obligado tributario.

Y fue con base en los referidos informes como se llega a la conclusión de que los gastos de personal y de colaboraciones externas generados en los trabajos de desarrollo de software en actividades consideradas como de IT en el proyecto, deben quedar excluidos de la base de deducción por innovación tecnológica, por no poder ser consideradas ni diseño industrial ni ingeniería de procesos de producción.

Que un informe técnico emitido por un órgano administrativo goce de una fuerte presunción de neutralidad y acierto no impide que la Administración tome su decisión apartándose de aquellos informes.

Debe estarse a las previsiones del precepto que dispone que en toda la actividad tecnológica, sólo los gastos recogidos en el mismo se deben tener en cuenta a la hora de cuantificar la base de la deducción por IT; si el legislador ha establecido un listado de gastos, - numerus clausus -, solo estos gastos, y no otros, son los únicos que deben ser tomados en consideración a efectos de cuantificar la base de la deducción por actividades de IT.

Recuerda también la resolución la posibilidad de cambio de los criterios adoptados por la Administración tributaria en una actuación inspectora, e indica que en relación con determinados conceptos y períodos, no vincula a la Administración para actuaciones de comprobación e investigación posteriores, pudiéndose apartar de lo concluido con la adecuada motivación.

Y señala también el TEAC que no cabe considerar como acto propio cada actuación administrativa que suponga una no regularización de cualquier elemento que constituya una operación económica susceptible de ser liquidada porque de ser así, sería tanto como entender vetada cada regularización administrativa a practicar en un futuro sino se realizó en el pasado, además, no es infrecuente el cambio de criterio respecto a determinadas situaciones cuando se entiende que la norma debe ser aplicada en un modo diferente a como se venía actuando previamente.

## Desplazamiento al extranjero para desempeñar un trabajo por cuenta ajena. Determinación del lugar de residencia fiscal y posibilidad de aplicación de exención en el IRPF

# D23



Forum Fiscal Nº 269, noviembre 2020

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

### CONTENIDO

En la reciente y extensa contestación a consulta formulada ante la Hacienda Foral de Bizkaia, que va a ser objeto de breve análisis en las presentes notas, se tratan diferentes cuestiones que afectan al régimen tributario aplicable a un contribuyente que, estando sometido a la normativa tributaria de Bizkaia en el ámbito del IRPF, tiene previsto desplazarse al extranjero, en concreto a Estados Unidos, durante un período de dos años para desarrollar un trabajo por cuenta ajena, permaneciendo durante dicho período en Bizkaia su cónyuge e hijos.

En relación al supuesto planteado, se abordan en la contestación a la consulta diversos aspectos de interés, entre los que cabe destacar los siguientes:

#### 1.- Determinación del lugar de residencia fiscal — Administración competente para la exacción del IRPF.

Considera la Hacienda Foral que lo determinante a la hora de decidir la Administración competente para la exacción del IRPF en el caso objeto de consulta es la fijación del lugar en que el consultante tiene su residencia fiscal en los referidos períodos impositivos.

Y, al efecto, se establecen como criterios aplicables los siguientes:

— Que la condición de residente, o de no residente, se determina de forma única para cada período impositivo completo (es decir, para cada año natural), sin que pueda fraccionarse el ejercicio por cambio de residencia, siendo independiente para cada miembro de la unidad familiar, en atención a sus propias circunstancias.

— Que es necesario tener presente la prevalencia de los tratados y convenios internacionales que forman parte del ordenamiento interno español frente a la normativa tributaria interna. Y tomando ello en consideración se viene a indicar que:

- De cara a establecer la residencia fiscal de un contribuyente, debe atenderse en primer lugar a la normativa interna de cada país.
- Y sólo si un contribuyente resulta ser residente en dos Estados, de conformidad con lo establecido en sus respectivas legislaciones internas, es cuando debe acudir a las reglas previstas en el convenio de doble imposición que, en su caso, resulte de aplicación, con el fin de establecer, ante un supuesto de doble residencia, en qué país debe tributar el contribuyente por todas las rentas que obtenga.

— Que, con arreglo a lo previsto en la normativa interna vigente en el Territorio Histórico de Bizkaia (coincidente con la vigente en los Territorios Históricos de Gipuzkoa y de Araba) la consideración de que una persona física es residente fiscal en Bizkaia en lo que al IRPF afecta requiere:

- En primer lugar, que sea residente fiscal en España, por aplicación de alguno de los siguientes criterios:

— Permanencia: más de 183 días, durante el año natural, en territorio español.

— Lugar de localización del núcleo principal o de la base de las actividades empresariales o profesionales o los intereses económicos: localización en territorio español.

— Lugar de residencia habitual del cónyuge no separado legalmente y de los hijos menores de edad: presunción de residencia en dicho lugar, que admite prueba en contrario.

- En segundo lugar, que, por aplicación de las reglas previstas al efecto en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, dicha residencia fiscal pueda ubicarse en el País Vasco y dentro del País Vasco en Bizkaia, reglas que son coincidentes con las previstas para la fijación inicial de la residencia en España.

— Que, en base a todo lo referido, en el caso consultado, a la hora de fijar la residencia fiscal en Bizkaia del contribuyente podría utilizarse como criterio de atracción de competencia de exacción la presunción de residencia del mismo en el lugar en que van a residir el cónyuge y los hijos menores, presunción que podría, no obstante, ser objeto de prueba en contrario mediante la acreditación de la permanencia durante más de 183 días fuera de Bizkaia y del territorio español.

Recuerda en este ámbito la Hacienda Foral que para determinar el período de permanencia en Bizkaia se deben computar las ausencias temporales, acudiendo a la interpretación que ha hecho de dicha noción el Tribunal Supremo, en sus sentencias de 28 de noviembre de 2017 (sentencias números 1.829/2017, 1.850/2017, 1.860/2017 y 1.834/2017) en las que el Alto Tribunal ha venido a señalar que al efecto "...se atenderá exclusivamente al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, sin que para su concurrencia pueda ser vinculado a la presencia de un elemento volitivo o intencional que otorgue prioridad a la voluntad del contribuyente de establecerse de manera ocasional fuera del territorio español, con clara intención de retorno al lugar de partida".

../..

**Jurisprudenzia**  
**Jurisprudencia**

---

## Los servicios para mayores de las cooperativas de viviendas en comunidad bajo la fórmula de "co-housing" tributan en IVA como actividad sujeta y no exenta

# J01

Diario LA LEY, nº 9727, de 3 de noviembre de 2020



**Tribunal Superior Justicia Castilla-La Mancha**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 195/2020, 5 junio**  
**Rec. 667/2018**

### CONTENIDO

El solo hecho de que una Cooperativa de viviendas autorización de la creación del Centro RM y que obtuviese la licencia de obras para la construcción de una residencia de mayores, no quiere decir sin más que las residencias de mayores sean equiparables, a los efectos de la exención del IVA, a las prestaciones de servicios de asistencia social a la tercera edad, que es la actividad que se encuentra exenta.

La particularidad del caso es que pese a ostentar la cooperativa los requisitos para poder ser considerada de carácter social, no es una residencia que preste servicios de asistencia social.

Dispone de determinados servicios propios de un establecimiento hotelero que distan de los de residencia de ancianos (se trata de apartamentos independientes con uno o dos dormitorios con baño/s y cocina incluidos) y es habitual que en los mismos pernocten sus hijos y nietos.

Los precios de la utilización de las viviendas están por encima de lo que una persona en condiciones de necesidad podría pagar; que los usuarios pueden residir en sus instalaciones el tiempo que libremente decidan, siendo normal que lo hagan solo ocasionalmente y como segunda residencia; los socios no padecen en el momento de incorporarse a la Cooperativa ningún tipo de estado de necesidad o carencia; y las actividades lúdicas son autogestionadas por los socios.

La Cooperativa está formada por personas de entre 54 y 90 años y funciona bajo la novedosa fórmula de "co-housing" o vivienda colaborativa. La vida se articula a través de apartamentos absolutamente independientes en los que cada residente puede usar del mismo modo que en una vivienda tradicional, o bien, a su libre elección, y de la manera y en los momentos que decida, en unión de las zonas comunes de que dispone la entidad y utilizando o no los servicios existentes a demanda de los residentes.

Además, la cooperativa no ha resultado adjudicataria de contrato algún derivado del Acuerdo Marco para la concesión de servicios de carácter social.

Los servicios cuestionados no pretenden cubrir necesidades básicas de la "tercera edad", sino proporcionar los medios para que los beneficiarios disfruten de una forma de vida mucho más placentera y completa, al modo de lo que coloquialmente se denomina "resort", pero especializado en personas maduras.

Aunque pudiera calificarse como un establecimiento de "asistencia a la tercera edad", los servicios que presta la cooperativa no son prestaciones de servicios de asistencia social, ni sus destinatarios son necesariamente incardinables en el concepto de "tercera edad"; desarrolla una actividad sujeta y no exenta en el IVA teniendo derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los términos establecidos legalmente.



**Néstor Carmona Fernández**  
**Inspector de Hacienda del Estado**  
**Miembro del Consejo Asesor de Carta Tributaria**

## CONTENIDO

En la cabecera de una edición reciente de esta revista nos hacíamos eco, con espíritu crítico, de una Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2020, de una notable trascendencia en alguna de sus consideraciones («Tribunales y fiscalidad internacional: el zapato equivocado», Carta Tributaria Opinión no 65-66, agosto-septiembre 2020).

Al margen de la cuestión técnica entonces debatida (y debatible) concerniente a la noción de establecimiento permanente, la sentencia ponía de manifiesto unos principios en buena medida novedosos en materia de normativa bilateral, referidos a la incidencia interpretativa de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.

Se afirmaba literalmente que:

«en ningún caso:

- a) tal interpretación podría proyectarse retroactivamente sobre un caso regido por la norma anterior;
- b) tal interpretación podría fundarse exclusivamente en comentarios, modelos o pautas interpretativas que no hayan sido explícitamente asumidos por los Estados signatarios en sus convenios, a los efectos de los artículos 94 y 96 CE, sin perjuicio de que el criterio establecido pueda servir de orientación a los tribunales cuando el comentario o recomendación pueda coincidir con la resultante de interpretar el propio convenio u otros, o las demás fuentes del ordenamiento; y
- c) en ningún caso puede la interpretación adoptada por la Administración y por los Tribunales dar lugar a una situación de doble imposición sin valorar previamente la tributación efectiva acreditada en el otro país firmante del Convenio y las posibilidades de evitarla que prevé el artículo 23, en relación con sus concordantes, del propio convenio.»

Subrayábamos, dejando un lado este último apartado —de difícil comprensión— la enorme trascendencia que representaba una visión tan restrictiva del alcance de los comentarios/recomendaciones dictadas por la OCDE en materia de interpretación de los convenios para evitar la doble imposición. Como nos decantábamos, asumiendo siempre su carácter no normativo, por mantener su influencia orientativa e integradora, imprescindible para una viable y consensuada inteligencia de las disposiciones contenidas en los convenios para evitar la doble imposición, siempre en términos casuísticos y razonablemente coherentes con los escuetos postulados recogidos en las normas convenidas.

Pues bien, una nueva Sentencia de 23 de septiembre de 2020 (recurso de casación no 1996/2019), proyectándose sobre otra cuestión, no menos trascendental (el alcance de la figura del beneficiario efectivo como cláusula restrictiva de ciertas ventajas fiscales dispuestas en los convenios), reproduce a pleno pulmón los criterios antes mencionados, generando jurisprudencia.

Fuimos ya críticos cuando, hace ya unos cuantos años, el mismo Tribunal Supremo en alguna de sus decisiones llegó a postular que los repetidos comentarios al Modelo de Convenio constituían una suerte de «interpretación auténtica» de las normas bilaterales o que vinculaban a la Administración materialmente en sus «recomendaciones», por considerarlo una apreciación excesiva, como quizá quepa serlo ahora, cuando su perspectiva varía 180 grados y se pronuncia en términos tan rotundos como los antes descritos.

En este punto sólo procedería remitirnos a las reflexiones que se vertían en el texto del editorial anterior, principalmente referidas al enorme grado de incertidumbre, a pesar de que una primera impresión pudiera sugerir lo contrario, que puede procurar que se ponga en tela de juicio toda doctrina contenida en los repetidos comentarios, no coetánea de un determinado tratado, o aquella que no encuentre respaldo en el propio texto de la norma bilateral, en interpretaciones consensuadas por ambos Estados o en pautas interpretativas estrictamente domésticas. Suscita preocupación por el incierto futuro interpretativo y también por el incierto pasado interpretativo, en multitud de materias cuya aplicación práctica se ha venido asentando en las recomendaciones de todo orden, contenidas en aquellos comentarios, salpicando principalmente la esfera de la fiscalidad de las rentas transfronterizas.

Partiendo de lo indiscutible que resulta calificar los instrumentos de soft law en sus justos términos y su naturaleza no normativa, cuestionar su componente integrador («en la medida en que no entren en conflicto con postulados anteriores, siempre ponderando las circunstancias, caso por caso y comentario por comentario»), arroja al vacío un numeroso abanico de criterios interpretativos, hasta ahora pacíficamente asentados en la práctica, y que podrían ser violentamente disputados, en un sentido u otro, con las nuevas lentes, con los nuevos zapatos con los que parece que habrá que recorrer y reinterpretar ese camino.

En cualquier caso, se comparta o no, otra cosa no queda, que tomar nota de esta nueva posición jurisprudencial, en la medida en que se proyecta sobre un extremo capital en la fiscalidad internacional.

../..



**Gorka Echevarría Zubeldia**  
**Especialista en IVA internacional**

## SUMARIO

- I. Supuesto de hecho
- II. Cuestiones planteadas ante el tribunal
- III. Razonamiento del tribunal
- IV. Análisis crítico de la sentencia

## RESUMEN

La sentencia World Com versa sobre el efecto en la regularización de las deducciones de la concesión de descuentos cuando estos se conceden de forma global, sin distinguir entre aquellos que se refieren a operaciones intracomunitarias y los que inciden sobre operaciones domésticas. El presente comentario analiza si la decisión evacuada por el TJUE produce o no un enriquecimiento injusto de la Administración Tributaria que inspeccionó al contribuyente.

## CONTENIDO

### I. Supuesto de hecho

Analicemos la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de mayo de 2020 (Asunto C-684/18).

La compañía finlandesa Nokia suscribió en 2004 un contrato de distribución con World Comm Trading, sociedad establecida en Rumania, por la que esta última se comprometía a distribuir equipos de telefonía móvil de Nokia.

Los bienes en cuestión se distribuían por Nokia desde distintos Estados miembros de la UE como Finlandia, Alemania, Hungría y Rumanía.

World Comm Trading realizaba adquisiciones intracomunitarias de dichos bienes cuando estos procedían de Finlandia, Alemania y Hungría.

Y cuando adquiría los bienes en Rumania, esas operaciones al ser facturadas con IVA rumano por Nokia, desde su NIF IVA local, eran calificadas como entregas domésticas.

Nokia concedía descuentos trimestralmente por volumen de ventas de forma global, sin distinguir entre aquellos que corresponden a las entregas intracomunitarias que realizaba desde Finlandia, Alemania y Hungría de los que se referían a las entregas de bienes domésticas. Estos descuentos se sustanciaban en facturas rectificativas consolidadas emitidas por el NIF IVA finlandés de Nokia.

Durante el curso de una Inspección fiscal a World Comm Trading, las Autoridades Tributarias rumanas detectaron que había imputado todos los descuentos recibidos durante el periodo inspeccionado a las cuotas de IVA autoliquidadas como adquisiciones intracomunitarias, sin haber distinguido qué parte de los descuentos se tendrían que haber atribuido a las operaciones domésticas con Nokia desde su NIF IVA rumano.

Frente a la liquidación practicada contra World Comm Trading, esta empresa decidió apelar y el caso se revisó por la Corte de Apelación de Bucarest, quien remitió el asunto prejudicial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. El Tribunal rumano planteó dudas sobre la posibilidad de exigir el ajuste a la baja de las cuotas deducibles de IVA a un empresario o profesional como consecuencia de la recepción de descuentos globales que se referían tanto a entregas domésticas como intracomunitarias, cuando el proveedor no corrigió sus cuotas repercutidas.

### II. Cuestiones planteadas ante el tribunal

El Tribunal rumano se plantea si, a pesar de la contundencia de la dicción del artículo 90 de la Directiva que conlleva que «en los casos de (...) reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen» no resulta contrario al principio de neutralidad, exigir a World Comm Trading la devolución de cuotas deducidas de IVA por ocasión de la recepción de descuentos globales que erróneamente imputó en su integridad a las adquisiciones intracomunitarias con Nokia.

..//..





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

## RESUMEN

La sentencia del Tribunal analiza los requisitos necesarios para determinar si se produce doble imposición entre un Impuesto Estatal y un Impuesto Autonómico, determinando la nulidad de la disposición analizada.

## CONTENIDO

Dentro del intento de obtención de mayor número de recursos por parte de las Comunidades Autónomas nos encontramos con la creación de un nuevo hecho imponible, que grava la afección medio ambiental causada por las centrales nucleares en Castilla y León, incluido dicho hecho imponible dentro del Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos de agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión.

En la medida en que el Estado, a través de la Ley 15/1992 creó los impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y de residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, el Gobierno Español decidió plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto del nuevo hecho imponible Castellano Leonés, al considerar que se producía doble imposición, incumpliendo lo previsto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980 sobre financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA).

El recurso del Estado sostiene que ambos impuestos recaen sobre el mismo hecho imponible (los residuos que genera una central nuclear) existiendo coincidencia en el resto de los elementos esenciales como sujetos pasivos y bases imponibles.

La Comunidad Autónoma de Castilla y León alega que el impuesto impugnado es distinto del estatal, teniendo el impuesto autonómico una finalidad extrafiscal, algo de lo cual adolece el estatal según su criterio.

Insiste en que el Impuesto autonómico recae sobre un fin medioambiental, que es el efecto negativo que genera a la población local el almacenamiento de residuos nucleares, debiéndose dedicar el dinero al desarrollo de la zona afectada, algo de lo que carece el impuesto estatal.

A su vez señala que el proceso de gestión de residuos tiene su especificidad propia dotada en la propia Ley 25/1964 y por tanto el almacenamiento temporal de los residuos nucleares es una actividad distinta al proceso de producción de energía en una central nuclear.

El Tribunal Constitucional, en sentencia de 15 de julio de 2020 (recurso de inconstitucionalidad 4929/2019) señala que existe doctrina constitucional consolidada señalando que las prohibiciones de equivalencia establecidas en el artículo 6 de la LOFCA no radica en impedir sin más la doble imposición, sino es que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera el ejercicio de poder tributario para los distintos niveles territoriales.

Y esto exige examinar todos los elementos esenciales de los tributos debiendo de existir una coincidencia en la mayoría de estos.

Así el Tribunal procede a analizar esos elementos esenciales de los dos tributos:

— Hecho imponible:

- En el Impuesto Autonómico, el hecho imponible lo constituye el riesgo de alteración del medioambiente provocado por el combustible nuclear gastado almacenado temporalmente.
- En el Estatal, existen dos hechos imponibles, la producción el combustible nuclear gastado como una determinación de la fuente de ingresos obtenidos por la instalación y la producción de residuos radioactivos.

— Sujetos pasivos: en ambos impuestos los contribuyentes serán los que exploten las actividades descritas en el hecho imponible.

— Base imponible y gravamen:

- En el Impuesto autonómico, la base imponible son los elementos que forman parte del combustible gastado, fijándose una cuota de 6.000 euros por cada elemento.

..//..

**Es admisible rectificar la opción de tributación basada en una comunicación de datos de la AEAT incorrecta**

**J05**

**Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020**



**Tribunal Superior Justicia Aragón  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 197/2020, 15 junio  
Rec. 482/2019**

## **RESUMEN**

La incorrecta calificación de la prestación económica por cuidado de menor a cargo afectado de enfermedad grave, motivó el error en la formación de la voluntad de los declarantes por lo que se admite el recurso excepcionalmente y aun partiendo del carácter invariable del ejercicio de la opción por la tributación conjunta o individual.

## **CONTENIDO**

Debe aceptarse el cambio de opción de tributación, pasando de la modalidad individual a la modalidad de tributación conjunta cuando el contribuyente se apercibe de su error, - motivado además por un cambio de criterio de la Administración Tributaria-, y de que la opción escogida perjudica sus intereses legítimos.

Es cierto que la regla general de la que debe partirse, es la del carácter invariable de la opción pero en el caso, se da la particularidad de que la opción por la tributación conjunta fue elegida por los contribuyentes, al resultar en principio la más favorable a sus intereses, y conforme a los criterios hasta entonces seguidos por la Administración, por lo que un cambio criterio posterior de la Administración, aunque sea legítimo resulta perjudicial para los contribuyentes y no puede impedir la posibilidad de estos de modificar su decisión sobre la opción de tributación, al hallarse la anterior viciada, por causas ajenas a su voluntad, y, en todo caso, imputables a la propia actuación de la Administración tributaria.

El TSJ reconoce el derecho de los recurrentes a que se realicen nuevas liquidaciones aplicando la Administración tributaria su actual criterio de interpretación, pero conforme a la opción de tributación individual por la que optaron los recurrentes en el trámite de alegaciones, en el escrito de reclamación económico-administrativa y en este recurso, devolviendo el importe pagado que proceda, con sus intereses de demora.

En el caso en particular que analiza la sentencia se optó por la tributación individual con motivo de una inclusión errónea de la prestación económica por cuidado de menor a cargo afectado de enfermedad grave en los datos fiscales y en los borradores de declaración del impuesto sobre la renta, como "Rendimientos de Trabajo" por lo que debe ceder el carácter en principio invariable del ejercicio de la opción por la tributación conjunta o individual, en los casos de error en la formación de la voluntad propiciado por una comunicación de datos que contenía una incorrecta calificación de la prestación económica por cuidado de menor a cargo afectado de enfermedad grave, porque ello fue lo que determinó que los cónyuges se acogieran a una opción de tributación que puede ser ahora excepcionalmente modificada.



**Tribunal Supremo  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 1219/2020, 29 septiembre  
Rec. 1735/2019**

## RESUMEN

La deducción por rentas del trabajo obtenidas en Ceuta y Melilla es susceptible de ser prorrateada en proporción a la parte del periodo impositivo en que el trabajador residió de manera habitual y efectiva en una de estas ciudades.

## CONTENIDO

El concepto de "residencia habitual en Ceuta y Melilla" a los efectos de la deducción por rentas del trabajo allí obtenidas, se refiere a los contribuyentes que, al menos durante una parte del periodo impositivo hayan residido en Ceuta o Melilla, y tienen derecho a la deducción en proporción al tiempo de su residencia en dichas ciudades.

Esta es la interpretación que el Supremo postula de la versión aplicable al caso por motivos temporales del art. 68.4 de la LIRPF.

De este modo, la deducción por rentas del trabajo obtenidas en Ceuta y Melilla es susceptible de ser prorrateada en proporción a la parte del periodo impositivo en que el trabajador residió de manera habitual y efectiva en una de estas ciudades.

Para la Sala, el precepto establece una ecuación inescindible la deducción debe ser proporcional al tiempo de estancia.

Este criterio de proporcionalidad, sin exclusión alguna, es el que con carácter general debe aplicarse a cualquier de las situaciones, respecto del las rentas -en este caso de trabajo- obtenidas en Melilla, en atención a un presupuesto fáctico, cual es el vivir -residir-en Melilla de manera real y efectiva.

La reforma del precepto por la Ley 6/2018 es buena prueba de que debe ser así porque la reforma en nada modifica en puridad el régimen legal preestablecido, pues solo añade la expresión "Los contribuyentes que tengan su residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla", con lo que el legislador lo que ha querido establecer es una nítida distinción del concepto legal de residencia habitual, descrito en el art. 72, para significar una realidad autónoma y en referencia a la deducción que se contempla, y definir la residencia como presupuesto del derecho a deducir pues viene dada por el hecho de residir o morar como realidad material y efectiva.



**Tribunal Supremo**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 1329/2020**  
**15 octubre**  
**Rec. 6189/2017**

## RESUMEN

Excepcionalmente el contribuyente no está obligado a mantener la opción original pudiendo ejercer nuevamente esa opción si en la regularización se le aplicara un nuevo régimen sustantivo siempre y cuando en el marco de las actuaciones inspectoras que le han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

## CONTENIDO

En el curso de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente, realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, y puede ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, siempre que en el marco de las actuaciones inspectoras que han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

Con esta tesis excepciona el Supremo la regla general de que cuando un contribuyente ejercita su opción, queda vinculado por ella y, por tanto, ha de estar y pasar por todos los efectos que se anudan a la opción escogida.

Y responde la excepción a la alteración de las premisas de las que partía la opción original

En el caso, se da una alteración sustancial de las circunstancias pues se deja de tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales para pasar a tributar por el régimen general, y el Supremo considera que en este caso, la opción sobre la imputación temporal de renta si es revocable.

Siguiendo con la premisa de que la irrevocabilidad de las opciones no es absoluta, da buena cuenta de ello la lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 34 LGT, que no tiene carácter cerrado y ofrece al contribuyente la posibilidad de pronunciarse nuevamente sobre el criterio de imputación de rentas.

La Sala incluso va más allá y sugiere que sería desproporcionado exigir del contribuyente que prevea todos los efectos que puedan derivarse de su "tacita opción", incluso que se torne desfavorable para sus intereses en los casos en los que el cambio de régimen no responde a una conducta sancionable del contribuyente. La opción original se habría convertido en este caso en un callejón del que es imposible salir, - señala la sentencia-.

Si la manifestación de voluntad inicial obedece a unas determinadas circunstancias, y estas circunstancias han cambiado sustancialmente, aquella opción inicial de manera sobrevenida deja de ser válida.

Ubica el Supremo la cuestión en lo que podría ser la aplicación de la cláusula "rebus sic stantibus", y entiende que en el curso de una Inspección se debe dar el interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropriamente, por haber ejercitado dicha opción original.

Y a mayores, en el caso, consta en el Acta de la que no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias y, por ello, no se ha incoado ningún procedimiento sancionador, de lo que se puede presumir que el proceder del contribuyente no revela un comportamiento culpable, por lo que si situación no es comparable a la de aquel otro que se ha conducido de modo culpable, por ejemplo, utilizando medios fraudulentos, para poder tributar por un régimen que, a la postre, no le correspondía por no reunir los requisitos.

**La regularización del IRPF es íntegra y permite incluir al arrendador la bonificación por alquiler de una vivienda no declarada**

**J08**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020



**Tribunal Supremo  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 1312/2020  
15 octubre 2020  
Rec. 1434/2019**

## RESUMEN

Al tenerse en cuenta los rendimientos declarados tras el requerimiento deberá, a su vez, aplicarse la reducción correspondiente como derecho del contribuyente en la liquidación que se practique.

## CONTENIDO

Con el fin de aclarar las discrepancias observadas en la autoliquidación por el IRPF, la Administración tributaria inició el correspondiente procedimiento de verificación de datos, solicitando al obligado tributario la aportación de diversa documentación relacionada con un bien inmueble del que era titular. El procedimiento finalizó con liquidación provisional, de la que resultó una cantidad a ingresar por haberse incluido rendimientos del capital inmobiliario no declarados por el inmueble del que se había solicitado información y que figuraba en la autoliquidación del ejercicio regularizado como generador de imputación de rentas inmobiliarias y se minoró la imputación de renta inmobiliaria consignada en la declaración por el tiempo en que dicho inmueble había estado arrendado.

El recurso contencioso-administrativo interpuesto por el contribuyente fue estimado al entenderse que para que el interesado reconociese la existencia del rendimiento obtenido del alquiler del inmueble, si bien había sido precisa la actuación administrativa, ello no quiere que se exigiera ineludiblemente que los rendimientos fueran declarados por el contribuyente; la LGT regula de forma separada la declaración tributaria y la autoliquidación y la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no alude a la autoliquidación, sino que expresamente se refiere a la declaración, por lo que ha de aplicarse el concepto de declaración que se contiene en la LGT de forma que en la regularización practicada por la Administración al tenerse en cuenta los rendimientos declarados tras el requerimiento si se debe aplicar la reducción correspondiente como derecho del contribuyente en la liquidación que se practique.

La Sala comparte este argumento y precisa el alcance de la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente", contenida en el artículo 23.2 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, a efectos de la aplicación de la reducción del 60% sobre los rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda en el sentido de entender que se trata de una limitación que afecta a las declaraciones, y no a la comprobación de las autoliquidaciones.

Señala en consecuencia la sentencia que la regularización de una autoliquidación necesariamente tiene que íntegra, tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica, y sin perjuicio de la potestad sancionadora de la Administración por la declaración extemporánea, o por la falta de esa declaración.

El principio de buena administración impone a la Administración que inicia un procedimiento de comprobación, verificación de datos o inspección y procede a la regularización del contribuyente, a extender sus efectos no solo al tributo gestionado, sino a todos aquellos que estén relacionados directamente con los mismos presupuestos fácticos.

## La exclusión de deducción de las atenciones a clientes no es contraria a la normativa UE sobre IVA

# J09

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020



**Tribunal Supremo**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 1203/2020**  
**25 septiembre 2020**  
**Rec. 2989/2017**

### RESUMEN

El artículo 17.2 de la Sexta Directiva, se limita a establecer que el derecho a deducir debe reconocerse "en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas" y por ello la normativa interna no incurre en una extralimitación del derecho a deducir prohibida por el Derecho de la Unión.

### CONTENIDO

La limitación establecida en el artículo 96. Uno.5º LIVA, que excluye la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes destinados a atenciones a clientes, no es contraria a los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva.

El artículo 17.2 de la Sexta Directiva, se limita a establecer que el derecho a deducir debe reconocerse "en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas" y por ello la normativa interna no incurre en una extralimitación del derecho a deducir prohibida por el Derecho de la Unión.

Ofrece la LIVA dos posibilidades: una, que se cumplan los requisitos previstos en la excepción y se este ante un supuesto de consumo sujeto y no exento, con derecho a deducción; y otra, que quien entregue los bienes (o preste los servicios) no se pueda deducir las cuotas del impuesto soportadas en la adquisición de bienes y servicios al no serle de aplicación la excepción y este es el caso que se cuestiona y que se trata de un autoconsumo no sujeto.

El Supremo entiende que no pueden deducirse las cuotas soportadas por IVA derivadas de la adquisición de diverso material de terraza como mesas, sillas, sombrillas y pies de sombrillas, porque se trata de entregas gratuitas englobadas en el concepto de entregas de bienes como atenciones a clientes con encaje en el artículo 96. Uno. 5º de la Ley 37/1992.

Y aclara que al contrario de lo sostenido por la empresa recurrente dedicada a la hostelería, no son entregas onerosas y cesiones de uso a los titulares de los establecimientos que se vinculan a la compra de bebidas de la marca que se publicita.

Matiza la Sala que la entrega del mobiliario de terraza debe considerarse como atenciones a clientes y no como un objeto publicitario porque estos son los que carecen de un valor comercial intrínseco y en el caso, los elementos entregados tienen valor y entidad propios puesto que cubren necesidades concretas de los establecimientos que los reciben al disponer de un mobiliario necesario para su actividad que, de no haberse obtenido se deberían haber en el mercado con el consiguiente desembolso económico.

La interpretación conjunta de los artículos 9. 1º, 7. 7º y 96. Uno.5º LIVA interpretados conforme a la Directiva llevan a afirmar que no con contrarios a ella, sin que necesario plantear cuestión prejudicial, - concluye el Supremo-.

## La cesión de cartera de clientes de un dentista por motivo de jubilación no está exenta de IVA

# J10

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 68, noviembre 2020



**Tribunal Supremo**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 1249/2020**  
**2 octubre 2020**  
**Rec. 369/2019**

### RESUMEN

La exención constituye una excepción al principio de que todos los suministros y servicios están sujetos al IVA, y debe interpretarse en sentido estricto, de suerte que por ello no cabe ampliar su ámbito de aplicación más allá de lo que sirve a ese interés general.

### CONTENIDO

Si no se prestan servicios de protección de la salud no se trata de una prestación exenta conforme a lo previsto en el artículo 20. Uno.3º LIVA, con menos razón se puede aplicar la exención a servicios que no están relacionados con las competencias profesionales de los médicos y sanitarios, como lo es una cesión de la cartera de clientes.

Y en igual sentido se pronuncia la Directiva IVA en su letra e) del artículo 132 apartado 1 que tiene por finalidad facilitar el acceso a determinadas prestaciones de servicios, siempre que estén relacionados directamente con el cuidado de la salud o cuya finalidad es terapéutica.

Una interpretación literal del artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, impone entender que una prestación debe estar exenta si cumple dos requisitos: constituir una asistencia a personas físicas y, por otro, realizarse en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias.

Ello debe ser así porque la finalidad de la es la de reducir el coste de la asistencia sanitaria y hacerla más accesible a los particulares.

En la medida en que las cesiones de carteras de clientes, no son servicios relacionados directamente con la salud y la exención constituye una excepción al principio de que todos los suministros y servicios están sujetos al IVA, de forma que como excepción debe interpretarse en sentido estricto, de suerte que por ello no cabe ampliar su ámbito de aplicación más allá de lo que sirve a ese interés general.

Por ello el Supremo, en respuesta a la cuestión con interés casacional planteada declara que no resulta aplicable la exención prevista en los apartados 3º y 5º del artículo 20. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido a la transmisión de cartera de clientes de un profesional médico o sanitario al cesar en su actividad profesional porque este tipo de exención en el IVA solo se aplica a los servicios médicos y sanitarios.



## Sobre la incompatibilidad establecida en el arte 107 TFUE en las exenciones fiscales. Comentarios a la Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017 y su aplicación actual

# J11

Tributos locales, N.º. 146, 2020



**Antoni Bergas Forteza**  
**Profesor asociado del área de Derecho Financiero y Tributario**  
**Universidad de las Islas Baleares**  
**Doctorando en Derecho y Funcionario Público**

### SUMARIO

- I. Cuestiones previas. Exenciones fiscales establecidas a favor de la Iglesia en el marco del acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos y su regulación en el derecho Español
- II. Comprensión en el ámbito de la de la pro hibición establecida en el artículo 107.1 TFUE de una exención fiscal a favor de la Iglesia Católica referida a un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa.
- III. Situación y aplicación actual.
- IV. Conclusiones.

### RESUMEN

La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de junio de 2017 supuso en punto de inflexión respecto a la aplicación de exenciones a determinadas entidades bajo el riesgo de ser consideradas como ayuda de Estado. En concreto, se hace mención a la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y a su aplicación sobre determinados bienes inmuebles que revisten un uso mixto, es decir, un uso económico y no económico. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea trasladó al juez nacional el deber de comprobar en qué medida el inmueble sobre el que se realizan las obras objeto de la exención se destina a una actividad u otra, a efectos de determinar la aplicación y el grado de la exención en el ICIO.

### CONTENIDO

#### **I. CUESTIONES PREVIAS. EXENCIONES FISCALES ESTABLECIDAS A FAVOR DE LA IGLESIA EN EL MARCO DEL ACUERDO ENTRE EL ESTADO ESPAÑOL Y LA SANTA SEDE SOBRE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SU REGULACIÓN EN EL DERECHO ESPAÑOL**

1. Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979 El artículo cuarto del Acuerdo sobre asuntos económicos firmado entre el Estado español y la Santa Sede establece y enumera el seguido de exenciones fiscales a las cuales tiene derecho dicha institución dentro del territorio español.

En primer lugar su letra A) hace referencia al derecho a la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana, actualmente Impuesto sobre Bienes Inmuebles, de determina dos Inmuebles destinados al culto, residencia, oficinas o formación religiosa, concretamente: los templos y capillas destinados al culto, y, así mismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral: la residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas; los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales; los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas; y los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Ordenes, Congregaciones Religiosas e Institutos de Vida Consagrada.

Ya en la letra B) del apartado primero del artículo se contempla igualmente la exención total y permanente sobre en este caso los inmuebles reales, sobre la renta y sobre el patrimonio. Ahora bien, cabe indicar lo establecido en su párrafo siguiente, el cual dispone que la exención no alcanzará a aquellos inmuebles que deriven del ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido. De esta manera advertimos como la exención no será de aplicación en los casos en los que la base derive de actividades económicas cuando su uso este cedido, cabiendo contemplar y entender que en su caso contrario, es decir, que los inmuebles derivados del ejercicio y uso para la explotación económica no cedido, por cuenta propia, entrarán dentro de esta exención total y permanente contemplada en el Acuerdo. De ello nace la posible incompatibilidad con lo establecido en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea artículo 107,1, cuestión clave, la cual tendremos la oportunidad de analizar más detenidamente a lo largo de este comentario. Seguidamente, la letra C) del artículo hace referencia a la exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y el de Transmisiones Patrimoniales, condicionada la exención a que la adquisición de los bienes o derechos se destinen al culto, a la sustentación del clero y ejercicio de la caridad. Finalmente, la letra D) contempla la exención de las contribuciones especiales y de las tasas de equivalencia, en tanto recaigan sobre los bienes enumerados en la letra A) del artículo. Observamos así como nuevamente la exención irá siempre limitada a un destino y finalidad no económica, no relacionado con una actividad económica.

..//..

## El Supremo reafirma su nueva doctrina sobre la exención en IRPF de la indemnización obligatoria por cese de los Altos directivos

# J12

Diario LA LEY, n° 9739, de 19 de noviembre de 2020



**Tribunal Supremo**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 4 Septiembre 2020**

### CONTENIDO

En los supuestos de extinción del contrato de alta dirección, por desistimiento del empresario, existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de siete días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, esta indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo.

Como indica el Abogado del Estado es la Sala de lo Social la que tiene la última palabra en la interpretación del art. 11 del RD 1382/1985, pues se trata de una norma propia de la rama social del derecho y la jurisprudencia de otras salas del Tribunal Supremo resulta perfectamente trasladable al ámbito contencioso-administrativo.

Esta doctrina confirma, la ya plasmada por el Supremo en su Sentencia 1528/2019, de 5 de noviembre en el recurso 2727/2017 en la que cambiando el criterio anterior del Alto Tribunal se dijo que lo relevante es el carácter obligatorio de la indemnización, en una cuantía mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, en esa cuantía la indemnización está exenta de tributación en el IRPF.

Con esta doctrina no se genera una eventual situación de enriquecimiento injusto de la Administración respecto de la renta que sobrepase el límite obligatorio de la exención puesto que no puede olvidarse que el sujeto pasivo no declaró las rentas percibidas en concepto de indemnización por cese.

## No siempre resulta imposible cambiar el criterio de imputación temporal de renta durante una regularización tributaria

# J13

Diario LA LEY, n° 9740, de 20 de noviembre de 2020



**Tribunal Supremo**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 15 Octubre 2020**

### RESUMEN

Excepcionalmente el contribuyente no está obligado a mantener la opción original pudiendo ejercer nuevamente esa opción si en la regularización se le aplicara un nuevo régimen sustantivo siempre y cuando en el marco de las actuaciones inspectoras que le han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

### CONTENIDO

En el curso de una regularización de la situación tributaria de un contribuyente, realizada en un procedimiento de inspección, provocando un cambio en el régimen sustantivo de tributación aplicable, el interesado no está obligado a mantener la opción original con respecto a los criterios de imputación temporal de renta, y puede ejercer nuevamente esa opción con arreglo al nuevo régimen sustantivo aplicable, siempre que en el marco de las actuaciones inspectoras que han conducido al cambio de régimen se haya puesto de manifiesto la inexistencia de indicios de la comisión de infracciones tributarias.

Con esta tesis excepciona el Supremo la regla general de que cuando un contribuyente ejercita su opción, queda vinculado por ella y, por tanto, ha de estar y pasar por todos los efectos que se anudan a la opción escogida.

Y responde la excepción a la alteración de las premisas de las que partía la opción original

En el caso, se da una alteración sustancial de las circunstancias pues se deja de tributar por el régimen especial de sociedades patrimoniales para pasar a tributar por el régimen general, y el Supremo considera que en este caso, la opción sobre la imputación temporal de renta si es revocable.

Siguiendo con la premisa de que la irrevocabilidad de las opciones no es absoluta, da buena cuenta de ello la lista de derechos y garantías de los obligados tributarios contenida en el artículo 34 LGT, que no tiene carácter cerrado y ofrece al contribuyente la posibilidad de pronunciarse nuevamente sobre el criterio de imputación de rentas.

La Sala incluso va más allá y sugiere que sería desproporcionado exigir del contribuyente que prevea todos los efectos que puedan derivarse de su "tacita opción", incluso que se torne desfavorable para sus intereses en los casos en los que el cambio de régimen no responde a una conducta sancionable del contribuyente. La opción original se habría convertido en este caso en un callejón del que es imposible salir, - señala la sentencia-.

Si la manifestación de voluntad inicial obedece a unas determinadas circunstancias, y estas circunstancias han cambiado sustancialmente, aquella opción inicial de manera sobrevenida deja de ser válida.

Ubica el Supremo la cuestión en lo que podría ser la aplicación de la cláusula " rebus sic stantibus", y entiende que en el curso de una Inspección se debe dar el interesado la posibilidad de volver a optar por el régimen de imputación de rentas que, en su criterio, le fuera más favorable, pues en otro caso se le estaría sancionando impropiaamente, por haber ejercitado dicha opción original.

Y a mayores, en el caso, consta en el Acta de la que no existen indicios de la comisión de infracciones tributarias y, por ello, no se ha incoado ningún procedimiento sancionador, de lo que se puede presumir que el proceder del contribuyente no revela un comportamiento culpable, por lo que si situación no es comparable a la de aquel otro que se ha conducido de modo culpable, por ejemplo, utilizando medios fraudulentos, para poder tributar por un régimen que, a la postre, no le correspondía por no reunir los requisitos.

**Para deducirse todo el IVA de la compra de un turismo debe probarse la exclusividad de afectación a la actividad empresarial o profesional**

**J14**

Diario LA LEY, nº 9741, de 23 de noviembre de 2020



**Tribunal Superior Justicia Andalucía  
Sala de lo Contencioso-administrativo  
Sentencia 1651/2020, 23 junio  
Rec. 1161/2017**

## RESUMEN

La prueba de la afectación exclusiva del vehículo al ejercicio de la actividad empresarial no constituye una prueba imposible o de difícil práctica pero sí que requiere de una acreditación singularizada, que en el caso examinado ha resultado insuficiente.

## CONTENIDO

La carga de acreditar un grado de afectación distinto al determinado por la presunción, no solo se impone al contribuyente, sino a la Administración, pues ésta está legalmente obligada a regularizar la deducción derivada de la presunción cuando "se acredite" un porcentaje distinto a aquél", y como mantiene el Supremo, la prueba de la afectación exclusiva del vehículo al ejercicio de la actividad empresarial no es una prueba imposible o de difícil práctica.

Partiendo de esta premisa en cuanto a la prueba de la afectación de un vehículo, en el caso, entiende el Tribunal que por parte del contribuyente no se ha realizado un intento suficiente para acreditar la exclusiva afectación del vehículo al ejercicio de la actividad comercial.

Sugiere la sentencia que se podría haber aportado por ejemplo la relación de visitas realizadas con el vehículo, o haberse explicado los motivos de los desplazamientos; kilómetros realizados en cada uno de ellos; roturación del vehículo a nombre de la entidad, etc.

No basta con señalar la necesaria utilización del vehículo en el desarrollo de la actividad mercantil atendiendo al volumen de ventas, y por ello, fue correcto que el órgano de gestión entendiera que el vehículo adquirido solo podía entenderse afectado al ejercicio de la actividad empresarial en la proporción del 50 por 100, ya que no queda probada la exclusividad de dicha afectación que le hubiera permitido una deducción de hasta el 100 por 100 de la cuota soportada.

Ahora bien, en cuanto a la sanción impuesta, critica la sentencia que la única motivación es la de la regularización de la situación tributaria, y debe señalarse que aunque las razones sean adecuadas para la práctica de la liquidación tributaria, no son suficientes para articular el procedimiento sancionador ya que deja ausente de fundamento el porqué de la conducta seguida en cuanto merecedora de sanción.

No probada la intencionalidad y no basta con afirmar que la acción ilícita se ha producido porque éste es el resultado de la acción proseguida, hay que apreciar además el mínimo grado de voluntariedad que ha movido su consecución porque si se admitiera como causa del comportamiento negligente del agente infractor la simple resolución de su conducta antijurídica, se estaría privando de conocer la intencionalidad que ha presidido su realización, lo que es determinante para calibrar la culpabilidad del actor aunque lo haya sido en su grado más ínfimo, y por ello la Sala anula la sanción impuesta.

## Tratamiento del IVA soportado no deducible por compra de bienes de inversión a efectos de su amortización en Renta por un profesional

# J15

Diario LA LEY, n° 9742, de 24 de noviembre de 2020



**Tribunal Supremo**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 1333/2020, 15 octubre**  
**Rec. 1562/2019**

### RESUMEN

De cara a la determinación del rendimiento neto en estimación directa el importe del IVA soportado no deducible, satisfecho en la adquisición de bienes de inversión amortizables, forma parte del precio de adquisición de tales bienes y, por tanto, de la base de la amortización sobre la que se aplicará el coeficiente que corresponda para calcular las dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones.

### CONTENIDO

El importe del IVA soportado no deducible, satisfecho en la adquisición de bienes de inversión amortizables, sí forma parte del precio de adquisición de tales bienes y, por tanto, de la base de la amortización sobre la que se aplicará el coeficiente que corresponda para calcular las dotaciones del ejercicio fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones, de cara a la determinación del rendimiento neto en estimación directa normal de la actividad profesional de un contribuyente, a los efectos del IRPF.

Llega la Sala a esta conclusión no solo en aplicación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, que así lo indica, sino también por aplicación del principio de inscripción contable, en virtud del cual para que un gasto sea deducible fiscalmente tiene que estar previamente contabilizado.

Ambos principios implican que, tratándose de amortizaciones, si en la contabilidad no figura dotación alguna al respecto, no podrá deducirse nada en ese concepto, excepto que se de los gastos correspondientes a la amortización libre o acelerada, que, pese a que no estén registrados en la contabilidad, sí serían fiscalmente deducibles.

Pues bien, aplicando esta doctrina al supuesto que motiva el recurso y en cuanto al tratamiento que debe concederse al importe del IVA soportado no deducible, satisfecho en la adquisición de bienes de inversión, se da la circunstancia que los bienes de inversión si estaban contabilizados, por lo que el IVA soportado no deducible relativo a la adquisición de bienes de inversión si debía incluirse en la base sobre la que ha de aplicarse el coeficiente que corresponda para calcular las dotaciones del ejercicio, fiscalmente deducibles en concepto de amortizaciones, de cara a la determinación del rendimiento neto en estimación directa normal de la actividad profesional del interesado en el IRPF.

La inspección si admitió como gasto deducible del ejercicio correspondiente del IRPF las mismas cuotas de IVA soportado no deducibles, por lo que la modificación de las bases de amortización de los bienes de inversión para incluir ese IVA soportado no deducible, y la consiguiente deducción de un mayor gasto de amortización, tiene como efecto implícito la eliminación de la deducción de ese gasto de IVA soportado no deducible de los años regularizados con objeto de evitar deducir doblemente, aunque por distintos conceptos, su importe.