

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

# NOVEDADES

# TRIBUTARIAS

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

Zerga Administrazioiko Zuzendaritza  
Dirección de Administración Tributaria

## 2019

## n.º 201

martxoa

marzo

# 201

MARZO  
2019

# Sumario

NOVEDADES TRIBUTARIAS

## ARTÍCULOS

- A01 FÁTIMA PABLOS MATEOS**  
Las propuestas previas de tributación en el País Vasco: posible modelo hacia el cumplimiento cooperativo  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 432 (marzo 2019)
- A02 ANTONIO LONGAS LAFUENTE**  
Novedades en el Impuesto sobre el Valor Añadido para 2019  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 432 (marzo 2019)
- A03 MARÍA PILAR NAVARRO SCHIAPPACASSE**  
La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 432 (marzo 2019)
- A04 SEBASTIÀ LONGÀ MACIÀ**  
Análisis práctico de la deducción de vehículos en el IVA  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 432 (marzo 2019)
- A05 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**  
Horizontes en la Fiscalidad internacional: certidumbres e incertidumbres  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019
- A06 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**  
Anteproyecto de modificaciones de la imposición patrimonial  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019
- A07 DAVID GÓMEZ ARAGÓN**  
Tratamiento en el IVA de los bonos (vales, cupones, puntos, etc.) utilizados en promoción de ventas y fidelización de clientes (Parte I)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019
- A08 MARI CARMEN FUENTES GAMERO**  
Análisis de la tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes de las retribuciones de los artistas no residentes por actuaciones realizadas personalmente en España  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019
- A09 ARTURO MORANDO LLERANDI**  
En torno a la obligatoriedad del régimen fiscal especial del arrendamiento financiero  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019
- A10 ÓSCAR DEL AMO GALÁN**  
Nuevos pronunciamientos del Tribunal Supremo sobre el alcance de la inconstitucionalidad de la plusvalía municipal  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019
- A11 JAUME MENÉNDEZ FERNÁNDEZ**  
El Compliance Tributario: un escalón más hacia la transparencia fiscal  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019
- A12 JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
El Proyecto de Ley de Presupuestos del Estado para 2019 y algunas cuestiones subyacentes o colaterales (Los sumos valores de la Constitución Española de 1978)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019

# 201

- A 13** **ÁNGEL CARRASCO PERERA**  
Acuerdos comunitarios contra los alquileres turísticos  
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 948
- A 14** **PAULA PÉREZ FERNÁNDEZ**  
Plantas fotovoltaicas, ¿bienes muebles o inmuebles?  
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 948
- A 15** **FERNANDO MATESANZ**  
La tributación indirecta del comercio electrónico  
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 948
- A 16** **MARTA ESTEBAN — GONZALO GIL**  
Consideraciones sobre el último intento de aprobar las tasas Google y Tobin  
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 949
- A 17** **RAMÓN FALCÓN Y TELLA**  
El principio de proporcionalidad y las sanciones previstas en el art. 203.5 de la Ley General Tributaria  
Revista Quincena Fiscal, núm. 5
- A 18** **JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO**  
Notas críticas en torno a la doctrina administrativa sobre la ubicación de las comunidades de bienes y sociedades civiles en el marco de la imposición sobre la renta  
Revista Quincena Fiscal, núm. 5
- A 19** **CARMEN CALDERÓN PATIER**  
La fiscalidad del crowdfunding no financiero  
Revista Quincena Fiscal, núm. 5
- A 20** **JUAN CALVO VÉRGEZ**  
La entrada de la inspección tributaria en la sede de las empresas y en el domicilio constitucionalmente protegido (previa autorización judicial) a la luz de la jurisprudencia constitucional  
Revista Quincena Fiscal, núm. 5
- A 21** **IGNACIO MENDARO**  
El valor de mercado de los inmuebles en el Impuesto sobre el Patrimonio  
Diario LA LEY, nº 9372, de 7 de marzo 2019
- A 22** **MANUEL LUCAS DURÁN**  
Deducción en el Impuesto sobre Sociedades para fomentar la paridad de género en los Consejos de Administración de empresas: ¿una oportunidad perdida?  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 432 (marzo 2019)
- A 23** **ALEJANDRO MENÉNDEZ MORENO**  
El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales  
O la conjunción de dos enigmas: la informática y los impuestos  
Revista Quincena Fiscal, núm. 6
- A 24** **JUAN CALVO VÉRGEZ**  
La enajenación de los bienes objeto de embargo tributario: alcance del nuevo procedimiento de subasta introducido por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre  
Revista Quincena Fiscal, núm. 6
- A 25** **RAMÓN SOLER BELDA**  
La fiscalidad del tabaco en su fase minorista  
Revista Quincena Fiscal, núm. 6
- A 26** **JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ**  
El principio non bis in idem en el ámbito tributario a tenor de la reciente jurisprudencia del TEDH y el TJUE  
Revista Quincena Fiscal, núm. 6
- A 27** **MIGUEL GONZÁLEZ GARCÍA**  
El Impuesto sobre los Activos no Productivos de las Personas Jurídicas, un análisis de técnica legislativa  
Gaceta Fiscal, marzo 2019

# 201

- A28 IÑAKI ALONSO ARCE**  
La competencia de inspección ante una rectificación del domicilio fiscal  
Forum Fiscal Nº 251, marzo 2019
- A29 JAVIER ARMENTIA BASTERRA**  
Manual para una aproximación a la Norma Foral General Tributaria  
El método de estimación indirecta de determinación de la base imponible  
Forum Fiscal Nº 251, marzo 2019
- A30 MARTA GONZÁLEZ APARICIO**  
Perspectiva fiscal de las entidades de economía social  
Fiscalidad indirecta y economía social  
Forum Fiscal Nº 251, marzo 2019
- A31 JAVIER ARMENTIA BASTERRA**  
Novedades del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el ejercicio 2018  
Forum Fiscal Nº 251, marzo 2019
- A32 JOSÉ LUIS SILVESTRE LÓPEZ**  
Las consultas tributarias escritas  
Forum Fiscal Nº 251, marzo 2019
- A33 JAVIER ARMENTIA BASTERRA**  
Obligación de información de mecanismos de planificación agresiva  
Forum Fiscal Nº 251, marzo 2019
- A34 JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
Un futuro incierto en el que habrá que evitar los errores jurídico-tributarios del pasado  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- A35 BERNARDO VIDAL MARTÍ**  
La declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2018  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019
- A36 DANIEL CORONAS VALLE**  
Avances en materia de cooperación internacional, lucha contra el fraude y la evasión fiscal. El estado del arte en 2018  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019
- A37 ENRIQUE MUÑOZ LERMA**  
La controvertida aplicación de incentivos fiscales en el IRPF como consecuencia de las aportaciones voluntarias realizadas a colegios concertados  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019
- A38 DAVID GÓMEZ ARAGÓN**  
Tratamiento en el IVA de los bonos (vales, cupones, puntos, etc.) utilizados en promoción de ventas y fidelización de clientes (Parte II)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019
- A39 LAURA CAMPANÓN GALIANA**  
Análisis y aplicación práctica de la Norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019
- A40 PABLO RENIEBLAS DORADO**  
Efectos de un Brexit duro, posibles decisiones a tomar por los operadores españoles desde el punto de vista de la Imposición indirecta en el caso de los movimientos de bienes entre los dos territorios  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019
- A41 ÓSCAR DEL AMO GALÁN**  
Aplicación de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local al transporte de energía eléctrica  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019
- A42 JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
Un futuro incierto en el que habrá que evitar los errores jurídico-tributarios del pasado  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019

- A43 ANDONI MONTES NEBREA**  
Foral Tax autonomy on corporate income tax and european harmonization  
Are they compatible?  
AD Concordiam
- A44 J. AGUSTÍN MANZANO SILVA**  
Análisis del cupo vasco y de la aportación navarra acordados en 2017  
AD Concordiam

## DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- DO1 BERNARDO VIDAL MARTÍ**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Tratamiento fiscal del arrendamiento de inmuebles para uso turístico  
Contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos de 7 de agosto (V2297-18), 28 de noviembre (V3083-18) y 12 de diciembre de 2018 (V3169-18)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019
- DO2 V. ALBERTO GARCÍA MORENO**  
Impuesto sobre la Renta de No Residentes — Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones  
La tributación de herencias y donaciones de todos los no residentes en España y el efecto directo y la primacía del Derecho comunitario aplicado por la Administración  
Contestación a consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 11 de diciembre (V3151-18)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019
- DO3 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**  
Impuesto sobre la Renta de No Residentes  
Acreditación de retenciones soportadas. Devolución de exceso de retención  
Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de septiembre de 2018 (Resolución 4667/2015)  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019
- DO4 CONSULTA DGT V3122-18**  
El embargo del crédito se debe entender referido a la totalidad de las cantidades a satisfacer por el consultante al obligado al pago a la Hacienda Pública  
Gaceta Fiscal, marzo 2019
- DO5 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Practica de las notificaciones tributarias. Dos intentos de notificación contradictorios  
Gaceta Fiscal, marzo 2019
- DO6 CONSULTA DGT V3207-18**  
Tributación en IRPF de los ticket formación idiomas (plan de retribución flexible)  
Gaceta Fiscal, marzo 2019
- DO7 CONSULTA DGT V3139-18**  
Tributación de las cantidades percibidas por el arrendador en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra  
Gaceta Fiscal, marzo 2019
- DO8 CONSULTA DGT V3221-18**  
Obligación de retención en cantidades abonadas a antiguos trabajadores  
Gaceta Fiscal, marzo 2019
- DO9 CONSULTA DGT V3121-18**  
Tributación en ITPJAD de la aportación de los activos inmobiliarios junto al contrato de gestión  
Gaceta Fiscal, marzo 2019
- D10 CONSULTA DGT V3259-18**  
No aplicación de la inversión del sujeto pasivo. Rectificación de las cuotas inicialmente repercutidas  
Gaceta Fiscal, marzo 2019

- D11 CONSULTA DGT V3191-18**  
La escritura de adjudicación de herencia estará sujeta a actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del texto refundido, ahora bien si la entidad estuviera acogida a la Ley 49/2002, resultaría exenta del mismo  
Gaceta Fiscal, marzo 2019
- D12 CONSULTA DGT V3225-18**  
Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras  
La DGT se pronuncia sobre la exención en el ICIO de las obras realizadas en los colegios concertados de la Iglesia Católica  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D13 CONSULTA DGT V3153-18**  
Impuestos Especiales  
Condiciones exigidas para que la adquisición y primera matriculación de un vehículo a nombre de un menor con discapacidad quede exenta del pago del Impuesto Especial  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D14 CONSULTA DGT V3056-18**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Es aplicable la exención por reinversión de vivienda habitual aun cuando el importe a reinvertir se destine a cancelar un préstamo privado  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D15 CONSULTA DGT V3065-18**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
¿Cómo tributan los contratos de arrendamiento con opción de compra en el IRPF de los propietarios de inmuebles?  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D16 CONSULTA DGT V3077-18**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Cómo tributa en IRPF la alteración patrimonial generada por la venta de la vivienda-portería de una comunidad de propietarios  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D17 CONSULTA DGT V3140-18**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
La reforma pagada por la causante no será gasto deducible en la declaración de la renta del contribuyente y heredero de los locales arrendados  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D18 CONSULTA DGT V3146-18**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Son gasto deducible en IRPF las reparaciones dirigidas a poner el inmueble en condiciones de poder ser arrendado  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D19 CONSULTA DGT V3222-18**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
Están exentas las ayudas para la rehabilitación de viviendas concedidas a personas en riesgo de vulnerabilidad  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D20 CONSULTA DGT V3270-18**  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas  
¿Tributa como ganancia patrimonial el patrocinio que recibe un menor deportista de alto nivel?  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D21 CONSULTA DGT V3193-18**  
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones  
La DGT adapta su doctrina sobre la tributación del ISD de los no residentes a la jurisprudencia del TJUE  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D22 CONSULTA DGT V3203-18**  
Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones  
Cómo tributa en ISD un legado condicional que impide a los legatarios su toma de posesión hasta alcanzar una determinada edad  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019

# 201

- D23 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Impuesto sobre Sociedades  
El TEAC declara que la aplicación del beneficio de "la libertad de amortización" establecido en el Impuesto sobre Sociedades funciona como una opción  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D24 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados  
El TEAC declara que la extinción parcial de un condominio, sin que éste desaparezca, está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D25 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados  
Determinación de la base imponible de IAJD en supuestos de ejercicio anticipado de una opción de compra  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- D26 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**  
Impuesto sobre la Renta de No Residentes  
Tributación por la explotación de inmuebles por medio de sociedades civiles francesas  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019
- D27 NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**  
Impuesto sobre la Renta No Residentes  
Residencia fiscal. Empleado temporal en buques en el extranjero  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019
- D28 JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Servicios de taxi prestados por una sociedad cuyos socios tienen licencia  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019
- D29 TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
Consecuencias de la no contestación al requerimiento de subsanación en una solicitud de aplazamiento de pago  
Diario LA LEY, nº 9385, de 27 de marzo 2019

## JURISPRUDENCIA

- JO1 TRIBUNAL SUPREMO**  
Tributación en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas en una operación de dación en pago al acreedor hipotecario. Determinación de la base imponible  
Gaceta Fiscal, marzo 2019
- JO2 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**  
Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Principios de equivalencia y de efectividad. Empresa no establecida en la Unión Europea  
Gaceta Fiscal, marzo 2019
- JO3 TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**  
Exenciones del IVA a la importación. Importaciones seguidas de una transferencia intracomunitaria. Entrega intracomunitaria ulterior. Fraude fiscal. Denegación de la exención  
Gaceta Fiscal, marzo 2019
- JO4 CARLOS JERICÓ ASÍN**  
Los intereses de demora en los delitos contra la Hacienda Pública  
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 948
- JO5 CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ — JUAN CALVO VÉRGEZ**  
A vueltas con la modificación de la condición del sujeto pasivo del IAJD en los préstamos hipotecarios  
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 949

# 201

- J06 CARLOS JERICÓ ASÍN**  
Sobre la «modulación» de la cuantía de una tasa municipal  
Actualidad Jurídica Aranzadi, núm. 949
- J07 TRIBUNAL SUPREMO**  
Para evitar la liquidación del impuesto el sujeto pasivo debe probar una minusvalía, al menos acreditando que el valor de enajenación fue menos que el de adquisición  
Revista Quincena Fiscal, núm. 5
- J08 TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
Se declara constitutiva de ayuda la norma española que permitía amortizar el fondo de comercio derivado de la adquisición de participaciones en sociedades no residentes  
Revista Quincena Fiscal, núm. 5
- J09 EDUARDO SANZ GADEA**  
Devolución de retenciones por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes a instituciones de inversión colectiva extranjeras (análisis de la STS de 5 de diciembre de 2018, rec. Núm. 129/2017)  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 432 (marzo 2019)
- J10 TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA CASTILLA Y LEÓN**  
Posibilidad de modificar la opción de tributación en Renta cuando existe un error en la formación de la voluntad no imputable al contribuyente  
Diario LA LEY, nº 9371, de 6 de marzo 2019
- J11 TRIBUNAL SUPREMO**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Presunción de afectación parcial del 50% en los automóviles de turismo  
Revista Quincena Fiscal, núm. 6
- J12 TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
Adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales efectuadas por un sujeto pasivo cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA  
Revista Quincena Fiscal, núm. 6
- J13 TRIBUNAL SUPREMO**  
La presunción *iuris tantum* de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana pervive en la regulación legal del IIVTNU  
Diario LA LEY, nº 9377, de 14 de marzo 2019
- J14 TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
El TJUE avala que la AEAT limite la subsanación de errores en la facturación del IVA de los no establecidos hasta que haya una resolución firme  
Diario LA LEY, nº 9377, de 14 de marzo 2019
- J15 ISIDORO MARTIN DEGANO**  
Las personas dependientes no tienen derecho a los beneficios fiscales de las personas con discapacidad (análisis de la STSJ de Castilla y León [Valladolid] de 31 de octubre de 2018, rec. núm. 852/2017)  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 433 (abril 2019)
- J16 EDUARDO VERDUN FRAILE**  
IVA. Operaciones financieras entre sucursal y casa central establecidas en Estados diferentes. Cálculo de prorratas y sujeción de operaciones internas (Análisis de la STJUE de 24 de enero de 2019, asunto C-165/17)  
Contabilidad y Tributación. CEF, núm. 433 (abril 2019)
- J17 IÑAKI ALONSO ARCE**  
La fiscalidad de los clubes de fútbol profesionales y las ayudas de estado: las Sentencias del Tribunal General de la Unión Europea de 26 de febrero de 2019  
Forum Fiscal Nº 251, marzo 2019
- J18 TRIBUNAL SUPREMO**  
La presunción *iuris tantum* de existencia de incremento de valor del terreno de naturaleza urbana pervive en la regulación legal del IIVTNU  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- J19 TRIBUNAL SUPREMO**  
Un Auto del Supremo rechaza impugnar indirectamente el régimen establecido en el RD Ley 2/2016 para el pago fraccionado del IS de las grandes empresas en consolidación fiscal  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019



# 201

- J20 TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
Impuesto sobre el Valor Añadido  
El TJUE avala que la AEAT limite la subsanación de errores en la facturación del IVA de los no establecidos hasta que haya una resolución firme  
Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019
- J21 J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**  
Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados  
Irretroactividad del cambio del sujeto pasivo de AJD  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019
- J22 JUAN MARTÍN QUERALT**  
A vueltas con las competencias: impuestos bifásicos, tributos cedidos, ...  
Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019
- J23 TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA MADRID**  
Es nula una liquidación girada por el Impuesto de Donaciones sobre un préstamo de 2003 ni satisfecho ni reclamado al día de su vencimiento  
Diario LA LEY, nº 9385, de 27 de marzo 2019
- J24 TRIBUNAL GENERAL UNIÓN EUROPEA**  
El Tribunal General de la UE anula la Decisión de la Comisión que calificaba de ayuda estatal el régimen fiscal de cuatro clubes de fútbol profesional españoles  
LA LEY Unión Europea nº 68, marzo 2019

## DOCUMENTOS DE INTERÉS

### GONZALO MARTÍNEZ ETXEBERRIA

Los Territorios Históricos Vascos y su producción normativa foral  
Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

### IÑAKI ANSOATEGUI FERNÁNDEZ DE ARROYABE

La distribución de recursos entre las haciendas del País Vasco  
Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

### VARIOS

Haciendas Forales: 30 años de Concierto Económico y perspectivas de futuro  
Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

### IGNACIO ZUBIRI ORIA

The Economic Agreement between the Basque Country and Spain  
Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

### SANTIAGO LARRAZÁBAL BASÁÑEZ Y OTROS

Congreso Internacional. Concierto Económico Vasco y Europa  
Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

### MIREN ALCEDO MONEO

La Identidad Pactada: Primer Proceso Estatutario y Concierto Económico 1981  
Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

### FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR

El Régimen Jurídico del Concierto Económico  
Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

# 201

**ALBERTO ATXABAL RADA — JAVIER MUGURUZA ARRESE**

Recopilación del Concierto Económico Vasco: Legislación, Jurisprudencia y Bibliografía.

Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

**MAIDER ENSUNZA ARRIEN**

La opinión pública española sobre el Concierto Económico Vasco (1952-2002)

Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

**ENRIQUE LUCAS MURILLO DE LA CUEVA**

Crisis y renovación del Concierto Económico

Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

**GREGORIO CASTAÑO SAN JOSÉ**

Adolfo Gabriel de Urquijo e Ibarra (1866-1933): Un artífice del Concierto Económico

Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

**IÑAKI ALONSO ARCE**

Comentarios al nuevo Concierto Económico vasco

Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

**IÑAKI ALONSO ARCE**

El Concierto Económico: La renovación de 2002

Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

**SONIA GONZÁLEZ GARCÍA Y OTROS**

Opinión Pública Española sobre el Concierto Económico Vasco (1876-1937)

Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

**IÑAKI ALONSO ARCE**

Reflexiones en torno a la renovación del Concierto Económico vasco

Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

**EDUARDO J. ALONSO OLEA**

500 años de Hacienda Foral

Add Concordiam

<http://www.conciertoeconomico.org/es/profesionales-y-estudiantes/publicaciones>

# ARTÍCULOS



**FÁTIMA PABLOS MATEOS**  
Doctora en Derecho. Profesora de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura

### RESUMEN

Los nuevos paradigmas en la relación jurídico-tributaria apuntan hacia una posible evolución donde la cooperación entre la Administración tributaria y el contribuyente debe ponerse en valor. En todo ello se vislumbra un entorno de mayor seguridad jurídica propiciado por los acuerdos fiscales que puedan producirse. Si bien, esta idílica transformación en las relaciones entre Administración y contribuyente no está exenta de efectos nocivos como puede ser la aparición de una fiscalidad a la carta, individualista e indisponible para los demás contribuyentes. Ante tales circunstancias, y la búsqueda de nuevos mecanismos que fragüen un proceso aún en construcción, las propuestas previas de tributación que se contemplan en la normativa foral pueden ser un modelo conveniente para su aplicación al resto del Estado en aras de avanzar hacia el cumplimiento cooperativo.

### SUMARIO

1. Introducción
  2. Aproximación al principio de seguridad jurídica en el ámbito de la aplicación de los tributos
    - 2.1. Breves consideraciones en torno al aspecto subjetivo del principio de seguridad jurídica
    - 2.2. La efectividad del principio de seguridad jurídica
  3. De las relaciones cooperativas al cumplimiento cooperativo mediante las propuestas previas de tributación
    - 3.1. Antecedentes
    - 3.2. Fundamentación jurídica
    - 3.3. Las propuestas previas de tributación en el País Vasco
      - 3.3.1. Régimen jurídico vigente de las PPT
      - 3.3.2. Reflexiones sobre la oportunidad de la regulación de las PPT en la LGT
  4. Reflexiones finales
- Referencias bibliográficas



**ANTONIO LONGAS LAFUENTE**  
Inspector de Hacienda del Estado

### RESUMEN

No han sido numerosas las modificaciones que el IVA ha sufrido en el ejercicio 2018, siendo las más trascendentes las que se han producido con las normas publicadas a partir de la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018.

En este artículo se van a analizar estas modificaciones teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia LIVA a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando esencialmente la Ley de presupuestos de 2018, el paquete legislativo aprobado por el Consejo de Ministros de 28 de diciembre, la Resolución de 31 de diciembre de 2018 de la Dirección General de Tributos relativa al tratamiento de bonos canjeables y las órdenes que afectan a los modelos de autoliquidación e informativos del IVA.

Es de destacar, sin embargo, la importancia de las novedades que se prevén para un futuro próximo, consecuencia de la armonización europea de este impuesto, y que obligan a los empresarios y profesionales a tenerlas en cuenta para adaptar sus procedimientos a estas seguras modificaciones en materia de IVA, por lo que al final de este artículo se alude brevemente a estos cambios próximos, cuyas normas europeas están ya aprobadas.

### SUMARIO

1. Introducción. Perspectivas futuras sobre modificación de la LIVA
2. Hecho imponible
3. Exenciones
4. Lugar de realización del hecho imponible
5. Sujetos pasivos
6. Tipos impositivos
7. Devoluciones
8. Regímenes especiales del IVA
9. Régimen fiscal aplicable a los eventos «UEFA Champions League 2019» y «UEFA Euro 2020»
10. Obligaciones de los sujetos pasivos. Libros registro y SII
11. Obligaciones de los sujetos pasivos. Autoliquidaciones y representantes
12. Facturación
13. Modificaciones en el reglamento de las actuaciones y procedimientos de gestión que afectan al IVA
14. Modelos de autoliquidación o declarativos que afectan al IVA
15. Normativa europea que debe ser objeto de transposición por el Estado español



**MARÍA PILAR NAVARRO SCHIAPPACASSE**

Doctora en Derecho y Ciencia Política por la Universidad de Barcelona

Investigadora del Instituto de Ciencias Sociales de la Universidad de O'Higgins

Becaria del programa Becas Chile, convocatoria 2015

### RESUMEN

Tras la incorporación de la infracción administrativa en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria regulada en el artículo 206 bis de la LGT, surge la necesidad de realizar un examen que determine, en primer lugar, la adecuación de este ilícito a los principios del derecho administrativo sancionador que, según la doctrina consolidada del Tribunal Constitucional, corresponden a los principios penales aplicados de manera matizada. Más allá de los problemas de constitucionalidad que la norma pueda presentar, en segundo lugar, es necesario establecer si la sanción a supuestos de elusión fiscal es a priori inconstitucional, esto es, si independientemente de la configuración que el legislador efectúe de la infracción administrativa en un momento concreto, la misma no es compatible con las exigencias constitucionales. Tal estudio es necesario ya que, incluso si se derogase el ilícito del artículo 206 bis, de todos modos la Administración tributaria podría sancionar al contribuyente, pues la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, eliminó la exclusión de la sanción del artículo 15.3 de la LGT. Por ello, resulta imprescindible analizar críticamente los fundamentos en los que se basa la inadmisibilidad constitucional de la sanción y precisar si las exigencias derivadas del principio de tipicidad son compatibles con la regulación de un ilícito que castigue supuestos de elusión.

### SUMARIO

1. Introducción
  2. Los principales problemas de constitucionalidad en la regulación del artículo 206 bis de la LGT
    - 2.1. El criterio de la Comisión consultiva como núcleo esencial de la conducta sancionada y su naturaleza no reglamentaria
    - 2.2. El componente analógico de la regulación
    - 2.3. La eventual retroactividad de la sanción
    - 2.4. El principio de culpabilidad y la sanción a la elusión
    - 2.5. Una conclusión preliminar
  3. Los fundamentos de la inadmisibilidad de la sanción a la elusión fiscal
    - 3.1. La aplicación del criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo
    - 3.2. El carácter objetivo del conflicto en la aplicación de la norma tributaria
    - 3.3. La ausencia de «engaño» u «ocultación»
    - 3.4. La ausencia de una infracción legal: la elusión supone un estricto cumplimiento de la ley, con lo cual no surge la obligación de declarar
    - 3.5. La naturaleza analógica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la vigencia del principio de tipicidad
  4. La infracción en supuestos de conflicto y el principio de tipicidad
    - 4.1. El problema de la sanción a la elusión fiscal: algunas notas de derecho comparado
    - 4.2. Del principio de tipicidad y su olvidado «matiz»
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



**SEBASTIÀ LONGÀS MACIÀN**  
Inspector de Hacienda del Estado

### RESUMEN

En relación con la deducción de vehículos automóviles en el IVA, se han encontrado diversos puntos en nuestra normativa interna que podrían no haber interpretado de forma correcta la Directiva IVA. Además, la deducción de vehículos automóviles en el IVA es un punto constante de conflicto entre la Administración y los sujetos pasivos, por lo que se intenta dar solución a los problemas más frecuentes en su aplicación práctica.

### CONTENIDO



**NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ**  
Inspector de Hacienda del Estado  
Miembro del Consejo Asesor de Carta Tributaria

#### CONTENIDO

Una vez pasada la gran primera oleada del Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting/ Erosión de bases imponibles y traslado de beneficios), con su cosecha de recomendaciones y propuestas normativas con incidencia tanto en las legislaciones domésticas como en las convenidas, y dentro del denominado soft law (Directrices, Comentarios al Modelo de Convenio, etc.), y aun a sabiendas de que sus flecos de desarrollo y consecuencias perviven y perdurarán un tiempo, parece oportuno hacer una reflexión en torno a la situación y el pulso de la denominada Fiscalidad internacional, en algunas de sus facetas al menos, en el momento actual.

Cualquier juicio de valor en esta materia, como cualquier pensamiento que pretendiera identificar los principales retos a los que se enfrenta la tributación transfronteriza de las rentas en los próximos años, es un ejercicio de riesgo. El escenario actual de las relaciones internacionales, y específicamente de aquellas de orden tributario, está lejos de ser pacífico o previsible. La situación como mínimo debiera calificarse de conflictiva, si no, incluso de turbulenta.

No hace falta indagar muy hondo para advertir hechos cruciales: desde el que pudiera acaecer el 29 de marzo de este mismo año hasta todo un reguero de acciones legislativas unilaterales y asimétricas que diversos países —algunos de ellos muy significados— vienen adoptando, distanciándose de formulaciones o soluciones globales a problemas globales. Las decisiones normativas de alcance y óptica unilateral, desde reformas legislativas de gran calado como la norteamericana, hasta medidas específicas con perfil anti abuso, como ha ocurrido con diversas variantes del llamado Diverted Profit Tax, formuladas por varias jurisdicciones, y a ello unidas las enormes dificultades para alcanzar soluciones concertadas de gran calado o calado «inclusivo», considerando aquí las mecánicas de unanimidad como notable obstáculo dentro del ámbito de la Unión Europea, son ilustrativos botones de muestra.

Asistimos, sin duda, a un combate manifiesto entre tendencias de carácter unilateralista o nacionalista en términos fiscales y aquellas otras que persiguen el máximo grado posible coral o de multilateralismo e internacionalización de las medidas tributarias. La pelea entre lo global y lo tribal. De modo que en dichas circunstancias toda opinión de futuro tiene un componente especulativo manifiesto.





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

### RESUMEN

Análisis de las modificaciones incluidas en el «Anteproyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de las Directivas (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 2017/1852, del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea, y de modificación de diversas normas tributarias», publicado en la página web del Ministerio de Hacienda.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. DESCRIPCIÓN DE LAS MODIFICACIONES EN EL TR DE LA LEY DEL ITP Y AJD
- III. DESCRIPCIÓN DE LAS MODIFICACIONES EN LAS LEYES DEL ISD Y DEL IP
- IV. RESUMEN Y COMENTARIOS

### CONTENIDO

Ante las dificultades que el nuevo Gobierno está encontrando para la modificación global del sistema actual de financiación autonómica, en la que se incluyen los tributos cedidos en el ámbito de la imposición patrimonial, formada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) y el Impuesto sobre el Patrimonio (IP), ha optado por hacer algunas modificaciones que, por diversos motivos, ha considerado inaplazables ante la esperada y necesaria reforma de la financiación de las Comunidades Autónomas (CCAA).

Según lo anterior, primero se hará una exposición descriptiva de las citadas reformas concretas que afectan a dichos tributos, explicando su urgencia y necesidad de no aplazarlas a la reforma general de la financiación autonómica y luego se analizarán su alcance y consecuencia en cada tributo, con alusión, en su caso a lo que puede afectar a otros tributos, como el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Con carácter general, según se explica en el preámbulo de la futura ley, la justificación de las medidas tiene una doble base, la primera es la que supone incorporar a nuestra normativa interna varias normas del Derecho de la Unión Europea (UE) que afectan a la prácticas de elusión fiscal y a la resolución de litigios fiscales y la otra, introducir modificaciones que aumenten la justicia tributaria, además de facilitar las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude fiscal, reforzando el control tributario.

..//..


**DAVID GÓMEZ ARAGÓN**

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

**RESUMEN**

En el presente estudio se analizan las modificaciones efectuadas por la Directiva (UE) 2016/1065 en la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta al tratamiento en el IVA de los bonos (vales, cupones, puntos, etc.) utilizados normalmente como instrumentos de promoción de ventas y de fidelización de clientes. Así como también, y de una manera especial, lo dicho sobre esa misma materia por la Resolución de la Dirección General de Tributos de 28 de diciembre de 2018. Debido a la extensión de este estudio, dividiremos el análisis en dos partes, publicando en la edición de marzo de esta revista la Parte I de dicho trabajo y en la edición de abril la Parte II del mismo.

**SUMARIO**

- I. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN LA DIRECTIVA 2006/112/CE POR LA DIRECTIVA (UE) 2016/1065: NATURALEZA Y EFECTOS EN EL TIEMPO
- II. LA RESOLUCIÓN COMO INSTRUMENTO PARA LA INCORPORACIÓN DE LA DIRECTIVA 2016/1065 AL DERECHO INTERNO ESPAÑOL
- III. LOS OBJETIVOS DE LA DIRECTIVA 2016/1065 Y EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA
- IV. CONCEPTO GENERAL DE BONO
  - 4.1. Delimitación por vía positiva
  - 4.2. Delimitación por vía negativa
- V. CONCEPTO DE «BONO UNIVALENTE»
  - 5.1. Definición
  - 5.2. Un sencillo ejemplo de «bono univalente»
- VI. CONCEPTO DE «BONO POLIVALENTE»
  - 6.1. Definición
  - 6.2. Un sencillo ejemplo de «bono polivalente»
- VII. TRIBUTACIÓN DEL BONO UNIVALENTE EN EL IVA
  - 7.1. Transmisiones de un bono univalente realizadas por su emisor o por un revendedor
    - 7.1.1. Determinación del hecho imponible
    - 7.1.2. Aspectos básicos relativos a la aplicación del IVA
    - 7.1.3. Aspectos básicos relativos a la aplicación del IVA a las transmisiones del BUNI-R de nuestro ejemplo
  - 7.2. Operación subyacente efectuada por el proveedor
    - 7.2.1. La condición de destinatario de la operación subyacente y la repercusión del IVA correspondiente a la misma
      - 7.2.1.1. La no repercusión del IVA al usuario, en la medida en que la contraprestación de la operación subyacente esté constituida por el bono
      - 7.2.1.2. La repercusión del IVA al emisor, en la medida en que la contraprestación de la operación subyacente esté constituida por el bono
    - 7.2.2. Otros aspectos básicos relativos a la aplicación del IVA respecto de la operación subyacente
  - 7.3. Situación en la que en la transmisión de un bono univalente interviene un intermediario
  - 7.4. Derecho a deducir en el IVA de los siguientes empresarios o profesionales: el emisor, el revendedor, el intermediario, el proveedor y, cuando tenga aquella condición, el usuario
  - 7.5. Resumen de la incidencia que tiene la aplicación del IVA en nuestro ejemplo de BUNI-R



**MARI CARMEN FUENTES GAMERO**  
Economista  
Subdirectora Arttax Abogados

### RESUMEN

Una de las cuestiones más controvertidas en relación con la fiscalidad internacional es la relativa a la tributación de los artistas que no tienen residencia fiscal en España y realizan personalmente actuaciones en nuestro país. En estos supuestos, entran en juego los mecanismos internacionales de regulación de la doble imposición, esto es, los Convenios para evitar la Doble Imposición, firmados entre España con un amplísimo número de jurisdicciones. Estos Convenios, van a marcar las reglas del juego en relación con la tributación de los artistas no residentes por actuaciones realizadas en nuestro país. También va a ser un factor importante en la determinación de esta tributación, los comentarios al Modelo de la OCDE de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional. Así pues, la pregunta sobre cómo deben tributar los artistas no residentes en territorio español tiene más de una respuesta, atendiendo al mecanismo internacional que le pueda llegar a ser aplicable y al que deberán unirse determinados medios de prueba que acrediten los motivos de las rentas satisfechas al artista (i.e: artist fees, management fees o backlines).

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CRITERIOS PARA DETERMINAR LA RESIDENCIA FISCAL
- III. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES DE ACTUACIONES DE ARTISTAS EN NUESTRO TERRITORIO. CONCEPTO DE RENTA OBTENIDA EN ESPAÑA
- IV. REGULACIÓN DE LAS RENTAS DE LOS ARTISTAS, PRODUCTORES Y AGENTES EN EL MODELO DE CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LA OCDE
- V. CONCLUSIONES SOBRE LA TRIBUTACIÓN DE RENTAS DERIVADAS DE LA ACTUACIÓN DE UN ARTISTA EN TERRITORIO ESPAÑOL Y MEDIOS DE PRUEBA
- VI. EJEMPLO PRÁCTICO: RENTAS PERCIBIDAS POR EL PRODUCTOR CON RESIDENCIA FISCAL EN EEUU DERIVADAS DE LA ACTUACIÓN DE UN CANTANTE RESIDENTE EN EEUU
  - 6.1. Supuesto de Hecho
  - 6.2. Tributación de la totalidad de rentas derivadas de la actuación en España de la banda de música con residencia fiscal en Estados Unidos
- VII. BIBLIOGRAFÍA



**ARTURO MORANDO LLERANDI**  
Socio del área de fiscalidad del sector financiero  
KPMG Abogados

### RESUMEN

Tanto la Dirección General de Tributos como la mayoría de los autores sostienen que el régimen fiscal especial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, actualmente el artículo 106 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades para determinados contratos de arrendamiento financiero, es de aplicación obligatoria. Conforme a la interpretación dominante, en el caso de los contratos de arrendamiento financiero o «leasing» que cumplan los requisitos legalmente previstos, el arrendatario no siempre debe deducirse las cuotas de arrendamiento pagadas. En particular, además del gasto financiero de la operación, el arrendatario debe deducir la parte de la cuota correspondiente a la recuperación del coste del bien, no pudiendo deducirse la amortización contabilizada correspondiente al bien arrendado. En este artículo se somete a revisión dicha afirmación a través de un análisis de los antecedentes históricos y legislativos del actual régimen legal. En conclusión, en opinión del autor, ni por la redacción literal de la norma en vigor, ni por el origen y evolución histórica del régimen, ni por tratarse de un incentivo o beneficio fiscal, cabe deducir que el régimen fiscal especial del arrendamiento financiero deba ser obligatorio. El sujeto pasivo, para determinar la base imponible del Impuesto podría optar por deducir el gasto contabilizado por la amortización del bien arrendado conforme a las reglas generales del Impuesto sobre Sociedades en lugar de aplicar el citado régimen especial.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCION: UNA PERSPECTIVA HISTÓRICA
- II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS Y LEGISLATIVOS DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO
  - 2.1. Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública
  - 2.2. La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades
  - 2.3. La Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito (BOE de 30 de julio)
  - 2.4. El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 27 de diciembre de 1990)
  - 2.5. La Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre de 1995)
  - 2.6. Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de marzo de 2004)
- III. LA NORMA EN VIGOR: LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE, DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (BOE DE 28 DE NOVIEMBRE)
  - 3.1. El régimen fiscal especial de «leasing» tiene carácter excepcional y es de aplicación preferente pero no obligatoria
  - 3.2. El régimen fiscal especial tiene como finalidad incentivar la financiación de activos mediante «leasing»
  - 3.3. El régimen fiscal especial del «leasing» se configura como una opción no como una obligación



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

### RESUMEN

Este artículo tiene por objeto analizar las últimas sentencias del Tribunal Supremo en relación con los efectos de la declaración de inconstitucionalidad efectuada por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 57/2017, de 11 de mayo de 2017. Finalmente, se extraerán las conclusiones más importantes de esta doctrina que, mientras no sea aprobada la modificación legal del impuesto, es la que debe guiar en este momento la actuación de los órganos administrativos y judiciales.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 9 DE JULIO DE 2018
- III. NUEVOS PRONUNCIAMIENTOS DEL TRIBUNAL SUPREMO
- IV. CONCLUSIONES

### CONTENIDO

En varias ocasiones hemos analizado en Carta Tributaria Revista de Opinión las sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en relación con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (conocido popularmente como Impuesto de Plusvalía).

En concreto, en la revista de abril de 2017 se analizó la primera de las sentencias que cuestionaban la regulación del impuesto, la relativa al territorio foral de Guipúzcoa.

Posteriormente, en la revista de julio de 2017 se estudió la sentencia referida a la normativa estatal, el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Después, en la revista de abril de 2018 se trató el proyecto de reforma del impuesto para cumplir con el mandato del Alto Tribunal.

Y, por último, en la revista de agosto y septiembre de 2018 se analizó la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio, que, decíamos entonces, vino a resolver las dudas en cuanto al alcance de la declaración de inconstitucionalidad contenida en la sentencia del Tribunal Constitucional.

Pues bien, en esta ocasión vamos a analizar nuevas sentencias del Tribunal Supremo que complementan sus anteriores pronunciamientos. Es especialmente relevante la extensión que se hace en ellas de los efectos de la sentencia del Tribunal Constitucional a los supuestos de transmisión a título lucrativo, que no fueron tratados por el Alto Tribunal en sus sentencias de inconstitucionalidad de determinados preceptos que regulan el Impuesto.

Previamente recordaremos el criterio del Tribunal Supremo, que se plasma, entre otras sentencias, en la citada de fecha 9 de julio de 2018, y que sirve de punto de partida para sus nuevos pronunciamientos.



**JAUME MENÉNDEZ FERNÁNDEZ**  
Economista

### RESUMEN

La futura Norma UNE 19602, de Sistemas de gestión de compliance tributario, es un proyecto que puede resultar capital en la implantación y el desarrollo de las buenas prácticas tributarias en las empresas. La Norma está basada en la cultura de la prevención y el cumplimiento tributario con el objetivo de obtener una mayor garantía de seguridad y confianza de las empresas ante los stakeholders. Se trata de un estándar para ayudar a las organizaciones a prevenir y gestionar los riesgos tributarios para avanzar en la relación cooperativa en materia tributaria. En este documento se analizan los antecedentes relativos a la transparencia como modelo de actuación empresarial, que vienen recogidos en la Acción 12 del Proyecto BEPS, la Directiva DAC6 y el Código de Buenas Prácticas Tributarias, que son el origen conceptual de la Norma UNE.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA RELACIÓN COOPERATIVA Y LAS BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS: ANTECEDENTES
- III. LA TRANSPARENCIA COMO MODELO DE ACTUACIÓN EMPRESARIAL: LA ACCIÓN 12 DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS, LA DIRECTIVA DAC6 Y EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS ESPAÑOL
  - 3.1. La Acción 12 del Plan BEPS
  - 3.2. La Directiva DAC6
  - 3.3. El Código de Buenas Prácticas Tributarias
  - 3.4. Utilidad del Informe de Transparencia Fiscal para las empresas
- IV. LA FUTURA NORMA UNE 19602
- V. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

El BOE de 7 de diciembre de 2018 publicó la Resolución de 3 de diciembre de 2018, de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, dependiente del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, por la que se sometía a información pública (7) , entre otros proyectos, la Norma PNE 19602 de Sistemas de gestión de compliance tributario. Requisitos con orientación para su uso (8) , visto el expediente de los proyectos de norma en tramitación por la Asociación Española de Normalización, entidad designada por Orden del Ministerio de Industria y Energía de 26 de febrero de 1986.

De acuerdo con el artículo 4.4 del Reglamento (UE) 1025/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, sobre la normalización europea, durante el período de información pública el texto de este proyecto se encontró disponible en la página web de la Asociación Española de Normalización: <https://srp.une.org/>.

El Real Decreto 2200/1995, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Infraestructura para la Calidad y la Seguridad Industrial estableció que la Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR), quedaba reconocida como Organismo de normalización de los establecidos en el capítulo II del citado Real Decreto, quedando autorizada para certificar al amparo de lo establecido en el Real Decreto 1614/1985; no obstante, el Real Decreto 1072/2015, de 27 de noviembre, por el que se modifica el Real Decreto 2200/1995, de 28 de diciembre, impuso la obligación de separar, jurídica, funcional y contablemente, las actividades de normalización de cualquier actividad de evaluación de la conformidad; así AENOR se desdobra en dos organizaciones; por un lado, la Asociación Española de Normalización, UNE, entidad legalmente responsable del desarrollo de la normalización en España, que también lleva a cabo actividades de cooperación y, por otro, AENOR, empresa de gestión del conocimiento que ayuda a corregir brechas de competitividad a través de la evaluación de la conformidad (certificación, verificación, validación, inspección y ensayos) la formación y los servicios de información. AENOR es una sociedad de UNE.

..//..



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

### RESUMEN

En el mes de enero de 2019 ha iniciado su andadura parlamentaria el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019, que contempla medidas fiscales reiteradas todos los años y otras nuevas de particular relevancia en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. En paralelo a la tramitación de dicho Proyecto de Ley, iniciaran su andadura en las Cortes Generales los Proyectos de Ley en los que se articulan dos nuevos tributos que ya tenía diseñado el Poder Ejecutivo anterior al 2 de junio de 2018. También en enero/2019, hemos conocido, de un lado, el Auto de la Audiencia Nacional que plantea ante el Tribunal Constitucional la posible inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016, y, de otro lado, la lista confeccionada por el Ministerio de Hacienda (origen de los datos: Agencia Estatal de Administración Tributaria) inspirada en las viejas series televisivas sobre «barrios ricos, barrios pobres, barrios muy pobres» o la historia de «Kain (es) y Abel (es)».

### CONTENIDO

«La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas»

(Artículo 2 Constitución Española)

El 16 de enero de 2019, el Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados. Núm. 38 —Serie A—) publicaba el tan esperado texto del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019, habiéndose encomendado su Dictamen, conforme al artículo 109 del Reglamento, a la Comisión de Presupuestos.

Dicho Dictamen, según el Calendario de tramitación, se someterá al Pleno del Congreso de los Diputados los días 11 a 13 de marzo de 2019. Al tiempo de redactarse las presentes líneas, nadamos en un mar de dudas, pues hasta el día 8 de febrero no vence el plazo para la presentación de enmiendas a la totalidad y los días previstos para el debate de las mismas son el 12 y 13 de febrero (2019). A 31 de enero de 2019 no hay certeza, al menos públicamente, de que el Proyecto de referencia pueda superar el Debate de totalidad y pasar a la siguiente fase de tramitación.

De superarse el trámite del Debate de totalidad, será, previsiblemente, porque se habrán producido intercambios cualitativos de orden políticos-social que poco tendrán que ver con la política tributaria a desarrollar en el año 2019 y mucho con la Administración de Justicia; intercambios de apoyos políticos en las Cortes Generales que se producirán de espaldas al mandato constitucional por el que mediante el gasto público, se realizará una asignación equitativa de los recursos públicos (artículo 31.2 CE); año tras año, con particular intensidad en los tres últimos, estamos asistiendo a la pugna política por la obtención de más ingresos públicos de origen tributario y la aplicación de los mismos preferentemente en beneficio de una parte de la ciudadanía cuya representación parlamentaria es mínima y caciquil al viejo estilo, pero indispensable para la supervivencia de otras representaciones mayoritarias que se pliegan a aquella.

..//



**ÁNGEL CARRASCO PERERA**  
Catedrático de Derecho Civil

#### CONTENIDO

Como seguramente es conocido, el RD-ley 21/2018, de 18 de diciembre, no sólo modificó en parte el régimen de los arrendamientos de vivienda, sino que estrechó el cerco contra las viviendas turísticas. Quiero considerar la reforma que se hace del art. 17 LPH. Con el voto de 3/5 propietarios y cuotas, se puede tomar acuerdo en junta que «limite o condicione» la actividad de alquiler para uso turístico en el sentido del art 5 e) LAU, también reformado por el RD Ley. No será precisa la unanimidad ni siquiera cuando la limitación acordada altere lo dispuesto en los estatutos comunitarios (es decir, cuando haya una expresa permisión estatutaria de este uso). También puede acordarse un incremento de las contribuciones de estas viviendas a la factura de los gastos comunes, con el límite del 20%. Repárese que será preciso que exista una normativa autonómica «sectorial turística» que contemple el supuesto; a falta de ella, no se pueden tomar acuerdos restrictivos, porque todo propietario tiene derecho prima facie a alquilar su vivienda a quien quiera y por el tiempo que quieran las partes. «Estos acuerdos no tendrán efecto retroactivo».

Un abanico de posibilidades

¿Qué significa esto último? Repárese que no se trata de una disposición transitoria que afecte a la norma reformada como tal (el art. 17.12 LPH), sino al acuerdo eventual que la comunidad tome y cuando tome, si lo toma. Pero no es indiscutible que la regla transitoria no se refiera a la entera norma reformada.

..//





**PAULA PÉREZ FERNÁNDEZ**  
Socia Deloitte Legal

### CONTENIDO

En el ámbito tributario, una de las cuestiones que se plantean en relación con las plantas fotovoltaicas gira en torno a su calificación como bien mueble o inmueble. No es esta una cuestión baladí, pues la conclusión alcanzada a este respecto podría afectar a la tributación directa e indirecta de la transmisión de sociedades titulares de las instalaciones fotovoltaicas, así como a la tributación indirecta de la venta de dichas instalaciones.

Por lo que respecta a la transmisión de las sociedades propietarias de las plantas, la posible calificación de estas instalaciones como bien inmueble conllevaría:

- a) La tributación en España al tipo general del 19% de la plusvalía obtenida por los socios no residentes de sociedades cuyo activo esté compuesto mayoritariamente por inmuebles, salvo que el Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional que resulte aplicable disponga lo contrario, sin perjuicio de que puedan existir argumentos a favor de la exención en el caso de residentes en la Unión Europea, sobre todo tras la reciente sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de diciembre de 2017.
- b) La tributación por la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas («TPO») del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados («ITPyAJD»), cuyo tipo de gravamen es superior al de los bienes muebles y oscila entre el 6% y el 11% dependiendo de la Comunidad Autónoma en la que se encuentre el inmueble, si concurrieran las circunstancias previstas en la conocida regla anti-elusión del artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores y, en particular, el ánimo elusorio.

Cuando el objeto de la transmisión es la instalación fotovoltaica, su posible clasificación como bien inmueble podría incrementar, asimismo, el coste de la operación para el comprador en concepto de TPO en los siguientes casos:

- a) Si los elementos transmitidos se integran en una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial por sus propios medios. La transmisión de estos elementos es una operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y los bienes inmuebles incluidos en dicha unidad tributarían por TPO.
- b) La segunda transmisión de las plantas solares sin posibilidad de renuncia a la exención en el IVA, en la medida en que el comprador no tenga capacidad para deducir, total o parcialmente, el IVA soportado.

..//



**FERNANDO MATESANZ**  
Managing Director Spanish VAT Services Asesores

### CONTENIDO

Con motivo de la aprobación de la Directiva (UE) 2017/2455 que modifica la Directiva 2006/112/CE del IVA, determinadas medidas tributarias han sido incorporadas a nuestro ordenamiento jurídico a través la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Las medidas aprobadas serán introducidas de forma gradual. Las primeras de ellas se encuentran en vigor desde el pasado día 1 de enero. Las próximas medidas en entrar en vigor lo harán el 1 de enero de 2021.

Medidas en vigor desde el 1 de enero de 2019

1. Desde el año 2015, los servicios prestados por vía electrónica a clientes particulares se encuentran sujetos al IVA en el país donde reside su consumidor. El proveedor debe repercutir a sus clientes el tipo de IVA aplicable en cada uno de los países donde se encuentran domiciliados. Los proveedores pueden hacer uso de un sistema denominado de mini ventanilla única, que permite presentar una única declaración del IVA ante la Administración del Estado en el que se encuentran establecidos quien se encargará de remitir el IVA a cada una de los países comunitarios. Una compañía española que preste este tipo de servicios, podrá presentar una declaración del IVA en España, recogiendo todas las ventas realizadas en la Comunidad con sus correspondientes tipos impositivos. La Administración Española remitirá el IVA correspondiente a cada uno de los países.

Desde el pasado 1 de enero de 2019, se establece un umbral de 10.000 euros que, de no ser superado, permitirá a los proveedores de estos servicios repercutir el IVA y cumplir con las obligaciones propias del Estado donde se encuentren establecidos. Utilizando el ejemplo anterior, el proveedor español deberá cumplir con la normativa española y repercutir e ingresar el IVA, únicamente en España, al tipo del 21%. Todo ello se encuentra recogido en los números 4º y 8º del apartado Uno, del artículo 70 de la Ley 37/1992, de IVA.

2. El Reglamento 282/2011, del Consejo, establece una serie de presunciones para determinar el lugar de prestación de los servicios prestados por vía electrónica. Hasta el 31 de diciembre de 2018, se exigía que el proveedor se basase en al menos dos elementos de prueba sobre el lugar en el que el cliente tiene su domicilio o residencia habitual. Desde el pasado 1 de enero, se exige un único elemento de prueba, por ejemplo, un documento relativo al pago por los servicios prestados cuando el valor total de estos servicios, IVA excluido, no supere el umbral de 100.000 euros.

..//..



**MARTA ESTEBAN**  
Of Counsel. Herbert Smith Freehills Spain LLP

**GONZALO GIL**  
Senior Associate. Herbert Smith Freehills Spain LLP

### CONTENIDO

El revés parlamentario a los Presupuestos Generales del Estado y el adelanto electoral que ha provocado han dejado en el aire el futuro de otros dos proyectos de ley remitidos a las Cortes Generales por el Consejo de Ministros a través de los cuales se pretendía introducir en el ordenamiento español el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (la denominada Tasa Google) y el Impuesto sobre Transacciones Financieras (la denominada Tasa Tobin), con una recaudación estimada de 1.200 y 850 millones de euros respectivamente.

Aunque la no aprobación de los citados proyectos de ley se da por segura, el Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales habría gravado aquellas empresas con ingresos anuales de, al menos, 750 millones de euros e ingresos en España superiores a los 3 millones de euros. En concreto, este nuevo impuesto gravaría los ingresos derivados de (i) los servicios de publicidad online, (ii) los servicios de intermediación online y (iii) la venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario en plataformas digitales, aplicando un tipo de gravamen del 3%.

Por su parte, el Impuesto sobre Transacciones Financieras habría gravado las operaciones de compra de acciones de empresas españolas cotizadas con una capitalización bursátil de más de 1.000 millones de euros ejecutadas por operadores del sector financiero, aplicando un tipo de gravamen del 0,2% y siendo el sujeto pasivo el intermediario financiero que transmita o ejecute la orden de adquisición.

Entre las adquisiciones que estarían exentas de este impuesto se encuentran (i) las operaciones del mercado primario (salidas a bolsa), (ii) las necesarias para el funcionamiento del mercado, (iii) las de reestructuración empresarial, (iv) las de sociedades del mismo grupo y (v) las cesiones de carácter temporal.

..//..



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

### CONTENIDO

Algunos preceptos prevén multas referidas a la cifra de negocios del año anterior. Es el caso, por ejemplo, del artículo 203 de la Ley General Tributaria, referido a las infracciones por resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria. El apartado 5 de dicho precepto tipifica en concreto estas conductas cuando se refieran «a la aportación o al examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad principal o auxiliar, programas, sistemas operativos y de control» así como cuando la conducta «consista en el incumplimiento por personas o entidades que realicen actividades económicas del deber de comparecer, de facilitar la entrada o permanencia en fincas y locales o el reconocimiento de elementos o instalaciones, o del deber de aportar datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 93 y 94 de esta ley».

En estos casos, cuando no se haya comparecido o facilitado la actuación o la información requerida en el tercer requerimiento notificado al efecto, la sanción consistirá en «multa pecuniaria proporcional de hasta el dos por ciento de la cifra de negocios del sujeto infractor en el año natural anterior a aquel en que se produjo la infracción, con un mínimo de 10.000 euros y un máximo de 400.000 euros».

Inmediatamente se precisa, en el mismo párrafo, que «si el importe de las operaciones a que se refiere el requerimiento no atendido representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, uno, 1,5 y dos por ciento del importe de la cifra de negocios, respectivamente». De donde se desprende claramente, a mi juicio, que si el importe a que se refieren el requerimiento no atendido no llega al 10 por ciento de las operaciones que debieron declararse la sanción debe ser inferior al 0,5 por ciento del importe de la cifra de negocios.

Hay una norma específica para los casos en que los requerimientos se refieran a la información que deben contener las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de la Ley General Tributaria, en que la sanción puede llegar al 3 por ciento del importe de la cifra de negocios, con un máximo de 600.000 euros.

Y finalmente hay dos normas específicas que completan esta tipificación. Una de ellas para el caso de que «no se conozca el importe de las operaciones o el requerimiento no se refiera a magnitudes monetarias», en cuyo supuesto se impondrá el mínimo establecido en los párrafos anteriores. Y la otra para el supuesto de que «con anterioridad a la terminación del procedimiento sancionador se diese total cumplimiento al requerimiento administrativo», en cuyo caso la sanción será de 6.000 euros.

La aplicación en la práctica de la normativa que acaba de reseñarse dista de ser pacífica pues no es infrecuente que los requerimientos pasen inadvertidos o por referirse a datos de escasa importancia no se atiendan con la suficiente diligencia.

..//..



**JOSÉ DANIEL SÁNCHEZ MANZANO**  
 Licenciado y Doctor en Derecho por la Universidad de Granada  
 Abogado  
 Asesor fiscal

### RESUMEN

El artículo aborda la rica problemática derivada del posicionamiento de las sociedades civiles en el ámbito de la imposición sobre la renta, con motivo de la reforma normativa emprendida por la Ley 27/2014. El trabajo critica la doctrina administrativa emanada de la Dirección general de Tributos engarzando el análisis jurídico privado con el tributario.

### SUMARIO

- I. Introducción. La figura de la comunidad de bienes
- II. El terreno jurídico privado
- III. La indefinida categoría de la sociedad civil con objeto mercantil
- IV. Criterios administrativos
  1. Personalidad jurídica
  2. Objeto mercantil
    - 2.1. Sociedades profesionales
  3. Conclusiones
- V. Vertiente censal
- VI. Supuestos específicos
- VII. Bibliografía

### CONTENIDO

Cabe ubicar, como es sabido, en un plano teórico, a la comunidad de bienes como una situación sobrevenida con apoyo en los Art. 392 y siguientes del Código Civil (en adelante CC) y que deriva de una estática situación de copropiedad sobre elementos patrimoniales, correspondiendo a cada comunero una cuota abstracta o ideal.

De hecho a nuestros efectos cabría segmentar dos problemáticas divergentes anudadas a la figura, ubicadas en estratos distintos<sup>1</sup>). Una primera que deriva eminentemente de la problemática fiscal asociada como tangible y estática situación de copropiedad. En segundo lugar, desde una dimensión dinámica, en el ámbito de la imposición personal sobre la renta, nos encontramos ante la comunidad de bienes (en adelante CB) como controvertida vestidura envolvente de la actividad empresarial, modulándose tal «personificación subjetiva» en función del impuesto concreto.

La comunidad de bienes ha operado tradicionalmente como un centro de atracción de rentas, las cuales son en un segundo plano atribuidas a los partícipes<sup>2</sup>) personas físicas<sup>3</sup>) en la proporción que detentan en la comunidad y tributan en su imposición personal sobre la renta. El Art. 35.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria (en adelante LGT) parte de la falta de personalidad jurídica de estos entes.

En cualquier caso estas entidades han actuado tradicionalmente como empresas mercantiles, emitiendo y recibiendo facturas con su propio NIF y denominación social, siendo sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) y practicando y soportando retenciones en el marco de la imposición sobre la renta.

..//..



**CARMEN CALDERÓN PATIER**  
**Profesora Titular de Economía Aplicada Universidad San Pablo CEU**

### RESUMEN

La financiación colaborativa o crowdfunding no financiero se ha desarrollado de forma muy significativa en los últimos años como un sistema alternativo a los sistemas tradicionales de financiación, favorecido por el contexto económico y social actual marcado por la globalización, la economía digital y la crisis financiera internacional. A pesar de la escasa regulación tributaria del crowdfunding no financiero, es necesario su análisis en profundidad ya que además de su exponencial crecimiento, es un mecanismo de financiación muy adecuado para determinados proyectos o emprendimientos.

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. El crowdfunding o financiación múltiple: concepto, características y modalidades
- III. La fiscalidad del crowdfunding no financiero
  1. De donación pura y simple
  2. De donación con recompensa. «Reward-based crowdfunding»
- IV. Bibliografía

### CONTENIDO

Las crisis económicas y financieras mundiales y el desarrollo tecnológico y de las tecnologías de la información y comunicación (economía digital) se han combinado para generar un nuevo modelo de desarrollo económico, pasando de un modelo de economía clásica, a un modelo de economía social o más recientemente denominado economía colaborativa).

Muchas son las definiciones que desde todos los ámbitos e instituciones se da al concepto de economía colaborativa. El concepto de economía colaborativa que utiliza la Comunicación de la Comisión Europea de 2 de junio de 2016 sobre la Economía Colaborativa), es «modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares» transacciones que, con carácter general, no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro, y en el que participan tres principales agentes, los prestadores de servicio, los usuarios de servicio y los intermediarios.

En esta línea, el Proyecto de Informe de la Comisión de Mercado Interior y Protección del Consumidor, sobre una Agenda Europea para la economía colaborativa, [COM (2016) 356], de 22 de diciembre de 2016, distingue en la economía colaborativa y sus modelos de negocio, tres grandes categorías de agentes:

- Prestadores de servicios, que se tratan de particulares que ofrecen servicios, activos, competencias o tiempo, de forma gratuita o previo pago, de manera ocasional, denominándose como pares o a título profesional, denominándose como profesionales;
- Usuarios de dichos servicios, y
- Plataformas colaborativas que conectan en tiempo real la oferta con la demanda para facilitar las transacciones.

Para la Unión Europea la economía colaborativa resulta una actividad beneficiosa, tanto desde la perspectiva de su prestación pues los ciudadanos pueden ofrecer servicios con los que se fomentan nuevas oportunidades de empleo, modalidades de trabajo flexibles y nuevas fuentes de ingresos, como desde la perspectiva del consumo, por la ampliación de la oferta y precios más bajos que suponen tales servicios. Incluso puede promover un mayor reparto de los activos y un uso más eficaz de los recursos que contribuyen a la agenda de sostenibilidad de la Unión Europea y a la transición a la economía circular).

..//..



**JUAN CALVO VÉRGEZ**  
Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura

### RESUMEN

El presente trabajo analiza, a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial, el alcance de aquellas actuaciones acometidas por la Inspección tributaria consistentes en entrar en la sede de las empresas. Con carácter general la Inspección ha de acreditar los indicios que pudieran justificar la medida y dar audiencia al titular del derecho salvo en supuestos muy justificados de riesgo real de destrucción de documentación el cual, dada la excepcionalidad de la medida, debería documentarse por la Inspección.

### SUMARIO

- I. Consideraciones generales relativas al desarrollo de las actuaciones inspectoras
- II. Lugar de realización de las actuaciones inspectoras. La entrada de la inspección en el domicilio constitucionalmente protegido y en el lugar donde se desarrollen las actividades sometidas a gravamen
- III. Alcance de la doctrina jurisprudencial elaborada por el TC y su recepción por el TS
- IV. A modo de conclusión

### CONTENIDO

Como es sabido siguiendo lo inicialmente establecido en su día en los arts. 36 y 39 del antiguo Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (RCL 1986, 1537), por el que se aprobaba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT), vigente hasta el 1 de enero de 2008, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1065/2007, de 27 julio (RCL 2007, 1658), por el que se aprobó el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGGIT), dispone el art. 142 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria (LGT) que las actuaciones inspectoras deben realizarse mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

Tal y como establece el citado precepto de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945), relativo a la regulación de las facultades de inspección de los tributos, «cuando las actuaciones inspectoras lo requieran, los funcionarios que desarrollen funciones de inspección de los tributos podrán entrar, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen, existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hechos de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos».

Dicho precepto de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) se ha de poner además en conexión con el art. 172.5 del Real Decreto 1065/2007 (RCL 2007, 1658), a través del cual se regula el consentimiento tácito, por cuanto la falta de oposición expresa al acceso a las instalaciones equivale a un consentimiento válido, tácitamente otorgado. De acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto reglamentario «A los efectos de lo dispuesto en este artículo (...) se considerará —en realidad es más una presunción— que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 LGT, prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo». Únicamente si el custodio de los lugares referidos se opusiera expresamente a la entrada de los funcionarios de la Inspección de los tributos se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine).

..//..



**IGNACIO MENDARO**  
Especialista en derecho Fiscal y Tributario en Martín Molina

### RESUMEN

Se analiza la modificación de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, en concreto la regla de valoración de los bienes inmuebles, que recoge el anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal. Según dicha modificación, cabe la posibilidad de aplicar un presunto valor de mercado a la propiedad por la que hay que tributar, lo que supondría un incremento del patrimonio neto sujeto a tributación, por lo que muchos contribuyentes tendrán que pagar impuestos por dicho incremento.

### CONTENIDO

Recientemente se ha presentado el anteproyecto de Ley de Medidas de Prevención y Lucha contra el Fraude Fiscal que incluye un paquete de medidas fiscales dirigidas tal como señala la ministra de Hacienda, María Jesús Montero, a construir «una nueva fiscalidad para el siglo XXI, más progresiva y redistributiva, para que todos contribuyan según su capacidad y reciban según su necesidad».

Recordar que se trata de un anteproyecto de Ley, y por tanto sujeto a enmiendas hasta su aprobación por las Cortes.

No obstante, pese a tratarse de un anteproyecto de Ley, nos gustaría destacar en este artículo la modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en concreto la regla de valoración de los bienes inmuebles.

Según dicha modificación, cabe la posibilidad de aplicar un presunto valor de mercado a la propiedad por la que hay que tributar, lo que supondría —casi en el cien por cien de los casos— un incremento del patrimonio neto sujeto a tributación, por lo que muchos contribuyentes tendrán que pagar impuestos por dicho incremento.

Veamos qué ha pasado:

Actualmente, el valor de los bienes de naturaleza urbana o rústica se valoran por el mayor de los tres siguientes: El valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio o contraprestación o valor de la adquisición.

El anteproyecto de Ley incluye un cuarto valor a considerar, el valor de mercado, entendiéndose por tal, «el precio más probable por el cual podría venderse, entre partes independientes, un bien libre de cargas.»

..//..





**MANUEL LUCAS DURAN**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Alcalá  
Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo

### RESUMEN

El proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019 propuso la instauración de una deducción en el impuesto sobre sociedades para empresas que tengan consejos de administración con paridad de género. Tales presupuestos fueron rechazados y la medida propuesta quedó en papel mojado. Sin embargo, se trata de una idea de un cierto interés que podría volver a plantearse en un futuro. En el presente artículo se analiza el marco sociológico de la malograda ventaja tributaria que pretendía introducirse y que justificaría la misma, así como los elementos básicos del beneficio fiscal propuesto y, finalmente, las posibles mejoras en la redacción de la deducción proyectada y su deseable evolución para encuadrar otras situaciones no estrictamente contempladas en la misma para el caso de que volviera a plantearse en un futuro.

### SUMARIO

1. Introducción
  2. Incentivos a la igualdad de género en el ámbito de la fiscalidad empresarial
    - 2.1. Fiscalidad e igualdad de género
    - 2.2. Incentivos tributarios e igualdad de género: especial referencia al ámbito de la fiscalidad empresarial
  3. La propuesta de deducción por paridad de género en consejos de administración de empresas
    - 3.1. Antecedentes
    - 3.2. Norma propuesta
    - 3.3. Ámbito de aplicación del precepto proyectado
      - 3.3.1. Ámbito temporal
      - 3.3.2. Ámbito subjetivo
      - 3.3.3. Ámbito objetivo
    - 3.4. Consideraciones críticas sobre la deducción propuesta
  4. Posibles mejoras técnicas en la redacción del beneficio fiscal analizado
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



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

### CONTENIDO

El Boletín Oficial del Congreso de los Diputados, de 25 de enero del presente año 2019, ha publicado el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (PLIDSD), con el que, como es sabido, se pretenden conseguir nuevos ingresos para cubrir las generosas previsiones de gastos contempladas en el Proyecto de Ley de Presupuestos para 2019. Al análisis del texto plasmado en el referido PLIDSD se dedica el presente comentario editorial, que, por obvias razones de espacio, se centrará sobre todo en los aspectos sustantivos de la sujeción al mismo.

La exposición de motivos justifica la futura implantación del impuesto proyectado en las nuevas maneras de hacer negocios vinculadas al carácter digital de la economía mundial; negocios que se caracterizan por llevar a cabo actividades a distancia, en muchos casos transfronterizas y, por lo tanto, con escasa o nula presencia física en el territorio español. Negocios en los que tienen gran importancia los activos intangibles, así como el valor de los datos y de las contribuciones de los usuarios finales.

Por todo ello, la propia exposición de motivos reconoce que las actuales normas fiscales internacionales, basadas en la presencia física, no fueron concebidas para hacer frente al tipo de negocios mencionado, que, basándose en dichos activos intangibles, datos y conocimientos, facilitan la deslocalización de las empresas que prestan los servicios digitales, provocando así «una desconexión entre el lugar donde se genera el valor y el lugar donde las empresas tributan».

Termina su apartado I la exposición de motivos señalando que «las actuales normas relativas al impuesto sobre sociedades no resultan ya apropiadas para gravar los beneficios generados por la digitalización de la economía...». Consideración en verdad desconcertante si se tiene en cuenta que, tanto el apartado III de la misma exposición de motivos como su artículo 1 califican de indirecto al IDSD, por lo que no parece que un impuesto de esta naturaleza resulte idóneo para paliar o compensar las deficiencias recaudatorias de uno directo como el de sociedades, ya que, como es obvio, si el IDSD es un impuesto indirecto sus destinatarios deberían serlo los consumidores de los servicios digitales, mientras que los del Impuesto de Sociedades lo son quienes se benefician de la explotación de esos mismos servicios. Otra cosa es, como se verá, que se pueda llegar a «descifrar» la naturaleza directa o indirecta del IDSD, pese a las expresas y reiteradas referencias a esta última en el PLIDSD.

Por otra parte, como reconoce también la exposición de motivos, parece evidente la dificultad de articular una figura impositiva que recaiga sobre los servicios digitales. La prueba de ello han sido los intentos fallidos que, desde hace años, han protagonizado algunos relevantes organismos internacionales como la OCDE y el G20, plasmados en el proyecto sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (el conocido BEPS, por sus siglas en inglés), así como en el Informe relativo a la Acción 1 sobre los retos fiscales de la economía digital, de 5 de octubre de 2015, y en el Informe sobre los retos fiscales de la digitalización, de 16 de marzo de 2018. Por su parte, la Comisión de la UE adoptó, el 21 de marzo de 2018, la Comunicación relativa a «un sistema justo y eficaz en la Unión Europea para el mercado Único Digital», además de un paquete de propuestas de Directivas y Recomendación «para alcanzar una imposición justa y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital». Las insalvables dificultades para poner en práctica estas medidas llevan a recoger, en la propia exposición de motivos del PLIDSD, la sensata conclusión de que «habida cuenta la dimensión mundial del problema que plantea la imposición relacionada con determinados modelos de negocio digitales, existe consenso internacional en que la mejor estrategia para abordarlo consistiría en encontrar una solución al respecto también a nivel mundial...». Lo paradójico es que tan razonable conclusión se recoja en la exposición de motivos de un proyecto de ley de mero alcance estatal, como lo es el que se está comentando.

Antes de adentrarse en los pormenores de su contenido, resulta interesante exponer algunas curiosidades del texto del PLIDSD que se está analizando. Tiene dieciséis artículos y cuatro disposiciones finales, que cubren poco más de cinco páginas del Boletín Oficial de la Cortes Generales Congreso de los Diputados (BOCGCD), de las cuales casi una entera la ocupa el artículo 4 con el contenido aclaratorio que refleja su enunciado: «Conceptos y definiciones». Por su parte, a la comentada exposición de motivos, cuya finalidad es asimismo básicamente aclaratoria, se le dedican tres páginas del BOCGCD. Ello significa que casi la mitad del contenido del PLIDSD publicado en el BOCGCD tiene una finalidad aclaratoria de lo que es propiamente la parte dispositiva del PLIDSD. Pero no le faltan motivos al texto publicado para preocuparse por aclararnos su contenido, porque, aun así, leyéndolo se llega incluso a la conclusión de que se ha quedado corto en la pretensión esclarecedora de su abstrusa regulación.

..//..



**JUAN CALVO VÉRGEZ**  
Profesor Titular (acreditado para Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Extremadura

### RESUMEN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el conjunto de novedades introducidas por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recaudación, en el desarrollo del procedimiento de subasta. Es objeto de estudio el alcance de cada una de ellas.

### SUMARIO

- I. Consideraciones generales
- II. El desarrollo del procedimiento de subasta con anterioridad a la reforma operada por el real decreto 1071/2017 (RCL 2017, 1563)
- III. El nuevo procedimiento de subasta introducido por el real decreto 1071/2017 (RCL 2017, 1563)
  1. Acuerdo de enajenación e inicio del procedimiento de subasta
  2. Desarrollo del procedimiento de subasta
  3. Alcance del trámite de adjudicación. la supresión de la adjudicación directa como procedimiento posterior y subsiguiente al procedimiento de subasta
  4. Levantamiento del embargo y desarrollo de los procedimientos de tercería
- IV. Reflexiones finales

### CONTENIDO

Como es sabido el embargo constituye un acto básico del procedimiento de ejecución cuya importancia resulta máxima tanto para los órganos recaudatorios como para la Administración Tributaria, así como para los propios obligados tributarios, en relación con los cuales se origina una verdadera desposesión jurídica de sus bienes con importantes efectos jurídicos y económicos para ellos. Hasta ahora esta fase se iniciaba con la providencia de embargo, que se notificaba la persona, deudor o tercero en cuyo poder se encontraban los bienes o derechos a trabar. Sin embargo, la obligación de emitir esta providencia fue eliminada en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (RCL 2003, 2945) (LGT).

Con carácter general el embargo se presenta como un acto básico del procedimiento de ejecución tanto para los órganos recaudatorios, en particular, como para la Administración Tributaria, en general, así como para los propios obligados tributarios, respecto de los cuales tiene lugar una verdadera desposesión jurídica de sus bienes, con los correspondientes efectos jurídicos y económicos que se derivan de dicha situación. Una vez embargados y valorados los bienes por los órganos de recaudación se procede a su realización o enajenación con la finalidad última de lograr el ingreso en el Tesoro Público de la deuda tributaria no satisfecha por el obligado. A tal efecto los órganos de recaudación han de proceder a enajenar los bienes y derechos embargados para después aplicar el importe de lo obtenido a la satisfacción de la deuda.

La primera gran cuestión que debe precisarse dentro del embargo de bienes es la relativa a la delimitación de los mismos. Lógicamente se exige la certeza en la titularidad, lo que no suele plantear mayores dificultades en determinados bienes (piénsese por ejemplo en todos aquellos que pueden ser objeto de inscripción en un Registro Público), con independencia de la adecuación realidad-registro, considerada por las normas tributarias a través del establecimiento de acciones (tercerías) a favor de terceros disconformes con el embargo. Una situación distinta se plantea sin embargo respecto de aquellos otros bienes cuya titularidad es demás difícil precisión (caso por ejemplo del dinero en efectivo, de los títulos valores o de las mercaderías), dada la imposibilidad o las mayores dificultades que pueden llegar a originarse en materia de registro, así como debido a la existencia de un desplazamiento jurídico más fácil.

..//..



**RAMÓN SOLER BELDA**  
**Profesor Contratado UJA, Doctor en Derecho y Abogado**

### RESUMEN

El tabaco es un producto controlado históricamente por el Estado y sometido a un tipo de imposición particular. La doctrina tributarista lo ha estudiado habitualmente en su fase mayorista, no siendo frecuente trabajos que analicen la imposición en la fase minorista, donde existe todo un sector de actividad que corre cierto peligro de verse reducido por las actuales tendencias a la disminución de su consumo. Este trabajo intenta analizar el efecto tributario sobre esta actividad, así como las modificaciones legales que se han ido haciendo en los últimos años y cómo puede afectar a quien en la actualidad tiene un estanco, o pretende conseguirlo.

### SUMARIO

- I. Un apunte histórico sobre la imposición del tabaco
- II. El tabaco y la salud
- III. El tabaco y su consumo
- IV. El tabaco, la red de distribución y la publicidad
- V. El tabaco, el empleo y la concesión a particulares
- VI. La armonización fiscal en el caso del tabaco
- VII. El tabaco y la imposición especial
- VIII. El tabaco y la imposición en el comercio minorista
- IX. El beneficio del estancero
- X. La compatibilización con otras actividades
- XI. La imposición para la venta al tercer canal
- XII. La imposición por solicitud o traslado de local
- XIII. La posibilidad de transmisión del estanco y su fiscalidad
- XIV. Conclusiones
- XV. Bibliografía

### CONTENIDO

La aparición no hace tanto de una serie de datos sobre la importancia del tabaco en la economía nacional<sup>1)</sup>, permiten realizar una reflexión en torno a este producto, del que existe una amplia bibliografía e innumerables estudios en cuanto a la imposición que sufre en la composición total de su precio y la repercusión que esta alta imposición tiene en la fase mayorista del comercio de este producto, sobre todo debido a la existencia de un impuesto especial que lo grava. Pero que no está estudiado de la misma forma cuando se trata del análisis de los efectos tributarios en la fase minorista: la que se desarrolla en torno a los denominados «estancos», como a lo que se ha venido llamando «tercer canal» que es la autorización que tienen determinados establecimientos para vender tabaco con recargo, actividad que cada vez está más controlada y menos permitida dentro de otras actividades complementarias.

Históricamente el tabaco se ha expendido (de ahí la palabra expendeduría) en un establecimiento denominado «Estanco», en un claro recuerdo a las denominadas «rentas estancadas» donde destacaba como uno de los productos que más ingresos producía a la monarquía del antiguo régimen. Y que con la llegada del nuevo régimen ha seguido siendo una de las fuentes seguras de ingreso para el erario público. Por tanto, estamos ante un producto sobre el que recae una de las imposiciones históricas, hasta el punto de que en la actualidad sigue estando su comercialización y venta controlada por el Estado; habría que decir fuertemente controlado<sup>2)</sup>, que sigue siendo el gran beneficiario del comercio del mismo. Siendo en el momento actual, en el organigrama general de la tributación en España, uno de los tributos estatales de los que se cede una parte de su recaudación a las comunidades autónomas.



**JOSÉ ANTONIO BARCIELA PÉREZ**  
Abogado  
Ex-Inspector de Hacienda del Estado  
Doctor en Derecho

### RESUMEN

El presente artículo trata especialmente de la aplicación del principio non bis in idem en el supuesto de sanción administrativa e ilícito penal en el ámbito tributario. A este respecto, se considerará tanto la jurisprudencia del TEDH y el TJUE, como la del TC y TS. Asimismo, se hará especial mención a la jurisprudencia más reciente como STJUE en los asuntos acumulados C-217/15 y C-350/15.

### SUMARIO

- I. Introducción
- II. El principio «non bis in idem» en la jurisprudencia del TJUE y del TEDH
- III. La STJUE de 5 de abril de 2017 (TJCE 2017, 102), asuntos Orso y Baldetti
- IV. El principio «non bis in idem» en nuestro ordenamiento
- V. Conclusiones
- V. Bibliografía

### CONTENIDO

Non bis in idem significa «no dos veces por lo mismo», y se ve frecuentemente escrito: ne bis in idem, que es la expresión en estilo indirecto, que traducida al castellano sería «para que no dos veces en (o por) lo mismo». Dicha máxima, que literalmente quiere decir que no ha de incidirse dos veces en el mismo asunto, indica la prohibición de sancionar más de una vez un mismo hecho ilícito. Se trata, pues, de uno de los principios básicos del garantismo penal de impronta ilustrada y liberal). La doctrina lo ha definido como «principio general del derecho que, en base a los principios de proporcionalidad y cosa juzgada, prohíbe la aplicación de dos o más sanciones o el desarrollo de dos o más procedimientos, sea en uno o más órdenes sancionadores, cuando se dé una identidad de sujetos, hechos y fundamento y siempre que no exista una relación de supremacía especial de la administración»).

El non bis in idem es un principio general del Derecho penal en muchos ordenamientos jurídicos nacionales, y en algunos Estados a nivel constitucional). Históricamente, se ha considerado que dicho principio sólo se aplicaba a nivel nacional y limitado al ámbito penal, excluyéndose así, su aplicación en el Derecho administrativo sancionador, pero más recientemente, algunos Estados han ampliado su aplicación a los procedimientos punitivos y sanciones de carácter administrativo.

En el Derecho internacional no existe una norma general que imponga la obligación de respetar el ne bis in idem. Su aplicación es convencional, dependiendo únicamente del contenido de los tratados internacionales. No obstante, después de la Segunda Guerra mundial el ne bis in idem se convirtió en un derecho fundamental a nivel nacional, y también fue recogido en el DIDH).

..//..



**MIGUEL GONZÁLEZ GARCÍA**  
Inspector Tributario Agencia Tributaria de Cataluña  
Profesor Colaborador ESADE

## RESUMEN

El 13 de mayo de 2017, se aprobó el Impuesto sobre los Activos no Productivos de las Personas Jurídicas (IANP). Aunque está recurrido ante del Tribunal Constitucional (TC), el impuesto no está suspendido y podría haber entrado en vigor desde hace más de un año. Sin embargo, el IANP no se encuentra en funcionamiento ya que aún no ha sido objeto de despliegue reglamentario. Se trata de un impuesto propio de la Generalitat de Cataluña muy innovador que pretende gravar parte del patrimonio de las personas jurídicas. A pesar de ello, la tramitación y aprobación del impuesto se hizo de forma muy rápida por el procedimiento de urgencia. Desde su presentación, el impuesto fue objeto de muchas críticas sobre la calidad de su técnica legislativa y sobre si era un instrumento adecuado para conseguir sus muy ambiciosos objetivos. El presente estudio analiza el texto del impuesto para detectar sus posibles carencias, que efectivamente son muchas, e intentar aportar soluciones. Sería necesaria una reposada reflexión sobre si el IANP es el mejor instrumento para conseguir los objetivos que el legislador pretende y, en cualquier caso, abordar su profunda modificación.

## SUMARIO

### Introducción

1. El impuesto sobre los Activos no Productivos de las Personas Jurídicas
2. Tramitación, aprobación y recorrido del IANP
3. Principales elementos del IANP
  - 3.1. Objeto del IANP
  - 3.2. Ámbito de aplicación
  - 3.3. Hecho imponible
    - 3.3.1. Tenencia de activos no productivos
    - 3.3.2. Concepto de activo no productivo
    - 3.3.3. Situados en Cataluña
    - 3.3.4. A fecha de devengo
  - 3.4. Exenciones
  - 3.5. Sujeto pasivo
    - 3.5.1. Personas jurídicas
    - 3.5.2. Entidades sin personalidad jurídica
    - 3.5.2. Objeto mercantil
  - 3.6. Base imponible
  - 3.7. Cuota íntegra
  - 3.8. Devengo
  - 3.9. Gestión del IANP
4. Aplicación y eficacia del IANP
  - 4.1. Aplicación del IANP
  - 4.2. Eficacia del IANP

### Conclusiones

### Referencias bibliográficas



**IÑAKI ALONSO ARCE**  
Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica  
Hacienda Foral de Bizkaia

## RESUMEN

En este artículo Iñaki Alonso analiza la competencia de inspección ante una rectificación de domicilio fiscal en un supuesto que dio origen a una Resolución de la Junta Arbitral al haberse iniciado las actuaciones de comprobación e investigación por parte de la AEAT al entender que el domicilio social declarado no estaba correctamente establecido, aun cuando no se hubiera acordado todavía la rectificación del domicilio fiscal.

Analiza anteriores resoluciones del Tribunal Supremo y de la Junta Arbitral a la espera de que la Sala Tercera del Tribunal Supremo determine en el recurso que se ha interpuesto por la Administración General del Estado contra la Resolución de la Junta Arbitral.

## CONTENIDO

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco constituye la expresión más genuina del reconocimiento y amparo de los derechos históricos de los territorios forales que proclama la disposición adicional primera de la Constitución y de su actualización conforme a lo previsto en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco, aprobado por medio de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre (artículo 41).

El régimen de Concierto Económico, peculiar de los Territorios Históricos vascos y de la Comunidad Foral de Navarra (ahí bajo la denominación de Convenio Económico) hace que en el Reino de España coexistan hoy en día cinco sistemas tributarios generales y cinco Administraciones tributarias, configurando una de las muestras más particulares y también más amplias de federalismo fiscal asimétrico que pueden encontrarse en el mundo, puesto que no estamos en presencia de la descentralización de determinadas competencias tributarias sino de la coexistencia de cinco regímenes tributarios diferentes en el Estado.

Y eso hace que el propio Concierto Económico se encargue de establecer los puntos de conexión que van a servir para delimitar las competencias normativas y las competencias de aplicación de los tributos de los Territorios Históricos vascos (y de la Comunidad Foral de Navarra igual manera en el Convenio Económico) y consecuentemente también las de la Administración General del Estado pues los regímenes forales de Concierto y Convenio económicos son precisamente una limitación de las competencias de la Administración del Estado, que no pueden extender su actuación al ámbito foral, e indirectamente de las posibilidades de cesión de tributos a las Comunidades Autónomas de régimen común al amparo de lo previsto en la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y en las disposiciones que la han desarrollado en este ámbito.

Hay que tener presente, por tanto, la destacadísima importancia de los puntos de conexión que establece el Concierto Económico como mecanismo de delimitación competencial en un ámbito en el que no se puede aplicar el principio de jerarquía para resolver las controversias interadministrativas que puedan producirse, sino el de competencia.

Hay que partir, por tanto, de la propia esencia del Concierto Económico como elemento integrante del denominado bloque de la constitucionalidad que implementa los principios de actualización de este derecho histórico recogidos en el artículo 41 del mencionado Estatuto de Autonomía para el País Vasco, es evidente que su misión en nuestro ordenamiento es establecer el reparto acordado de las competencias tributarias entre las instituciones vascas y la Administración del Estado, pues no podemos olvidar que el carácter paccionado del Concierto Económico fue destacado por parte del Tribunal Constitucional como el elemento característico esencial de este sistema como integrante del núcleo intangible de la foralidad (STC 76/1988, de 21 de abril).

..//..



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

### RESUMEN

Este mes estrenamos nueva sección, en la que vamos a ir publicando varios artículos que pretenden explicar de forma clara y sencilla ciertos aspectos clave de la Norma Foral General Tributaria, que establece los principios y las normas jurídicas generales que constituyen nuestro sistema tributario.

Así, se abordarán aspectos tan relevantes como el método de estimación indirecta de determinación de bases imponibles, los intereses de demora en el ámbito tributario, las notificaciones electrónicas, los elementos estructurales de las infracciones y sanciones tributarias, la prescripción en el ámbito tributario, y la trascendencia de las obligaciones formales, entre otros.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA DE BASES IMPONIBLES
  1. Carácter subsidiario
  2. Carácter excepcional
  3. Simultaneidad del método de estimación directa y/u objetivo y el de estimación indirecta
- III. CIRCUNSTANCIAS QUE DETERMINAN LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA
  1. No disposición de datos para determinar la base imponible
  2. Circunstancias que pueden activar la estimación indirecta
  3. Relación entre las circunstancias que pueden activar la estimación indirecta con la imposibilidad de determinar la base imponible
  4. Motivación
- IV. SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES CONTABLES O REGISTRALES
- V. SOBRE LA RESISTENCIA, OBSTRUCCIÓN, EXCUSA O NEGATIVA A LA ACTUACIÓN INSPECTORA
- VI. MEDIOS PARA DETERMINAR LA BASE IMPONIBLE MEDIANTE EL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA
- VII. PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DE ESTIMACIÓN INDIRECTA
- VIII. FUENTES DE OBTENCIÓN DE DATOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE





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

### SUMARIO

- I. LAS ENTIDADES DE ECONOMÍA SOCIAL EN ESPAÑA
    1. Caracteres y régimen legal
    2. Clasificación de las entidades de economía social
      - A. Cooperativas
      - B. Sociedades Agrarias de Transformación
      - C. Sociedades Laborales
      - D. Cofradías de Pescadores
      - E. Empresas de Inserción Sociolaboral y Centros Especiales de Empleo
      - F. Asociaciones y Fundaciones
      - G. Mutuas y Mutualidades
  - II. FISCALIDAD INDIRECTA APLICABLE A LAS ENTIDADES DE ECONOMÍA SOCIAL EN EL RÉGIMEN COMÚN
    1. Impuesto sobre el Valor Añadido
      - A. Aspectos generales
      - B. El régimen especial del criterio de caja para las entidades de economía social
      - C. Tratamiento en el IVA de las subvenciones públicas percibidas por las entidades de economía social
      - D. Especialidades en el IVA para las distintas entidades integrantes de la economía social
    2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
      - A. Aspectos generales
      - B. Especialidades en el ITPAJD para las distintas entidades integrantes de la economía social
  - III. FISCALIDAD INDIRECTA APLICABLE A LAS ENTIDADES DE ECONOMÍA SOCIAL EN EL RÉGIMEN FORAL
    1. Impuesto sobre el Valor Añadido
    2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
      - A. Aspectos generales
      - B. Especialidades en el ITPAJD para las distintas entidades integrantes de la economía social
  - IV. REFLEXIONES FINALES
- BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

El artículo 129.2 de la Constitución señala que «Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción». Este precepto consagra unos principios socio-económicos que actúan como mandatos dirigidos a los poderes públicos, pero cuya aplicación en cuanto al otorgamiento de derechos a los ciudadanos no es inmediata, sino que queda subordinada a su posterior desarrollo normativo.

Con esta base constitucional se ha desarrollado el concepto de Economía social, plasmado finalmente en la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social, que en su artículo 2 define este tipo de Economía en los siguientes términos:

«Se denomina economía social al conjunto de las actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los principios recogidos en el artículo 4, persiguen bien el interés colectivo de sus integrantes, bien el interés general económico o social, o ambos».



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

## RESUMEN

Se acerca el comienzo de la próxima campaña del IRPF, y Javier Armentia dedica este artículo a analizar las principales novedades aprobadas en los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa con efectos desde el 1 de enero de 2018, como el nuevo régimen aplicable a los trabajadores desplazados, las deducciones para el fomento del empleo, o el régimen de las opciones a ejercitar con la presentación de la autoliquidación.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. RÉGIMEN DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS
- III. EXENCIÓN DE LAS RENTAS SATISFECHAS POR FRANCIA CON MOTIVO DE LA GUERRA MUNDIAL
- IV. EXENCIÓN DE PRESTACIONES FAMILIARES
- V. EXENCIÓN POR RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PERCIBIDOS POR TRABAJOS EFECTIVAMENTE REALIZADOS EN EL EXTRANJERO
- VI. EXENCIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR MONITOR, ÁRBITRO, ETC
- VII. EXENCIÓN DE LAS INDEMNIZACIONES POR DESPIDO O CESE DEL TRABAJADOR
- VIII. RETRIBUCIONES EN ESPECIE: TRANSPORTE AL CENTRO DE TRABAJO
- IX. REGLAS ESPECIALES PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN DIRECTA SIMPLIFICADA EN EL SECTOR PRIMARIO
- X. RENDIMIENTOS DE CAPITAL INMOBILIARIO
- XI. ANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES: COEFICIENTES DE ACTUALIZACIÓN
- XII. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN EN VIVIENDA HABITUAL
- XIII. RENTA DEL AHORRO
- XIV. INTEGRACIÓN Y COMPENSACIÓN DE RENTAS EN LA BASE IMPONIBLE GENERAL
- XV. DEDUCCIÓN POR DESCENDIENTES
- XVI. DEDUCCIÓN POR ASCENDIENTE
- XVII. DEDUCCIÓN POR DISCAPACIDAD O DEPENDENCIA
- XVIII. DEDUCCIÓN POR ALQUILER DE LA VIVIENDA HABITUAL
- XIX. DEDUCCIÓN POR ADQUISICIÓN DE VIVIENDA HABITUAL
- XX. ESQUEMA DE LAS DEDUCCIONES PARA EL FOMENTO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA
- XXI. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN MICROEMPRESAS, PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS DE NUEVA O RECIENTE CREACIÓN O INNOVADORAS
- XXII. GANANCIAS PATRIMONIALES EXENTAS
- XXIII. DEDUCCIÓN POR INICIO DE ACTIVIDAD ECONÓMICA
- XXIV. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN FONDOS EUROPEOS PARA EL IMPULSO DE LA INNOVACIÓN
- XXV. REINVERSIÓN EN LOS CASOS DE TRANSMISIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES EN INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA
- XXVI. DEDUCCIÓN POR FINANCIACIÓN A ENTIDADES CON ALTO POTENCIAL DE CRECIMIENTO
- XXVII. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN ACTIVIDADES ECONÓMICAS
- XXVIII. ACTUALIZACIÓN DE DETERMINADAS CANTIDADES
- XXIX. OPCIÓN POR LA TRIBUTACIÓN CONJUNTA
- XXX. OPCIONES QUE DEBEN EJERCITARSE CON LA PRESENTACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN
- XXXI. RETENCIONES DE TRABAJO
- XXXII. PAGOS FRACCIONADOS
- XXXIII. PLANES DE AHORRO A LARGO PLAZO
- XXXIV. PREMIOS DE LOTERÍAS Y APUESTAS
- XXXV. HELADAS ABRIL 2017



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

### RESUMEN

José Luis Silvestre analiza en profundidad en este artículo las consultas tributarias, que constituyen un medio para dar cumplimiento a la obligación de la Administración de prestar a los contribuyentes la necesaria información y asistencia.

Así desarrolla el concepto de tributaria escrita, su regulación básica y su naturaleza jurídica, la legitimación para formularlas, las materias sobre las que pueden versar y el alcance del carácter vinculante de la contestación, poniéndolo en relación con la limitación de la actividad comprobadora, las respuestas meramente informativas y la exención de responsabilidad por infracciones.

Trata asimismo, el modo de presentación, el plazo para efectuarlas y para contestarlas, su tramitación, las consecuencias de la falta de contestación en plazo y otros aspectos que tienen conexión con ellas.

### SUMARIO

CONCEPTO DE CONSULTA TRIBUTARIA ESCRITA

REGULACIÓN BÁSICA

NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

LEGITIMACIÓN PARA FORMULAR CONSULTAS ESCRITAS

MATERIAS SOBRE LAS QUE PUEDEN FORMULARSE CONSULTAS TRIBUTARIAS ESCRITAS Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

ALCANCE DEL CARÁCTER VINCULANTE DE LA CONTESTACIÓN A LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

EL CARÁCTER VINCULANTE COMO EXIGENCIA DEL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA

EL CARÁCTER VINCULANTE Y LA LIMITACIÓN DE LA ACTIVIDAD COMPROBADORA

EXENCIÓN DE RESPONSABILIDAD POR INFRACCIONES

LAS RESPUESTAS MERAMENTE INFORMATIVAS

PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN

PRESENTACIÓN DEL ESCRITO DE CONSULTA

TRAMITACIÓN DE LA CONSULTA

SUPUESTO DE DESACUERDO EN LA COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA. LA JUNTA ARBITRAL

COMISIÓN DE DOCTRINA TRIBUTARIA

CONTESTACIÓN: PLAZO Y CONSECUENCIAS DE LA FALTA DE CONTESTACIÓN EN PLAZO

LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS COMO LEGITIMADOS PARA IMPUGNAR LA CONTESTACIÓN A UNA CONSULTA TRIBUTARIA

ARCHIVO DE LAS CONSULTAS

A MODO DE CONCLUSIÓN



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

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. OBJETIVO DE LA DIRECTIVA 2018/822, DE 25 DE MAYO
- III. SOBRE LOS INTERMEDIARIOS
- IV. SECRETO PROFESIONAL Y TRASLADO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN
- V. CONCEPTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA Y SEÑAS DISTINTIVAS
- VI. ENTRADA EN VIGOR DE LA NUEVA OBLIGACIÓN

### CONTENIDO

La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en materia de fiscalidad, ha sido objeto de varias modificaciones con la finalidad de ir avanzando en la transparencia fiscal dentro de la Unión Europea. Así:

— La Directiva 2014/107/UE del Consejo, en relación con la información sobre las cuentas financieras en la Unión Europea, introdujo un modelo común de comunicación de información (ECCI) que dispone el intercambio automático de información sobre las cuentas financieras titularidad de residentes no sujetos a impuestos y establece un marco para dicho intercambio a escala mundial.

— La Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, estableció el intercambio automático de información relativa a acuerdos tributarios previos transfronterizos.

— La Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, estableció el intercambio automático y obligatorio de información entre las autoridades tributarias sobre los informes país por país de las empresas multinacionales.

— La Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, obligó a los Estados miembros a dar acceso a las autoridades tributarias a los procedimientos de diligencia debida con respecto al cliente aplicados por las instituciones financieras en virtud de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Pues bien, en este contexto, bajo el objetivo de dar un paso más en relación con la planificación fiscal agresiva, se aprueba la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo de 25 de mayo, con la finalidad de establecer un intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019

**JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA**  
 Director Carta Tributaria

### RESUMEN

Próximo el final de la XII Legislatura, cuando tal circunstancia suceda se abrirá un período de tiempo en el que habrá que reflexionar serenamente sobre los acontecimientos jurídico-tributarios sucedidos desde el año 2011, que han sido muchos y graves en el orden de la confianza legítima, de la seguridad jurídica en general; periodo de tiempo en que habrá que plantearse la conveniencia de que quienes habitualmente nos dedicamos a lo tributario lo hagamos con más frecuencia e intensidad de los términos en que se desarrolla la POLÍTICA FISCAL (¡sí, sí, en mayúsculas!) como concepto global que incluye tanto la política del gasto como del ingreso, esta última cada vez soportando una presión mayor de aquella y, dado que esa tendencia va «in crescendo», es fundamental hacer llegar a la ciudadanía, sin tecnicismo, con la mayor claridad posible, la importancia que tienen en una sociedad realmente democrática, tanto un sistema tributario justo, como un control [real, eficaz y eficiente] del gasto público que, hoy por hoy, no existe en España, como acreditan habitualmente los Informes de fiscalización evacuados por el Tribunal de Cuentas, a alguno de los cuales nos referimos en el presente Editorial/Crónica.

### CONTENIDO

Iniciábamos nuestro comentario Editorial/Crónica, cerrado el pasado 31 de enero, expresando nuestras dudas sobre que el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019, presentado por el Gobierno, superase el trámite parlamentario de debate de totalidad de la iniciativa legislativa. Pues bien, como ya conoce el lector, el Congreso de los Diputados, en la sesión del día 13 de febrero de 2019, rechazaba dicho Proyecto. Se ha disipado, al menos de momento, el temor que muchos teníamos a que tal trámite se superase por el Gobierno, merced a intercambios cualitativos de orden político-social que poco tendrían que ver con la política estatal en general, y tributaria en particular, a desarrollar en el año 2019 y sí mucho, con un posible cambio de rumbo en el tratamiento de ciertos asuntos por parte de los Tribunales de Justicia.

También en el más arriba mencionado comentario [tal vez con algún sentido de la inoportunidad merecedor del autorreproche] dijimos no querer cansar al lector con el análisis en profundidad de las medidas tributarias que albergaba el Proyecto de Ley de Presupuestos para el año 2019, pero la posterior «mala conciencia» del editorialista/cronista se atenúa considerablemente a la vista de quien, siendo máxima autoridad se permitió decir ante el iCongreso de los Diputados!: «Señorías, no me voy a explicar en las cifras macroeconómicas, porque creo que son sobradamente conocidas».

Las anteriormente reproducidas palabras, fueron pronunciadas por la Ministra de Hacienda (Montero Cuadrado) con ocasión de la presentación del Proyecto de Ley de referencia en la Sesión Plenaria del Congreso de los Diputados celebrada el día 12 de febrero de 2019. No es fácil encontrar precedentes de una aseveración tan descarnada, y lamentable a la par, ante la representación del pueblo, que ya en los muy lejanos tiempos (medievales Cortes leonesas) estaba muy interesada en conocer las entonces grandes cifras que movían el Monarca de turno. Ni que decir la importancia que en los tiempos actuales tiene el conocer de «boca» del autor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado las cifras macroeconómicas que han servido para elaborar las Cuentas anuales de una Nación.

Tras dichas palabras, la Sra. Ministra dedicó una gran parte de su intervención a la descalificación política de los Grupos que habían presentado enmiendas de totalidad, para posteriormente entrar en el detalle de las ventajas que la ciudadanía se perdería de prosperar tales enmiendas. Así, por ofrecer alguna muestra, la ciudadanía se perdería una «espléndida renta indirecta»:

«Las cuentas que queremos validar suponen una renta media indirecta de 4.174 euros para cada ciudadano —multipliquen ustedes por los miembros de una unidad familiar—, renta liberada que les permite atender sus necesidades o mejorar su calidad de vida. Esta cantidad de renta indirecta en forma de provisión de servicios públicos asciende a 5.148 euros si se tienen en cuenta también los servicios públicos que prestan las comunidades autónomas, por las transferencias del Estado. Lo importante, señorías, es que esta renta que se libera de forma indirecta les toca el bolsillo a todos y cada uno de los ciudadanos; no hay ninguno que por razón del dinero que tenga en el banco, por razón de cuna o lugar de procedencia no tenga derecho a recibir estos servicios públicos fundamentales para su bienestar.»

..//..



**BERNARDO VIDAL MARTÍ**  
Inspector de Hacienda del Estado (jub.)

## RESUMEN

Este estudio analiza las novedades a tener en cuenta a la hora de declarar y liquidar el IRPF del ejercicio 2018, a presentar en 2019.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. NOVEDADES EN LA RENTA DEL EJERCICIO 2018
  - 2.1. Rentas exentas
    - 2.1.1. Prestaciones de maternidad
    - 2.1.2. Becas
    - 2.1.3. Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas
  - 2.2. Rendimientos del trabajo
    - 2.2.1. Rentas en especie. Prestación servicio de comedor: fórmulas indirectas
    - 2.2.2. Reducciones sobre prestaciones percibidas en forma de capital derivadas de sistemas privados de previsión social
    - 2.2.3. Reducción por rendimientos del trabajo
  - 2.3. Rendimientos del capital inmobiliario
  - 2.4. Rendimientos de actividades económicas
    - 2.4.1. En estimación directa
      - 2.4.1.1. Gastos por suministros vivienda habitual afecta parcialmente y gastos de manutención del empresario
      - 2.4.1.2. Gastos deducibles en actividades profesionales: cuotas de mutualidades alternativas al régimen especial de trabajadores autónomos
    - 2.4.2. En estimación objetiva
      - 2.4.2.2. Reducciones fiscales previstas en las Orden de módulos de 2018. 2.4.2.1. Límites a las magnitudes excluyentes de la aplicación del método
      - 2.4.2.3. Reducciones fiscales especiales para paliar daños
  - 2.5. Integración y compensación de rentas en la base del ahorro
  - 2.6. Deduciones en la cuota íntegra
    - 2.6.1. Dedución por inversión en empresas de nueva o reciente creación
    - 2.6.2. Dedución por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla
    - 2.6.3. Canarias
    - 2.6.4. Dedución aplicable a las unidades familiares formadas por residentes fiscales en Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo
  - 2.7. Deduciones de la cuota diferencial
    - 2.7.1. Dedución por maternidad
    - 2.7.2. Deduciones por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo (Art. 81 bis, disposición adicional cuadragésima segunda y disposición transitoria trigésima tercera Ley IRPF; art. 60 bis Reglamento)
  - 2.8. Gestión del impuesto
    - 2.8.1. Obligación de declarar
    - 2.8.2. Retenciones
      - 2.8.2.1. Rendimientos del trabajo
      - 2.8.2.2. Otras rentas
  - 2.9. Orden Ministerial de aprobación de los modelos de declaración para el ejercicio 2018



**DANIEL CORONAS VALLE**  
 Doctorando en Derecho  
 Universidad de Málaga

## RESUMEN

Los raudos avances en el campo de las tecnofinanzas provocan cambios estructurales en el sector financiero europeo. El objetivo es aunar la estabilidad económica con innovación tecnológica que, al mismo tiempo, coadyuva a implantar modelos de estandarización y homogeneización de más fácil supervisión y control y que propician una mayor garantía y transparencia al ciudadano-consumidor. La UE ha apostado notablemente en 2018 por la lucha contra el fraude fiscal siendo un periodo fructífero en la comprensión y producción normativa en tal sentido. Se prevé un rol relevante de la ABE en la supervisión de las instituciones financieras europeas en materia de normativa prudencial y lucha contra el blanqueo de capitales estableciendo sinergias entre ambas. España incorpora de manera decidida instrumentos jurídicos europeos (transposición) y suscribe Tratados internacionales (ámbito OCDE) para testimoniar su compromiso decidido en materia de lucha contra el fraude en la vertiente multinacional (BEPS).

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ÁMBITO INTERNACIONAL
  - 2.1. COM (2018) 109 FINAL y COM (2018) 645 FINAL
  - 2.2. La Directiva UE 2018/822
  - 2.3. El nuevo Manual OCDE para la implantación de CRS
  - 2.4. El Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los Tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios
- III. EL ANTEPROYECTO DE LEY CONTRA EL FRAUDE FISCAL PARA COMBATIR LAS NUEVAS FORMAS DE EVASIÓN
  - 3.1. Paraísos Fiscales
  - 3.2. Entorno digital y criptodivisas
  - 3.3. Normas anti-elusión: empresas multinacionales
- IV. CONCLUSIONES

## CONTENIDO

A lo largo de este estudio trataremos de versar aquellas normas emanadas por diversos organismos (nacionales e internacionales) y ámbitos que aportan y concretan una regulación tan pujante como la existente en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. En nuestra opinión, los avances europeos en esta materia son mayores y más veloces que en otras jurisdicciones a la par que integradores.

En los meses transcurridos de 2018 se ha producido en nuestro país un elevado número de publicaciones legislativas para adaptar nuestro ordenamiento a los estándares internacionales y significativamente a las exigencias comunitarias (1) .

De entre el nutrido ecosistema jurídico reciente destaca por su trascendencia y su enfoque global el Anteproyecto de Ley contra el Fraude Fiscal para combatir las nuevas formas de evasión (2) .

Así mismo resulta relevante considerar la publicación por la OCDE de la segunda edición del Manual para implementar por parte de las instituciones financieras el estándar común de comunicación de cuentas y posiciones de los clientes bancarios, conocido internacionalmente como CRS (3) .

..//..



**ENRIQUE MUÑOZ LERMA**  
Abogado  
Cuatrecasas

### RESUMEN

Las aportaciones voluntarias a los colegios concertados, realizadas por los padres de los alumnos, han provocado un importante debate en relación a su naturaleza. En este sentido, la Administración Tributaria estudia la posible regularización de los incentivos fiscales aplicados en el IRPF por los padres de los alumnos, al considerar que, en ciertos casos, se apreciaría la existencia de pagos obligatorios o con una contraprestación asociada, en lugar de donativos.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. BREVE REFERENCIA AL RÉGIMEN ESPECIAL DEL MECENAZGO REGULADO EN LA LEY 49/2002
- III. EL CONCEPTO DE DONATIVO COMO ELEMENTO CUESTIONADO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
- IV. REFLEXIONES FINALES
  - 4.1. Extremos que afectan a la entidad sin fines lucrativos
  - 4.2. Extremos que afectan al donante
- V. BIBLIOGRAFÍA

### CONTENIDO

Recientemente, el pago de donativos a centros de educación concertados ha desempeñado un papel relevante en distintos periódicos de tirada nacional. Así, se han podido observar distintos titulares (entre otros, «Hacienda obliga a devolver lo desgravado por "donaciones" a colegios concertado (1)» o «Hacienda estudia que los padres devuelvan lo desgravado en la concertada desde 2015 (2)») que han podido motivar determinadas inquietudes en algunos contribuyentes, sobre todo, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, «IRPF»).

En este punto conviene apuntar que, en relación al IRPF, el artículo 19 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, «Ley 49/2002») posibilita aplicar — como consecuencia, entre otros, de los donativos que se realicen a entidades sin fines lucrativos a las que se les aplique el régimen fiscal especial regulado en dicha Ley, en adelante, el «Régimen Especial del Mecenazgo»— una deducción en la cuota íntegra del impuesto. Dicha deducción se calcula aplicando el 75% a la base (3) de hasta 150 euros y, para el resto, el 30%.

A su vez, la misma Ley beneficia a aquellos contribuyentes del IRPF que, en los dos períodos impositivos inmediatamente anteriores, hubiesen realizado donativos con derecho a deducción en favor de una misma entidad, por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior. En estos casos se establece un aumento del porcentaje de deducción aplicable a la base que exceda de 150 euros —en favor de esa misma entidad—, al 35%, en lugar del 30% anteriormente comentado.

Por otro lado, el artículo 68.3 b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, «LIRPF»), permite deducir el 10% de las cantidades que se donen a asociaciones declaradas de utilidad pública y a fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente. Para aplicar el incentivo, se exige que dichas entidades no estén acogidas al Régimen Especial del Mecenazgo.

..//..





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

### RESUMEN

En el presente estudio se analizan las modificaciones efectuadas por la Directiva (UE) 2016/1065 en la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta al tratamiento en el IVA de los bonos (vales, cupones, puntos, etc.) utilizados normalmente como instrumentos de promoción de ventas y de fidelización de clientes. Así como también, y de una manera especial, lo dicho sobre esa misma materia por la Resolución de la Dirección General de Tributos de 28 de diciembre de 2018. Debido a la extensión de este estudio, hemos dividido el análisis en dos partes, publicando en la pasada edición de marzo la Parte I de dicho trabajo y en la edición del presente mes de abril, la Parte II del mismo.

### SUMARIO

- VIII. TRIBUTACIÓN DEL BONO POLIVALENTE EN EL IVA
- 8.1. Delimitación de los hechos imponible existentes
  - 8.2. El hecho imponible consistente en la prestación de servicios de distribución o promoción
    - 8.2.1. Regla de localización y sujeción del servicio al IVA
    - 8.2.2. Devengo del IVA que gravaría el servicio
    - 8.2.3. Base imponible, tipo de gravamen y cuota del IVA correspondiente al servicio
    - 8.2.4. Sujeto pasivo y repercusión del Impuesto
  - 8.3. Operación subyacente efectuada por el proveedor
    - 8.3.1. Reglas de localización aplicables respecto de la operación subyacente
    - 8.3.2. Devengo del IVA correspondiente a la operación subyacente
    - 8.3.3. Base imponible y tipo de gravamen correspondiente a la operación subyacente
    - 8.3.4. Sujeto pasivo del IVA correspondiente a la operación subyacente
  - 8.4. El usuario como destinatario tanto de la transmisión de un bono polivalente como también de la operación subyacente en la que se produce el canje de aquél
  - 8.5. Situación en la que en la transmisión de un bono polivalente interviene un intermediario
  - 8.6. Derecho a deducir en el IVA de los siguientes empresarios o profesionales: el emisor, el revendedor, el intermediario, el proveedor y, cuando tenga aquella condición, el usuario
    - 8.6.1. Deducibilidad o no de las cuotas de IVA correspondientes a los servicios de distribución o comercialización de un bono polivalente
    - 8.6.2. Las referencias contenidas en el número 5º de la Resolución en relación con el derecho a deducir de los siguientes empresarios o profesionales: el emisor, el revendedor, el intermediario, el proveedor y, cuando tenga aquella condición, el usuario
  - 8.7. Resumen de la incidencia que tiene la aplicación del IVA en nuestro ejemplo de BOPO-R
    - 8.7.1. Supuesto en el que la base imponible de las operaciones subyacentes hubiese de determinarse por referencia al valor nominal del bono
    - 8.7.2. Supuesto en el que la base imponible de las operaciones subyacentes hubiese de determinarse por referencia al importe efectivo percibido por las mismas por el proveedor
- IX. CONCLUSIONES



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

## RESUMEN

El compliance tributario ha venido para quedarse. Con la aprobación y publicación de la norma UNE 19602 de Sistemas de Gestión de Compliance Tributario, se establece un marco de referencia que pueden seguir las organizaciones que quieran fomentar el cumplimiento cooperativo de sus obligaciones tributarias y mitigar sus riesgos fiscales. Esta norma se inserta dentro del cambio en la relación jurídico tributaria que actualmente se está fraguando tanto a nivel nacional como internacional. Con el fomento del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, se pretende disminuir el fraude fiscal, al mismo tiempo que se aumenta la seguridad jurídica de las organizaciones, se mejora la reputación de las mismas y se reducen las sanciones aparejadas al incumplimiento de la normativa tributaria.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ANTECEDENTES NORMA UNE 19602
- III. RASGOS GENERALES DEL SISTEMA DE COMPLIANCE TRIBUTARIO
- IV. DECÁLOGO DE LA APLICACIÓN PRÁCTICA DE SISTEMA DE COMPLIANCE EN LAS ORGANIZACIONES
  - 4.1. Concreción de los riesgos tributarios en atención a la actividad, sector y contexto en el que opera la organización
  - 4.2. Formación continua de los miembros de la organización
  - 4.3. Control de todos los elementos que forman parte de la organización
  - 4.4. Control de transacciones con terceras personas y con partes vinculadas
  - 4.5. Creación de canales de comunicación de denuncias en materia de incumplimiento de los sistemas de compliance
  - 4.6. Establecimiento de procedimiento adecuado de investigación de denuncias
  - 4.7. Evaluación del sistema de cumplimiento de forma periódica
  - 4.8. Informes de compliance tributario al alcance del órgano de gobierno, alta dirección y el órgano de compliance
  - 4.9. Análisis de los incumplimientos y acciones correctivas
  - 4.10. Mejora continua
- V. VENTAJAS DERIVADAS APLICACIÓN SISTEMA DE COMPLIANCE EN LAS ORGANIZACIONES
- VI. CONCLUSIONES
- VII. BIBLIOGRAFÍA

## CONTENIDO

El pasado 28 de febrero de 2019 se publicó por la Asociación Española de Normalización y Certificación (AENOR) la Norma UNE 19602 de «Sistemas de Gestión de Compliance Tributario. Requisitos con orientación para su uso.»

Con esta norma se pretende dar un paso hacia delante en el concepto de responsabilidad social y cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias. Así pues, esta norma cuyo cumplimiento es voluntario (soft law), se integra dentro de una serie de medidas adoptadas tanto en el plano nacional como internacional tendentes al fomento de la cultura de cumplimiento por parte de las organizaciones, para que ellas mismas sean capaces de detectar los riesgos tributarios que han generado y ponerle remedio, sin que necesiten de un externo (en nuestro caso la Administración tributaria) que fiscalice y controle el efectivo cumplimiento de la normativa tributaria.

..//..



**PABLO RENIEBLAS DORADO**  
Inspector de Hacienda del Estado, excedente  
Deloitte Legal

### RESUMEN

Ante la situación de incertidumbre sobre la posible salida del Reino Unido (UK) de la Unión Europea (UE) se hace necesario analizar los efectos que supuestamente puede producir el Brexit en las distintas operaciones de bienes realizadas por entidades españolas con UK. El autor realiza un análisis desde el punto de vista de la Imposición indirecta, y en particular, qué efectos tendrá el realizar operaciones con UK en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en materias de Aduanas y finalmente desde el punto de vista de los IIEE.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONTROLES PARA-ADUANEROS
- III. CONTROLES ADUANEROS
- IV. ¿QUIÉN DEBE CUMPLIR CON TODAS ESTAS OBLIGACIONES ADUANERAS?
- V. OBLIGACIONES DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL IVA A LA IMPORTACIÓN
- VI. OBLIGACIONES DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LOS IIEE

### CONTENIDO

Dada la situación actual de incertidumbre, en cuanto a la posible salida del Reino Unido (UK) de la Unión Europea y Aduanera (UE), se hace necesario por parte de los operadores españoles, analizar los cambios que se van a producir respecto de sus operaciones con UK a los efectos de tomar las medidas pertinentes con el objetivo de ser lo más eficientes posible, reduciendo al máximo, los costes y los riesgos de dichas operaciones.

En primer lugar, quiero señalar que el presente estudio se va a limitar a analizar los posibles efectos que pueda producir el Brexit duro en el caso de operaciones de transmisiones de bienes entre ambos territorios, UK y resto de la Unión Aduanera, desde el punto de vista de la Imposición indirecta.

En todo caso conviene recordar que existen muchos elementos que deben ser analizados por la empresa, como puede ser la política de «Compliance», la de protección de datos (manejo o envío de información de clientes), de contratación (revisión de cláusulas), de seguridad social (trabajadores transfronterizos), de fiscalidad internacional (no residentes, repatriación de beneficios, etc.), de fiscalidad directa (tanto Impuesto sobre Sociedades como Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), modificaciones de sistemas (IT), etc.

Dentro de la Imposición indirecta, los impuestos más afectados a juicio de este autor son el Impuesto sobre el Valor añadido (IVA), las obligaciones derivadas de la normativa aduanera y finalmente los IIEE.

El análisis se realiza principalmente desde el punto de vista de los operadores españoles que realizan operaciones de comercio exterior con UK, mediante el envío de mercancía, aunque también haremos referencia al caso inverso de recepción de mercancías en España.

El primer efecto claro que tiene la salida de UK de la Unión Aduanera es la necesidad de pasar controles fronterizos en el movimiento de mercancía, los cuales serán de dos tipos, los denominados controles para-aduaneros y los controles aduaneros.

..//..



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

### RESUMEN

En este estudio se analiza la posibilidad de exigir la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local a las empresas de transporte de energía eléctrica. A continuación, veremos si es posible exigir a estas empresas la tasa del 1,5 o la regla general de valoración de la utilidad. Y finalmente, hablaremos del informe técnico-económico que la entidad local ha de elaborar para poder exigir la tasa.

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. TASA POR UTILIZACIÓN PRIVATIVA O APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL
- III. REGLAS DE CÁLCULO DEL IMPORTE DE LA TASA POR UTILIZACIÓN PRIVATIVA O APROVECHAMIENTO ESPECIAL DEL DOMINIO PÚBLICO LOCAL
- IV. ACTIVIDAD DE TRANSPORTE DE ENERGÍA ELÉCTRICA
- V. EL INFORME TÉCNICO-ECONÓMICO
- VI. CONCLUSIONES

### CONTENIDO

Vamos a analizar la tributación de las empresas que gestionan las redes de transporte de suministros de interés general tales como electricidad, gas, agua e hidrocarburos, en lo que se refiere a la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público.

Se trata de aquellas instalaciones que, siendo necesarias para el transporte de los suministros, utilizan el dominio público local, ya sea el suelo, subsuelo o vuelo.

Ello determina la posible exigencia, a las empresas que gestionan las redes de transporte de los citados suministros, de una tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público. Nos centraremos para el análisis en el transporte de energía eléctrica.

Y aquí es donde surge la cuestión de si el importe de dicha tasa debe calcularse con arreglo al régimen especial del 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtenga la empresa en el término municipal, previsto en la letra c) del artículo 24.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLRHL), o aplicando el régimen general establecido en la letra a) de dicho artículo, es decir, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada del uso del dominio público.

..//..



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019

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

### RESUMEN

Próximo el final de la XII Legislatura, cuando tal circunstancia suceda se abrirá un período de tiempo en el que habrá que reflexionar serenamente sobre los acontecimientos jurídico-tributarios sucedidos desde el año 2011, que han sido muchos y graves en el orden de la confianza legítima, de la seguridad jurídica en general; periodo de tiempo en que habrá que plantearse la conveniencia de que quienes habitualmente nos dedicamos a lo tributario lo hagamos con más frecuencia e intensidad de los términos en que se desarrolla la POLÍTICA FISCAL (¡sí, sí, en mayúsculas!) como concepto global que incluye tanto la política del gasto como del ingreso, esta última cada vez soportando una presión mayor de aquella y, dado que esa tendencia va «in crescendo», es fundamental hacer llegar a la ciudadanía, sin tecnicismo, con la mayor claridad posible, la importancia que tienen en una sociedad realmente democrática, tanto un sistema tributario justo, como un control [real, eficaz y eficiente] del gasto público que, hoy por hoy, no existe en España, como acreditan habitualmente los Informes de fiscalización evacuados por el Tribunal de Cuentas, a alguno de los cuales nos referimos en el presente Editorial/Crónica.

### CONTENIDO

Iniciábamus nuestro comentario Editorial/Crónica, cerrado el pasado 31 de enero, expresando nuestras dudas sobre que el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2019, presentado por el Gobierno, superase el trámite parlamentario de debate de totalidad de la iniciativa legislativa. Pues bien, como ya conoce el lector, el Congreso de los Diputados, en la sesión del día 13 de febrero de 2019, rechazaba dicho Proyecto. Se ha disipado, al menos de momento, el temor que muchos teníamos a que tal trámite se superase por el Gobierno, merced a intercambios cualitativos de orden político-social que poco tendrían que ver con la política estatal en general, y tributaria en particular, a desarrollar en el año 2019 y sí mucho, con un posible cambio de rumbo en el tratamiento de ciertos asuntos por parte de los Tribunales de Justicia.

También en el más arriba mencionado comentario [tal vez con algún sentido de la inoportunidad merecedor del autorreproche] dijimos no querer cansar al lector con el análisis en profundidad de las medidas tributarias que albergaba el Proyecto de Ley de Presupuestos para el año 2019, pero la posterior «mala conciencia» del editorialista/cronista se atenúa considerablemente a la vista de quien, siendo máxima autoridad se permitió decir ante el ¡Congreso de los Diputados!: «Señorías, no me voy a explayar en las cifras macroeconómicas, porque creo que son sobradamente conocidas».

Las anteriormente reproducidas palabras, fueron pronunciadas por la Ministra de Hacienda (Montero Cuadrado) con ocasión de la presentación del Proyecto de Ley de referencia en la Sesión Plenaria del Congreso de los Diputados celebrada el día 12 de febrero de 2019. No es fácil encontrar precedentes de una aseveración tan descarnada, y lamentable a la par, ante la representación del pueblo, que ya en los muy lejanos tiempos (medievales Cortes leonesas) estaba muy interesada en conocer las entonces grandes cifras que movían el Monarca de turno. Ni que decir la importancia que en los tiempos actuales tiene el conocer de «boca» del autor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado las cifras macroeconómicas que han servido para elaborar las Cuentas anuales de una Nación.

Tras dichas palabras, la Sra. Ministra dedicó una gran parte de su intervención a la descalificación política de los Grupos que habían presentado enmiendas de totalidad, para posteriormente entrar en el detalle de las ventajas que la ciudadanía se perdería de prosperar tales enmiendas. Así, por ofrecer alguna muestra, la ciudadanía se perdería una «espléndida renta indirecta»:

«Las cuentas que queremos validar suponen una renta media indirecta de 4.174 euros para cada ciudadano —multipliquen ustedes por los miembros de una unidad familiar—, renta liberada que les permite atender sus necesidades o mejorar su calidad de vida. Esta cantidad de renta indirecta en forma de provisión de servicios públicos asciende a 5.148 euros si se tienen en cuenta también los servicios públicos que prestan las comunidades autónomas, por las transferencias del Estado. Lo importante, señorías, es que esta renta que se libera de forma indirecta les toca el bolsillo a todos y cada uno de los ciudadanos; no hay ninguno que por razón del dinero que tenga en el banco, por razón de cuna o lugar de procedencia no tenga derecho a recibir estos servicios públicos fundamentales para su bienestar.»

..//..



**ANDONI MONTES NEBREDA**  
**Van Kommer, Victor & Unger, Brigitte**  
**Msc in Economic Policy**  
**Faculty of Law, Economics and Governance**  
**Utrecht University**

### RESUMEN

Although Spain is not a federal country, it is a heavily and asymmetrically decentralized EU member state. In fact, five different CIT coexist, contradicting the basics of the tax competition theory, but backed by empirics. The trend within the EU towards an increased fiscal integration, in order to complete the EMU and cope with multinational's tax avoidance, requires as next step new efforts to harmonize taxation. This is what the CCCTB pursues. However, this phenomenon should consider its implications on regions, particularly when they hold competencies on taxation, in order to respect their historical sovereignty and ensure the legitimacy of the new policies. Tax harmonization on the field of corporate taxation is required, and CCCTB could be a good step, but without strong democratic participation of regions on the EU decision making processes new focuses of institutional instability will arise. This paper will look for a solution in order to make compatible foral tax autonomy on CIT with EU tax harmonization proposals by creating an improved regime for their participation in EU fora.

### SUMARIO

- 1 Introduction
- 2 CIT decentralization in Spain and European harmonization
  - 2.1 Tax autonomy in the field of CIT
    - 2.1.a) Historical background
    - 2.1.b) Legal framework
    - 2.1.c) Some facts and figures
  - 2.2 CCCTB proposal
  - 2.3 Involvement of Spanish regions in the EU decision-making process. Institutional framework: from theory to practice
- 3 International comparison
  - 3.1 Italy
  - 3.2 Austria
  - 3.3 Germany
  - 3.4 Belgium
- 4 Compatibility of the CCCTB with foral tax autonomy
  - 4.1 The implications of the CCCTB for foral systems of CIT
  - 4.2 Consequences of not including foral territories in the decision-making process
- 5 Policy recommendations: a new framework for foral institutions' role in the EU
- 6 Conclusions
- 7 Bibliography



**J. AGUSTÍN MANZANO SILVA**  
Director General de Tributos y Financiación Autonómica  
Junta de Castilla y León

## RESUMEN

La publicación en el Boletín Oficial del Estado de la Ley 11/2017, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2017-2021 y la noticia de que la Comisión Coordinadora del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra ha alcanzado un Acuerdo para la revisión de la aportación de la Comunidad de Navarra al Estado han llevado al primer plano de la actualidad la cuestión de los regímenes económicos forales.

En este documento se revisa de forma crítica la información disponible sobre el cupo y la aportación y se presentan unos cálculos de sus principales elementos alternativos a las cifras oficiales. Además, se analizan las implicaciones de los resultados sobre el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común.

## SUMARIO

- 1 Introducción
- 2 El importe de las cargas asumidas
- 3 Las compensaciones por la parte imputable de los tributos no concertados
- 4 Las compensaciones por la parte imputable de los ingresos presupuestarios de naturaleza no tributaria
- 5 El ajuste por impuestos directos concertados
- 6 Las compensaciones por la parte imputable al déficit que presenten los Presupuestos Generales del Estado
- 7 La recaudación por gestión propia y los ajustes por recaudación de IVA e impuestos especiales de fabricación
  - 7.1 Los datos de recaudación tributaria en territorio común y foral
  - 7.2 Los coeficientes a y b utilizados en los ajustes de IVA e II EE
- 8 El caso del IVA de Volkswagen y el principio del riesgo unilateral
- 9 Sobre el principio de neutralidad financiera
- 10 Conclusiones. El efecto de la aplicación de los regímenes forales sobre el sistema de financiación de las CCAA

## CONTENIDO

En la actualidad, son variadas y solventes las evidencias factuales de la situación privilegiada de las comunidades forales (CCFF) respecto de las comunidades autónomas de régimen común (CC AA). La más relevante es el Sistema de Cuentas Públicas Territorializadas que se publica con carácter anual por el Ministerio de Hacienda y Función Pública (MINHAFP). El Informe sobre la dimensión territorial de la actuación de las Administraciones Públicas, ejercicio 2014, muestra una financiación observada a competencias homogéneas de 4.248 euros en el País Vasco y 3.055 euros en Navarra frente a 2.082 euros de media en las CCAA.

Por otro lado, existe una amplia literatura dedicada a analizar los aspectos financieros del concierto y convenio, esto es, los diferentes elementos que determinan las cantidades a pagar o a recibir por las CC FF de la hacienda del Estado. El trabajo más completo y que integra la literatura disponible en el momento de su elaboración es Fuente, 2011. Este trabajo se realizó a partir de los datos relativos a la reforma del Concierto Vasco que se operó el año 2007. Con ocasión de la posterior reforma de 2017, el mismo autor ha publicado otro trabajo en el cual se centra en comparar los datos del Cupo Vasco del año 2007 con los datos del cupo del año 2017.

..//..

The background of the image is a light blue gradient. In the top left corner, there is a close-up, slightly blurred view of several black keyboard keys with white characters. In the bottom half of the image, there is a faint, light blue line graph or chart with several peaks and valleys, suggesting data analysis or business trends.

# **DOCTRINA ADMINISTRATIVA**





**BERNARDO VIDAL MARTÍ**  
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

### RESUMEN

Las consultas tributarias vinculantes que se citan abordan el tratamiento fiscal en el IRPF de diferentes modalidades de operaciones de arrendamiento turístico o vacacional de inmuebles y algunas cuestiones sobre la cumplimentación de la declaración informativa (modelo 179).

### SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. CONSULTA VINCULANTE V3169-18, DE 12 DE DICIEMBRE, DE LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DEL IRPF
- III. CONSULTA VINCULANTE V2297-18, DE 7 DE AGOSTO, DE LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DEL IRPF
- IV. CONSULTA VINCULANTE V3083-18, DE 28 DE NOVIEMBRE DE 2018, DE LA SUBDIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

### CONTENIDO

Con el análisis de estas contestaciones de la DGT trataremos de hacer un somero repaso de la doctrina de la Dirección General de Tributos sobre el tratamiento fiscal a dispensar a estas operaciones, frecuentes en la actualidad, del uso del alojamiento privado para el turismo, que es lo que denominamos «alquiler turístico o vacacional». Se trata de supuestos en los que se arrienda con carácter ocasional o temporal una vivienda a diferentes arrendatarios o se cede a intermediarios para que sean ellos quienes gestionen estos arrendamientos (por cuenta propia o ajena).

Recordemos que la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, tras referirse en el artículo 2, como arrendamiento de vivienda, al que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, define en su artículo 3 el concepto de arrendamiento para uso distinto del de vivienda. Considera como tal aquel que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior y que, en especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualesquiera que sean las personas que los celebren.

La noción que estudiamos se delimita con lo dispuesto en el art. 5 e) de la citada Ley 29/1994, que excluye de su ámbito de aplicación:

«e) La cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial.»

## LA TRIBUTACIÓN DE HERENCIAS Y DONACIONES DE TODOS LOS NO RESIDENTES EN ESPAÑA Y EL EFECTO DIRECTO Y LA PRIMACÍA DEL DERECHO COMUNITARIO APLICADO POR LA ADMINISTRACIÓN

## CONTESTACIÓN A CONSULTA VINCULANTE DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS DE 11 DE DICIEMBRE (V3151-18)



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019

**V. ALBERTO GARCÍA MORENO**  
 Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
 Universidad de Valencia

**RESUMEN**

La sentencia de 3 de septiembre de 2014 declaró que la normativa española del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contravenía el Derecho comunitario al discriminar a los no residentes en España que tenían su residencia en un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo (EEE). El legislador reformó la Ley del impuesto para evitar que dicha discriminación continuara produciéndose, pero continuó discriminando a los no residentes que no residían en ningún Estado miembro. El Tribunal Supremo ha considerado que esta situación también es contraria al Derecho comunitario y, ahora, la misma Administración, aplicando la jurisprudencia más reciente, exige que se aplique el principio de no discriminación a todos los no residentes.

**SUMARIO**

- I. FALLO DEL TJUE DE 3 DE SEPTIEMBRE DE 2014
  - 1.1. El fallo del TJUE de 3 de septiembre de 2014
  - 1.2. La Reforma de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
- II. LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE LIBERTAD DE CIRCULACIÓN A LOS MOVIMIENTOS DE CAPITALES ENTRE ESTADOS MIEMBROS Y TERCEROS PAÍSES. LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLA
  - 2.1. La jurisprudencia del TS sobre la defectuosa adecuación de la normativa del ISD español al Derecho comunitario
  - 2.2. La DA segunda de la Ley 29/1987 debe reinterpretarse para aplicarla de conformidad con el Derecho comunitario
- III. LA DECIDIDA DOCTRINA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS SOBRE LA D.A. SEGUNDA DE LA LEY 29/1987
  - 3.1. La aplicación del Principio de primacía o efecto directo del Derecho comunitario por las Administraciones públicas
  - 3.2. Conclusión que extrae la DGT sobre la tributación de no residentes en el ISD

**CONTENIDO**

El sistema de financiación autonómica con su categoría de tributos parcialmente cedidos y la aplicación práctica que del mismo hicieron las distintas Comunidades Autónomas en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones —introduciendo considerables rebajas respecto a la normativa del Estado aplicable en general a los no residentes—, supuso, en esencia, que todos aquellos sujetos pasivos que no pudieran aplicar ninguna normativa autonómica, tuvieran peor condición que los que, por aplicación del punto de conexión, sí que tenían tal posibilidad.

Este sistema, si bien no dividió a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones —ISD, en adelante— en más categorías de las que ya venían aplicándose, sí que acentuó, extraordinariamente, las diferencias de gravamen entre residentes y no residentes. Estos últimos tributaban según la normativa del Estado —mucho más gravosa—. Los primeros, con independencia de la Comunidad Autónoma en la que tuvieran su residencia —todas comparativamente habían rebajado la presión fiscal respecto a la establecida por el Estado—, tributaban a unos tipos efectivos mucho menores.

..//

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES****ACREDITACIÓN DE RETENCIONES SOPORTADAS. DEVOLUCIÓN DE EXCESO DE RETENCIÓN****RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL DE 18 DE SEPTIEMBRE DE 2018 (RESOLUCIÓN 4667/2015)**

Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 48, 2019

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

Se deniega una devolución de exceso de retenciones practicadas, alegada y comprobada la exención de las rentas, por defecto de acreditación de las retenciones emitidos por las entidades pagadoras

**CONTENIDO**

Un buen recordatorio de que, en materia de prueba, nada se presume, o nada debiera presumirse.

El asunto concierne a una inversión financiera de una entidad no residente sin establecimiento permanente, a través de determinadas entidades financieras intermediarias extranjeras y una depositaria de los valores radicada en Luxemburgo, según parece, concretada en participaciones preferentes.

Los rendimientos derivados de dicha inversión fueron satisfechos por una entidad emisora con residencia fiscal en España, y a dichas rentas les resulta aplicable lo previsto en una de las exenciones referidas al IRNR pero que habitan extramuros del artículo 14 de la Ley reguladora del tributo.

Según los dictados de la Disp. Adicional 2ª de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, los citados rendimientos estaban exentos de retención en el IRNR siempre que cumplieran con las obligaciones de información establecidas en el artículo 44 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, dándose la circunstancia de que a tenor de dicho precepto (en su redacción vigente en el ejercicio 2009), el requisito de información a la Administración Tributaria era cumplido por la entidad emisora.

Nadie discute, por tanto, la exención de las rentas. Otra cosa será que la denegación de la devolución solicitada acordada por la administración gestora se fundamente en la falta de justificación, por parte de la entidad no residente, de las retenciones soportadas mediante los oportunos certificados de retenciones emitidos por los retenedores.

Alega el contribuyente, aunque «entiende que el requisito de aportación de los certificados de retenciones debería darse por cumplido con la información remitida por las entidades emisoras a la Administración tributaria», que consta en el expediente administrativo la aportación de ciertas certificaciones emitidas por la entidad depositaria, así como de los distintos intermediarios:

La desestimación del órgano de gestión, en suma, relativa a la pretensión del inversor se debe a que no ha aportado los certificados de retenciones emitidos por las entidades pagadoras, retenedoras o depositarias con domicilio fiscal en España.

..//..



**CONSULTA DGT V3122-18**  
**4 de diciembre de 2018**  
**Art. 169.2.b) L.G.T. (L58/2003)**  
**Art. 82 Reglamento General de Recaudación**

### CONTENIDO

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante solicita que se le informe sobre la forma de realizar el embargo de un crédito, en el supuesto de tratarse de un crédito generado por la venta del producto obtenido por parte del armador de una embarcación y su tripulación.

#### CUESTION PLANTEADA

En el caso de que se trate de un crédito generado por la venta del producto obtenido por parte del armador de una embarcación y su tripulación, ¿el embargo del mismo ha de realizarse sobre la totalidad del importe del crédito, o ha de descontarse la parte que le corresponde a la tripulación en función de la normativa aplicable?

#### CONTESTACION

El artículo 169.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, enumera como bienes embargables los créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.

Por otro lado, el artículo 81 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre), en adelante RGR, determina que:

“Cuando se trate de créditos, efectos y derechos realizables en el acto o a corto plazo no regulados en el artículo anterior, se procederá como sigue:

a) Si se trata de créditos, efectos y derechos sin garantía, se notificará la diligencia de embargo a la persona o entidad deudora del obligado al pago, apercibiéndole de que, a partir de ese momento, no tendrá carácter liberatorio el pago efectuado al obligado. Cuando el crédito o derecho embargado haya vencido, la persona o entidad deudora del obligado al pago deberá ingresar en el Tesoro el importe hasta cubrir la deuda. En otro caso, el crédito quedará afectado a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada. Si el crédito o derecho conlleva la realización de pagos sucesivos, se ordenará al pagador ingresar en el Tesoro los respectivos importes hasta el límite de la cantidad adeudada, salvo que reciba notificación en contrario por parte del órgano de recaudación.

b) Si se trata de créditos garantizados, también deberá notificarse la diligencia de embargo al garante o, en su caso, al poseedor del bien o derecho ofrecido en garantía, que podrá depositarse hasta el vencimiento del crédito. Vencido el crédito, si no se paga la deuda se promoverá la ejecución de la garantía, que se realizará siguiendo el procedimiento establecido en el artículo 74.

La forma, medio, lugar y demás circunstancias relativas a la presentación de las diligencias de embargo podrán ser convenidas, con carácter general, entre la Administración ordenante y los destinatarios de dichas diligencias. En todo caso, las diligencias de embargo se notificarán conforme al régimen jurídico previsto en los artículos 109 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”

De acuerdo con lo anterior, el embargo del crédito se debe entender referido a la totalidad de las cantidades a satisfacer por el consultante al obligado al pago a la Hacienda Pública, no correspondiendo a este Centro Directivo determinar si la titularidad del crédito corresponde en su integridad al armador de la embarcación, o si la tripulación de la misma también participa en la citada titularidad, cuestión esta que deberá ser resuelta en función de la normativa que resulte aplicable.

..//

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

16 de enero de 2019

Arts. 109 y 112 L.G.T. (L58/2003)

Art. 42 RD1829/1999

**RESUMEN**

No es válida la notificación del acuerdo de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada realizada tras dos intentos de notificación incongruentes: la dirección en la que el servicio postal determinó que el obligado tributario resultaba "ausente" es la misma en la que, al día siguiente, el servicio postal determinó que el obligado tributario resultaba "desconocido", detectándose con ello un resultado contradictorio entre los dos intentos, lo que conlleva que no pueden darse por válidos.

**CONTENIDO****ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.-Con fecha 21-09-2011 emitió la Delegación de Tarragona notificación de inclusión obligatoria en el sistema de dirección electrónica habilitada y asignación de la misma para la práctica de notificaciones y comunicaciones por la Agencia Estatal de Administración Tributaria dirigida a la entidad XD SL disponiendo lo siguiente:

"...a partir de la fecha de recepción de esta notificación, estará obligada a recibir en dicha DEH todas las comunicaciones y notificaciones que le envíe por medios electrónicos la Agencia Tributaria."

SEGUNDO.-Con fecha 29-09-2011 se produjo un primer intento de notificación de la anterior Comunicación en el domicilio sito en V..., domicilio de la sociedad, resultando dicho intento fallido por "Ausente reparto".

TERCERO.-Con fecha 30-09-2011 tuvo lugar un segundo intento de notificación en el mismo domicilio, resultando en esta ocasión fallido por "Desconocido".

CUARTO.-Con fecha 03-11-2011 tuvo lugar un tercer intento de notificación en el domicilio sito en S..., haciéndose en este caso cargo de la misma una persona identificada como Ax...

QUINTO.-Con fecha 02-07-2012 la Oficina de Gestión Tributaria de la Delegación de Tarragona emitió requerimiento solicitando a la entidad la aportación de cierta documentación relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, requerimiento cuya notificación se dio por efectuada con fecha 14-07-2012 al haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que se accediera a su contenido.

SEXTO.-Con fecha 10-09-2012 dictó la Administración propuesta de liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010, teniéndose su notificación por efectuada con fecha 21-09-2012 al haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición del acto objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que se accediera a su contenido.

SÉPTIMO.-Con fecha 19-10-2012 dictó la Administración Acuerdo de iniciación y comunicación del trámite de audiencia de expediente sancionador relativo al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010.

OCTAVO.-Con fecha 22-10-2012 dictó la Administración liquidación provisional relativa al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010.

La notificación del Acuerdo de inicio del expediente sancionador así como de la liquidación provisional se entendió realizada con fecha 02-11-2012 al haber transcurrido diez días naturales desde la puesta a disposición de los actos objeto de notificación en el buzón electrónico asociado a su dirección electrónica habilitada en el Servicio de Notificaciones Electrónicas, sin que se accediera a su contenido.

..//..

**CONSULTA DGT V3207-18**  
**18 de diciembre de 2018**  
**Art. 42 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La entidad consultante se está planteando incluir dentro de su plan de retribución flexible un nuevo concepto denominado "ticket formación idiomas". Los tickets (como fórmula indirecta de prestación del servicio) serían nominativos, numerados e intransferibles y tendrían por objeto satisfacer a los empleados el coste de las academias de idiomas a las que estos acudieran para aprender o perfeccionar idiomas.

### CUESTION PLANTEADA

Aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.2 de la Ley 35/2006.

### CONTESTACION

El artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), define los rendimientos íntegros del trabajo como "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Por otra parte, según el artículo 42.1 de la misma ley, constituyen rentas en especie "la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda". Añadiendo en un segundo párrafo que "cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria".

Los rendimientos del trabajo en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos, en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por este. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador.

En consecuencia, tratándose de simples mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos del trabajo dinerarios a un determinado concepto de gasto.

No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que estos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate estamos en presencia de retribuciones dinerarias, por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles el bien, derecho o servicio. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultarían de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en el artículo 42 de la Ley del Impuesto.

En el supuesto planteado en la consulta, la entidad consultante y los empleados interesados en recibir la formación de idiomas acordarían, mediante la modificación del contrato de trabajo existente, un cambio en la composición del sistema retributivo, de tal forma que se sustituye una retribución dineraria por esta concreta retribución en especie objeto de consulta —el ticket de formación a entregar va la academia de idiomas—, por lo que no estaríamos ante un supuesto de mediación en el pago, sino ante retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo.

..//..

**CONSULTA DGT V3139-18**  
**11 de diciembre de 2018**  
**Arts. 22 y 33 L.I.R.P.F. (L35/2006)**

### CONTENIDO

#### CUESTION PLANTEADA

En un arrendamiento con opción de compra, tratamiento fiscal en el IRPF del arrendador de las cantidades que perciba en concepto de renta mensual, así como de la opción de compra.

#### CONTESTACION

Respecto de las rentas que percibirá el arrendador por el arrendamiento de la vivienda, la presente contestación parte de la hipótesis de que el citado arrendamiento no constituye una actividad económica, al no manifestarse la concurrencia del requisito establecido en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) –en adelante LIRPF–, consistente en que se cuente para el desarrollo de la actividad de arrendamiento con al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de dicha actividad.

No cumpliéndose dicho requisito, las rentas derivadas del arrendamiento referido tendrán la consideración de rendimientos del capital inmobiliario para el arrendador, según lo establecido en el artículo 22.1 de la LIRPF, que dispone que “tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”.

Al respecto cabe recordar que los rendimientos del capital inmobiliario se clasifican como renta general a efectos del cálculo del Impuesto de acuerdo con lo establecido en el artículo 45 de la LIRPF.

En cuanto a la constitución de la opción de compra a favor del arrendatario y posteriormente, en su caso, respecto de la posterior transmisión del inmueble, de acuerdo con el artículo 33.1 de la LIRPF referido con anterioridad, al no realizarse dentro del ejercicio de una actividad económica, darán lugar a sendas alteraciones patrimoniales.

El artículo 34 de la LIRPF establece como norma general en el cálculo del importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales:

“1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

- a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.
- b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso.

2. Si se hubiesen efectuado mejoras en los elementos patrimoniales transmitidos, se distinguirá la parte del valor de enajenación que corresponda a cada componente del mismo”.

Los valores de adquisición y de transmisión se determinarán de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 35 de la LIRPF, cuyo tenor literal es el siguiente:

“Artículo 35. Transmisiones a título oneroso.

1. El valor de adquisición estará formado por la suma de:

- a) El importe real por el que dicha adquisición se hubiera efectuado.
- b) El coste de las inversiones y mejoras efectuadas en los bienes adquiridos y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por el adquirente.

..//..



**CONSULTA DGT V3221-18**  
**19 de diciembre de 2018**  
**Art. 99 y DA47ª L.I.R.P.F. (L35/2006)**  
**Art. 81 R.I.R.P.F. (RD439/2007)**

### CONTENIDO

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La empresa consultante satisface a antiguos trabajadores que cumplan determinados requisitos una cuantía de 3.612 euros durante 5 años.

#### CUESTION PLANTEADA

Si se debe efectuar retención sobre las dichas cantidades abonadas por la empresa consultante.

#### CONTESTACION

La obligación de practicar retenciones o ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se encuentra regulada en el artículo 99 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante, LIRPF, y su desarrollo reglamentario, en los artículos 74 y siguientes del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

Así, el artículo 99.2 de LIRPF señala que "Las entidades y las personas jurídicas, incluidas las entidades en atribución de rentas, que satisfagan o abonen rentas sujetas a este impuesto, estarán obligadas a practicar retención e ingreso a cuenta, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al perceptor, en la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar su importe en el Tesoro en los casos y en la forma que se establezcan. (...)".

En particular los artículos 80 y siguientes del RIRPF regulan el cálculo de las retenciones a practicar sobre los rendimientos del trabajo, calificación que procede en el caso planteado.

En este sentido, el artículo 81 del RIRPF, fija el límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener, señalando lo siguiente:

1. No se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía, determinada según lo previsto en el artículo 83.2 de este Reglamento, no supere el importe anual establecido en el cuadro siguiente en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente:

N.º de hijos y otros descendientes

Situación del contribuyente 0 1 2 o más

---

Euros Euros Euros

1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado

legalmente – 14.266 15.803

2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas

superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas. 13.696 14.985 17.138

3.ª Otras situaciones 12.000 12.607 13.275

A efectos de la aplicación de lo previsto en el cuadro anterior, se entiende por hijos y otros descendientes aquéllos que dan derecho al mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto.

..//..





**CONSULTA DGT V3121-18**  
**3 de diciembre de 2018**  
**Arts. 19 y 45.I.B.10 y 11 T.R.L.I.T.P.A.J.D. (RDLeg. 1/1993)**  
**Art. 314 LMV**

### CONTENIDO

#### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

BS es un banco cuyo propósito principal es el desarrollo de una actividad financiera y bancaria que, asimismo, desarrolla, junto con numerosas filiales, una actividad inmobiliaria en relación con inmuebles procedentes de ejecución de préstamos hipotecarios y/o daciones en pago. El Banco, inmerso en un proceso de reestructuración bancaria, ha suscrito con la entidad consultante un contrato de coinversión (joint venture) para la explotación conjunta del negocio inmobiliario, en el que el Banco tendrá una participación del 20% y el restante 80% será adquirido por el Coinversor.

Como consecuencia de dicho acuerdo el Banco y sus filiales aportarán los activos inmobiliarios al capital y/o fondos propios de varias entidades, considerándose dichas aportaciones como aportaciones de rama de actividad a efectos del IVA.

Con posterioridad a la aportación, el Banco y el Coinversor transmitirán toda su participación en las sociedades inmobiliarias a una entidad conjunta que actuará como Sociedad de Coinversión. Tanto el Banco como el Coinversor optarán por no sujetar la aportación al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, y canje de valores del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades.

#### CUESTION PLANTEADA

Confirmación de que la aportación de los activos inmobiliarios junto al contrato de gestión, incluyendo tanto la ampliación de capital como la aportación a la cuenta 118, no tributaria por ninguna de las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Confirmación de que a las transmisiones de participaciones de las sociedades inmobiliarias realizadas al amparo de la operación planteada, tanto en caso de venta directa a la sociedad de Coinversión como en caso de aportación a su capital social o fondos propios, les es de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 314 de la Ley del Mercado de Valores.

..//

**CONSULTA DGT V3259-18**  
**20 de diciembre de 2018**  
**Arts. 84 y 89 L.I.V.A. (L37/1992)**  
**Arts. 6, 15 R.I.V.A. (RD1619/2012)**  
**Art. 24. quarter RD 1624/1992**

## CONTENIDO

### ESCRIPCIÓN DE HECHOS

El consultante prestó unos servicios de instalaciones eléctricas en una obra a un cliente por los que expidió las correspondientes facturas en 2017. En 2018 el citado cliente ha informado de que dichos servicios se encuadraron en el marco de una ejecución de obra inmobiliaria en la que debió aplicarse la inversión del sujeto pasivo.

### CUESTION PLANTEADA

Rectificación de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas en el ejercicio 2017.

### CONTESTACION

1.- Con respecto al sujeto pasivo de las ejecuciones de obra inmobiliaria, se debe tener en consideración lo establecido por el artículo 84 de la Ley 37/1992 que establece lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

(...)

f) ) Cuando se trate de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, así como las cesiones de personal para su realización, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

Lo establecido en el párrafo anterior será también de aplicación cuando los destinatarios de las operaciones sean a su vez el contratista principal u otros subcontratistas en las condiciones señaladas.

(...):”.

De acuerdo con lo anterior, resultará de aplicación el mecanismo conocido como inversión del sujeto pasivo, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- a) El destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto debe actuar con la condición de empresario o profesional.
- b) Las operaciones realizadas deben tener por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.
- c) Las operaciones realizadas deben tener la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra, con o sin aportación de materiales, incluida la cesión de personal necesario para su realización.
- d) Tales operaciones deben ser consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el o los contratistas principales, si bien, la inversión del sujeto pasivo también se producirá, en los casos de ejecuciones de obra y cesiones de personal efectuadas para el contratista principal u otros subcontratistas, cuando las mismas sean consecuencia o traigan causa en un contrato principal, que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones.

..//..

**CONSULTA DGT V3191-18**  
**18 de diciembre de 2018**  
**Art. 1 L.I.S.D. (L29/1987)**  
**Arts. 31-2 y 45.I.A.b T.R.L.I.T.P.A.J.D. (RDLeg 1/1993)**

## CONTENIDO

### DESCRIPCIÓN DE HECHOS

La entidad consultante ha recibido mediante legado unas cuentas bancarias y un inmueble sito en Marbella.

### CUESTION PLANTEADA

Tributación de la operación.

### CONTESTACION

El artículo 1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre (BOE de 19 de diciembre), del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece que: "El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley."

Por otra parte, el artículo 31.2 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre) establece que:

"Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos."

A su vez el artículo 45.I.A.b) del mismo texto legal establece que:

"Estarán exentos del Impuesto:

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2º de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley."

De acuerdo con la normativa expuesta, y al tratarse la entidad consultante de una persona jurídica el incremento obtenido no estará sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No obstante, la escritura de adjudicación de herencia cumplirá todos los requisitos para quedar sujeta al concepto de actos jurídicos documentados al tratarse de una escritura pública, inscribible en el Registro de la Propiedad, tener contenido valuable y no estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ni a las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

Por lo que se refiere a la aplicación al caso consultado de los beneficios recogidos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE de 24 de diciembre), en el artículo 2 de dicha Ley se dice que, a los efectos de esta Ley, se consideran entidades sin fines lucrativos las "delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones". Según lo que se afirma en el escrito de consulta no puede determinarse si la entidad a que se refiere tiene o no en España establecimiento, delegación o actividad, por lo que esta S.G. no puede pronunciarse sobre si les serán de aplicación dichos beneficios.

**CONCLUSION:** La escritura de adjudicación de herencia estará sujeta a actos jurídicos documentados al cumplir todos los requisitos que establece el artículo 31.2 del texto refundido, ahora bien si la entidad estuviera acogida a la Ley 49/2002, resultaría exenta del mismo.



**CONSULTA DGT V3225-18**  
**De 19 de diciembre de 2018**  
**Subdirección General de Tributos Locales SGTL**

### RESUMEN

En los casos en que los obras afecten a bienes que se utilizan tanto en enseñanza concertada como privada, podrá calcularse a partir de las unidades escolares o el número de metros cuadrados de espacio utilizado.

### CONTENIDO

La aplicabilidad de la exención del ICIO a las obras que realicen las entidades mayores de la Iglesia Católica ha sufrido un profundo cambio tras la respuesta que el TJUE a la cuestión prejudicial planteada por el Juzgado de lo Contencioso-administrativo núm. 4 de Madrid.

El Tribunal determina que para poder determinar si es o no aplicable la exención prevista a las entidades de la Iglesia Católica debe esclarecerse si éstas realizan o no una actividad económica. Así, si las construcciones u obras en inmuebles se destinan a una finalidad estrictamente religiosa, están exentas del Impuesto en aplicación de lo establecido en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos. A igual conclusión se llega respecto a las reformas realizadas en inmuebles cuyo destino sea exclusivamente a la enseñanza incluida en régimen de concertado educativo.

Ahora bien, el problema se plantea cuando un centro educativo ofrece enseñanza acogida al régimen de concierto educativo y enseñanza privada. En estos casos, el centro realiza al mismo tiempo una actividad económica y otra no económica, por lo que la exención se aplica parcialmente en la proporción que corresponda a la enseñanza concertada, siendo para ello requisito imprescindible la llevanza de una contabilidad separada para cada actividad.

La DGT no opone reparo alguno a los criterios propuestos en la consulta para la determinación del porcentaje del ICIO que queda amparado por la exención. Se acepta tanto el criterio basado en el número de unidades escolares como el que se basa en el número de metros cuadrados de espacio utilizado, sin que se pronuncie a priori y de forma general sobre la prevalencia de uno u otro, o sobre la posibilidad de utilizar cualquier otro criterio razonable de reparto.

Normativa aplicada: art. 100 TRLRHL

**CONDICIONES EXIGIDAS PARA QUE LA ADQUISICIÓN Y PRIMERA MATRICULACIÓN DE UN VEHÍCULO A NOMBRE DE UN MENOR CON DISCAPACIDAD QUEDE EXENTA DEL PAGO DEL IMPUESTO ESPECIAL**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019

**CONSULTA DGT V3153-18****De 11 de diciembre de 2018****SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior****RESUMEN**

La exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, requiere presentar, con anterioridad a la matriculación del vehículo a nombre de la persona con minusvalía, menor o mayor de edad, un escrito sujeto al modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda, al cual se acompañará copia de la ficha técnica del vehículo y certificado de la minusvalía.

**CONTENIDO**

Para poder acogerse al beneficio de la exención en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, es necesario presentar, con anterioridad a la matriculación del vehículo a nombre de la persona con minusvalía, un escrito sujeto al modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda, al cual se acompañará copia de la ficha técnica del vehículo y certificado de la minusvalía.

Una vez matriculado a nombre de la persona con minusvalía el vehículo, siendo irrelevante la edad de la persona afectada, el vehículo no se debe destinar, aunque fuera de una forma ocasional, a un uso diferente del uso exclusivo de la persona con minusvalía, porque si fuera así se incumpliría la condición fundamental para poder obtener la exención, y ello daría lugar a una modificación de las circunstancias del supuesto de exención que dará lugar a la autoliquidación y pago del impuesto.

**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS****ES APLICABLE LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN DE VIVIENDA HABITUAL AUN CUANDO EL IMPORTE A REINVERTIR SE DESTINE A CANCELAR UN PRÉSTAMO PRIVADO**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019

**CONSULTA DGT V3056-18****De 28 de noviembre de 2018****Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

La concurrencia de dos préstamos para la financiación de la nueva vivienda habitual y la decisión del propietario de cancelar prioritariamente el préstamo suscrito con sus padres, no obsta al disfrute de la exención, siempre y cuando se respete el límite temporal de dos años.

**CONTENIDO**

Se plantea en la presente consulta si es posible aplicar la reducción por reinversión en vivienda habitual cuando el dinero de la venta de la actual vivienda se emplea en cancelar el préstamo privado que el propietario ha suscrito con sus padres y emplear el remanente disponible a amortizar parcialmente el hipotecario.

La normativa del Impuesto solo exige que la reinversión se efectúe en su totalidad antes de que finalice el plazo de dos años posteriores a la transmisión de la precedente vivienda habitual, pero no establece ningún orden de prelación de pagos respecto a los costes de adquisición de la nueva. Por lo tanto, no existe obstáculo legal para aplicar la exención en el supuesto de que el sujeto pasivo del Impuesto opte por cancelar, en primer lugar, el préstamo familiar para, en un segundo término, hacer frente con la cantidad restante a la cancelación anticipada del préstamo suscrito con la entidad bancaria.

Normativa aplicada: art. 38 LIRPF.

**¿CÓMO TRIBUTAN LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA EN EL IRPF DE LOS PROPIETARIOS DE INMUEBLES?**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019

**CONSULTA DGT V3065-18  
De 28 de noviembre de 2018  
SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

La DGT solventa dudas sobre el tratamiento fiscal que debe dar el arrendador a las cantidades que perciba en concepto de renta mensual y de opción de compra, y sobre cómo deberá calcular la ganancia patrimonial en caso de que llegara a ejercerse la opción de compra.

**CONTENIDO**

En arrendamientos con opción de compra, que no constituyan una actividad económica para el arrendador, las rentas obtenidas, en concepto de alquiler tienen en el Impuesto sobre la Renta la consideración de rendimientos del capital inmobiliario. Por el contrario, la constitución de la opción de compra a favor del arrendatario y posteriormente, si se diera, la transmisión del inmueble, dan lugar a una alteración patrimonial.

Tal alteración patrimonial originada por la concesión de la opción de compra sobre un inmueble produce en el concedente una ganancia de patrimonio que nace en el momento de la concesión que al no derivar de una transmisión, se clasifica como renta general a efectos del cálculo del IRPF siendo el importe que debe reflejarse el efectivamente satisfecho salvo si fuera inferior al valor de mercado, en cuyo caso prevalecerá este, minorado con los gastos y tributos inherentes a la operación que hayan sido satisfechos por el concedente.

Además, continúa la DGT, la imputación de la ganancia deberá efectuarse en el período impositivo en el que tiene lugar la alteración patrimonial, en este caso, el período impositivo en el que se formalice el derecho de opción de compra sobre la vivienda.

Si posteriormente se ejercita la opción de compra, la transmisión del inmueble por el arrendador ocasionará una nueva alteración patrimonial y en este caso, la cuantía recibida previamente por el arrendador en concepto de opción de compra, y las cantidades satisfechas por el arrendamiento del citado inmueble hasta el ejercicio de opción de compra se descontarán, si así se tuviera pactado, del precio total convenido por la transmisión de dicha vivienda, por lo que las rentas derivadas del arrendamiento de la vivienda así como el precio de la opción recibidos por el concedente constituirán un menor valor de transmisión de la vivienda a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial que derive de la citada transmisión.

Esta ganancia o pérdida patrimonial deberá imputarse en el período impositivo en el que tiene lugar la alteración patrimonial, en este caso, el período impositivo en el que se ejercite la opción de compra por el adquirente y se deberá integrar en la base imponible del ahorro.

La venta de forma separada de los bienes muebles que contiene la vivienda, es también una ganancia o pérdida patrimonial atendiendo a la diferencia entre sus valores de adquisición y de transmisión.

Normativa aplicada: arts. 14. apdo. 1; 22 apdo. 1; 27 apdo. 2; 33. apdo. 1; 34; 35 y 45 (Ley 35/2006).



**CONSULTA DGT V3077-18**  
**De 28 de noviembre de 2018**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

### RESUMEN

Trátándose de la venta de un elemento común, vivienda portería, los comuneros deberán calcular individualmente los valores de adquisición y de transmisión que a cada uno proporcionalmente le corresponda.

### CONTENIDO

Cuando una Comunidad de Propietarios vende la vivienda portería esta venta genera una ganancia o pérdida patrimonial cuyo importe se debe calcular por diferencia entre los valores de adquisición y transmisión, pero siendo la vivienda un elemento común, se deben calcular los valores de adquisición y de transmisión que proporcionalmente corresponda a cada propietario conforme a las siguientes reglas:

- El valor de transmisión será el resultante de aplicar su coeficiente de propiedad en el inmueble o edificio en el que se encuentra situado el elemento patrimonial que se transmite, anterior a la segregación, sobre el importe real por el que la enajenación se hubiera efectuado, una vez deducidos los gastos y tributos inherentes a la transmisión que hubieran sido satisfechos por los transmitentes. Por importe real del valor de enajenación se tomará el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste.
- El valor de adquisición será el resultado de aplicar el porcentaje que resulte de la diferencia entre los coeficientes de propiedad en el inmueble o edificio en el que se encuentra situado el elemento patrimonial que se transmite anterior y posterior a la segregación sobre la cantidad resultante de sumar el importe real satisfecho por la adquisición de la vivienda y los gastos y tributos inherentes a la adquisición, excluidos los intereses, que hubieran sido satisfechos por los ellos.

Normativa aplicada: arts. 33, 35 y 36 (Ley 35/2006).



**IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS****LA REFORMA PAGADA POR LA CAUSANTE NO SERÁ GASTO DEDUCIBLE EN LA DECLARACIÓN DE LA RENTA DEL CONTRIBUYENTE Y HEREDERO DE LOS LOCALES ARRENDADOS**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019

**CONSULTA DGT V3140-18**  
**De 11 de diciembre de 2018**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas****RESUMEN**

Pese a que tampoco lo hubieran sido por la causante, en el anterior ejercicio, al superarse el rendimiento neto del arrendamiento.

**CONTENIDO**

Cuando la causante realiza una reforma en unos locales que luego reciben por herencia sus herederos, éstos no pueden ser deducidos en su declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aunque tampoco lo hubieran sido por la causante al superar el rendimiento neto del arrendamiento.

La deducibilidad de los gastos en la determinación del rendimiento del capital inmobiliario, solo corresponde a la persona que obtenga el rendimiento del capital inmobiliario procedente del arrendamiento de un inmueble e incurra en los mismos, y en el caso, esta persona fue la madre del consultante al ser ella quien incurrió en los gastos de reforma de los locales arrendados, por lo que solamente ésta podrá deducir fiscalmente los mismos.

Normativa aplicado: art. 23 (Ley 35/2006).



**CONSULTA DGT V3146-18**  
**De 11 de diciembre de 2018**  
**SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

### RESUMEN

Cuando la vivienda no está alquilada sino en expectativas de alquiler, se requiere que exista una correlación entre los gastos de conservación y reparación, y los ingresos derivados del posterior arrendamiento de la vivienda.

### CONTENIDO

Cuando se pretende destinar al alquiler una vivienda que necesita un cambio de aparato de aire acondicionado y caldera, acuchillado del suelo, y pintura del inmueble, tales gastos son deducibles a los efectos de la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario en el IRPF-

Entendiendo que el arrendamiento no se realiza como actividad económica, son gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención, y en particular, los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones, o la sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

El importe total a deducir por los gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos, aunque el exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

No obstante se advierte que la deducibilidad de los gastos está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

Por ello cuando solo existe una expectativa de alquiler, las reparaciones y actuaciones de conservación efectuadas deben ir dirigidas exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario, a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute, y no al disfrute, siquiera temporal, de la vivienda por su titular.

Normativa aplicada: art. 23.1 (Ley 35/2006).

**CONSULTA DGT V3222-18**

De 19 de diciembre de 2018

Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas

**RESUMEN**

Los perceptores de estas subvenciones gozan de una exención en el IRPF que alcanza un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el IPREM.

**CONTENIDO**

El Ayuntamiento de Barcelona ha convocado unas ayudas para la rehabilitación de interiores de las viviendas cuyos destinatarios son las personas en riesgo de vulnerabilidad, que no dispongan de ingresos superiores a dos veces el IRSC.

La cuestión que se plantea a la DGT es si estas subvenciones pueden englobarse en las definidas en el apartado y) del art. 7 de la LIRPF, referidas a prestaciones establecidas por las Comunidades Autónomas para garantizar recursos económicos de subsistencia a personas que carezcan de ellos y las ofrecidas por las entidades locales para atender a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales, de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas.

Está fuera de toda duda que la finalidad de la subvención encaja en las situaciones descritas en el párrafo anterior, por lo que goza de exención hasta el importe máximo anual conjunto de 1,5 del IPREM.

Normativa aplicada: art. 7 y) LIRPF

**¿TRIBUTA COMO GANANCIA PATRIMONIAL EL PATROCINIO QUE RECIBE UN MENOR DEPORTISTA DE ALTO NIVEL?**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019

**CONSULTA DGT V3270-18**  
**de 26 de diciembre de 2018**  
**Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas**

**RESUMEN**

Los ingresos que recibe un deportista profesional para sufragar los gastos de viajes y material tributan como ganancia patrimonial siempre y cuando la actividad que desarrolla no pueda calificarse de económica.

**CONTENIDO**

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas determina que los ingresos obtenidos en actividades que estén incluidas en las Secciones Segunda y Tercera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas deben tributar como rendimientos de actividades empresariales y profesionales. En consecuencia, la práctica de un deporte de alto nivel por el hijo menor de edad de la consultante, y la percepción de ciertos ingresos por ello, debería tributar por este concepto.

Ahora bien, no siempre el desempeño de una actividad deportiva supone la ordenación por cuenta propia medios de producción y recursos humanos para producir bienes o distribuir bienes o servicios. Este extremo es una cuestión de hecho que podrá acreditarse a través de los medios de prueba admitidos en derecho, y cuya valoración corresponde a los órganos de gestión e inspección tributaria.

Pero en caso de que no sea así, de que no se intervenga en el mercado, el patrocinio que recibe el menor para la adquisición de material y viajes necesarios para la participación en competiciones, tributará como ganancia patrimonial.

Normativa aplicada: art. 27 LIRPF y art. 95 RIRPF.



**CONSULTA DGT V3193-18**  
**de 14 de diciembre de 2018**  
**SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos**

### RESUMEN

El régimen regulado en la disposición adicional segunda de la LISD que adapta la normativa del Impuesto a lo dispuesto en la STJUE, de 3 septiembre 2014, y regula la declaración liquidación de los contribuyentes que deban tributar a la Administración Tributaria del Estado, resultará aplicable, indica la DGT, en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.

### CONTENIDO

Los futuros herederos, residentes en la Comunidad de Madrid, de una persona de nacionalidad rusa, pero que tributa en España por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio y adquiere participaciones de una entidad holding residente en la Federación Rusa, conforme a lo establecido por el Supremo, en su Sentencia 242/2018, y conforme al principio de libertad de movimiento de capitales, en cuanto al ámbito de aplicación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, deben presentar el Impuesto por los bienes que adquieran, con independencia del lugar donde estos se encuentren situados y tienen derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan, en este caso, según manifiestan, la Comunidad de Madrid.

Para la DGT la normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea por no respetar el principio de libertad de movimiento de capitales, por ello, y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance de este principio de libertad de movimiento de capitales, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países extracomunitarios, y ello tiene el efecto de que no procede la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones, esto es, el régimen regulado en esta D.A. resulta aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.

No siendo el causante residente en ninguna Comunidad Autónoma de España y no existiendo punto de conexión con ninguna de ellas, será el organismo competente para la exacción del impuesto la Administración Central del Estado, esto es, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concreto, la Oficina Nacional de Gestión Tributaria, Departamento de Sucesiones de no Residentes (C/ Infanta Mercedes, nº 49. Madrid; registro en C/ Lérida, nº 32-34).

Ahora bien, cuando se produzca el fallecimiento, no procederá la reducción prevista en el artículo 20.2.c) de la Ley 29/1987 porque la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio es condición "sine qua non" para su aplicación.

**CÓMO TRIBUTA EN ISD UN LEGADO CONDICIONAL QUE IMPIDE A LOS LEGATARIOS SU TOMA DE POSESIÓN HASTA ALCANZAR UNA DETERMINADA EDAD**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019

**CONSULTA DGT V3203-18  
De 17 de diciembre de 2018  
SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos****RESUMEN**

En el legado de participaciones sociales sometido a condición suspensiva, el Impuesto no se devengará con el fallecimiento de la causante, sino cuando se cumpla la condición suspensiva, y a ese mismo momento se atenderá para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen.

**CONTENIDO**

La testadora es propietaria de una participación en una entidad, que constituye una parte importante de su patrimonio familiar, pretende incluir en su testamento una cláusula que suspenda la toma de posesión del legado de estas participaciones hasta que sus hijos tengan una edad avanzada que les permita decidir con criterio si quieren aceptar el legado o si quieren renunciar y que pase a sus nietos. Esta opción, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones supone una excepción a la regla del devengo del impuesto el día del fallecimiento del causante, porque la adquisición de bienes cuya efectividad está condicionada a un término, un fideicomiso o cualquier otra limitación, se entiende realizada el día en que la limitación desaparece.

Estando en el supuesto planteado el legado de las participaciones sociales sometido a condición suspensiva, el Impuesto no se devenga con el fallecimiento de la causante, sino cuando se cumpla la condición suspensiva, y a ese mismo momento se atenderá para determinar el valor de los bienes y los tipos de gravamen.

En cuanto a las obligaciones formales y salvo que la Comunidad Autónoma en que la causante tenga su residencia tenga normas propias de gestión, el plazo para la presentación de la declaración del impuesto si comienza el día del fallecimiento del causante, aunque no se hubiera devengado el impuesto. Es decir, la presentación de la declaración debe realizarse en el plazo de 6 meses desde el fallecimiento del causante, incluyendo tanto la herencia como el legado condicional, pero la obligación de pago no nacerá hasta que no se haya devengado el impuesto, momento que en general coincidirá con el fallecimiento del causante, pero que quedará diferido al momento en que se cumpla la condición o desaparezca la limitación.

Cumplida la condición suspensiva se debe proceder a realizar una declaración o autoliquidación complementaria para efectuar el pago correspondiente al legado, siendo la base imponible de las autoliquidaciones de cada uno de los legatarios, el valor real correspondiente al elemento adquirido vía legado. En los casos de legados, la base imponible queda constituida por el valor neto de la adquisición individual de cada legatario, es decir, el valor real de los bienes y derechos minorado por las cargas y deudas que fueren deducibles; y el tipo de gravamen es el tipo medio resultante de aplicar la tarifa vigente en el momento del nuevo devengo a la base imponible total de la sucesión, es decir, a la suma de la herencia más el legado, siendo la cuota tributaria correspondiente al legado la resultante de aplicar a la base liquidable de la actual adquisición (el legado), el tipo medio correspondiente a la base liquidable teórica del total de las adquisiciones de la sucesión.

En cuanto al valor consignado, - el valor neto de cada bien en el momento de su adquisición- difiere en el caso de herencia, que debe ser el valor en el momento del fallecimiento de la causante, del legado porque en este caso el valor debe ser el que tiene el bien en el momento en que se cumpla la condición suspensiva.

Normativa aplicada: art. 24 (Ley 29/1987).

**EL TEAC DECLARA QUE LA APLICACIÓN DEL BENEFICIO DE "LA LIBERTAD DE AMORTIZACIÓN" ESTABLECIDO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES FUNCIONA COMO UNA OPCIÓN**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
**Resolución de 14 febrero 2019**  
**Rec. 1524/2017****RESUMEN**

La empresa tiene que haber decidido si va a disfrutar de "la libertad de amortización", o no, una vez haya cerrado el ejercicio, si se decanta por dicha opción tendrá que determinar la cuantía exacta de por cuánto lo va a hacer e igualmente del ajuste extracontable que precisará. Tal decisión de aplicarse repercutirá no sólo en la tributación de ese ejercicio (menor tributación), sino también en la de los siguientes (mayor tributación); lo que ahora se paga de menos, luego habrá que pagarse de más, siendo objeto de registro contable en las cuentas anuales.

**CONTENIDO**

Resuelve el TEAC un supuesto en el que el sujeto pasivo del Impuesto de Sociedades no aplicó en su declaración el régimen de libertad de amortización, sino que fue en el curso del procedimiento de comprobación, y concretamente en la fase de trámite de alegaciones y propuesta de liquidación, cuando solicita la realización de un ajuste extracontable negativo por el importe del exceso de la amortización fiscal sobre la contable, con la finalidad de que el aumento de la base imponible fuera parcialmente absorbido por el remanente de libertad de amortización no aplicada, pretensión que la oficina gestora le niega al considerar que la aplicación del régimen de libertad de amortización se trata de una opción, que debe ser manifestada al momento de presentar la declaración.

El TEAR de Cantabria sostuvo que el ajuste por libertad de amortización no es una "opción" de las que han de ejercitarse necesariamente en la declaración y que se consideran no modificables, entendiendo que se trata del ejercicio de un derecho que el sujeto pasivo puede ejercitar dentro del plazo de prescripción o caducidad, pudiendo ejercitarlo en la regularización que en su caso se produzca en el seno de un procedimiento de comprobación.

Discrepa el TEAC de esta tesis y declara como doctrina que la libertad de amortización es una opción y como tal sólo puede ejercitarse en el plazo reglamentario de presentación de la declaración, aunque matiza que cuando el sujeto pasivo decide en la declaración de un ejercicio no acoger a "la libertad de amortización" determinados bienes y/o derechos, posteriormente no puede posteriormente mudar esta opción respecto de ese ejercicio, aunque sí podrá disfrutar del beneficio en los ejercicios siguientes, aunque la libertad de amortización alcance a los mismos bienes y /o derechos.

Se decanta por la tesis de ser la libertad de amortización una opción porque cuando se cierra el ejercicio, la empresa tiene que haber decidido si va a aplicarse o a disfrutar de "la libertad de amortización", o no; y, si la decisión es que sí es entonces cuando debe determinar la cuantía exacta de por cuánto lo va a hacer, siendo que esta decisión repercute no sólo en la tributación de ese ejercicio, sino también en la de los siguientes.

También refuerza el argumento de ser una opción el principio de vinculación a los propios actos y la preservación de la legítima confianza, que no sólo son exigibles en la actuación de la Administración tributaria, sino que también deben exigirse a los administrados.

Siendo entonces una opción, una vez ejercitada la libertad de amortización ya no es posible cambiarla, que es lo que se pretendía en el supuesto analizado en el que no consta que se optase por error, de forma que no es posible que a raíz de una inspección en la que se detecta que se dedujo reinversiones indebidamente, se pueda alterar la opción efectuada en su día, al resultarle tras la inspección más beneficiosa.

EL TEAC DECLARA QUE LA EXTINCIÓN PARCIAL DE UN CONDOMINIO, SIN QUE ÉSTE DESAPAREZCA, ESTÁ SUJETA AL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL  
Resolución de 17 julio 2017  
Rec. 2390/2014

### RESUMEN

Cambia su criterio anterior y en adecuación con la doctrina del TS considera que la excepción prevista en el artículo 7.2.B) del RD Leg. 1/1993, requiere que se produzca, en el supuesto del artículo 1602 del Código Civil, la adjudicación a "uno".

### SUMARIO

### CONTENIDO

Aunque algunos Tribunales Superiores de Justicia consideran que las extinciones parciales de condominio son transmisiones patrimoniales sujetas, otros se pronuncian en sentido opuesto y fue el Supremo el que zanja la cuestión al señalar que cuando lo que se produce es una transmisión de cuotas en la comunidad de bienes, sin que ésta desaparezca, la operación si está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El TEAC, a la vista de esta doctrina del Supremo, rectifica su doctrina y pasa a considerar que cuando en una disolución de condominio no se produce la adjudicación a uno de los comuneros, sino a varios, se produce la sujeción al Impuesto porque la comunidad de bienes sigue existiendo y no se ha extinguido.

En el caso, existía una comunidad de bienes constituida sobre un edificio formado por dos fincas registrales, sobre el que no se había realizado la división horizontal, la transmisión de cuotas entre los comuneros, aunque en la escritura se califique como extinción del condominio, no lo es porque la comunidad de bienes sigue existiendo porque la propiedad del bien no corresponde a un único propietario sino a varios.

La transmisión de cuotas en una comunidad de bienes tiene pleno encaje en el apartado uno del artículo 7 de TRLITPAJD, y está sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

A mayores, en el caso, con independencia del carácter divisible o no del edificio, no se ha adjudicado el mismo a uno de los condueños sino a dos.

La escritura documenta una extinción parcial del condominio porque el bien se adjudica a varios de los copropietarios, que pasan de ser 4 a ser dos por lo que la comunidad en cuanto a la existencia de un proindiviso sobre el bien sigue existiendo.

El TEAC también confirma que la Administración ha fijado el valor real del bien a partir del valor catastral multiplicado por el coeficiente de referencia al mercado, 3,50 para el municipio, y que esta comprobación de valores se encuentra debidamente motivada.



## DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DE IAJD EN SUPUESTOS DE EJERCICIO ANTICIPADO DE UNA OPCIÓN DE COMPRA



Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
**Resolución 21 Ene. 2019, Rec. 6337/2015****RESUMEN**

De la definición legal del art 31 del Texto Refundido del Impuesto se desprende que aún cuando se trate de un documento que pueda incorporar una transmisión de dominio, lo que queda gravado no es la transmisión en sí, sino el propio documento que incorpore un acto o negocio jurídico inscribible y valuable económicamente.

**CONTENIDO**

Cuando se ejercita de forma anticipado la opción de compra en un contrato de arrendamiento financiero, la base imponible del IAJD no es ni el valor de mercado del inmueble, ni el valor residual, sino el valor del negocio jurídico documentado en la escritura, que es el precio que se ha fijado entre las partes para, dando fin a la financiación previamente acordada, adquirir el bien en propiedad.

La base imponible de la operación documentada en la escritura es el valor de la transacción y nunca el valor residual porque éste, ni consta en el documento, ni forma parte de la transacción porque nunca llegó a entrar en juego al haberse ejercitado la opción de compra antes del plazo de duración del contrato.

Explica la resolución que el valor de la transacción no puede ser el valor residual del bien financiado, como pretende la entidad reclamante, porque no se ha llegado a producir la satisfacción sucesiva de todas las cuotas de arrendamiento financiero previsto originariamente en el contrato; no se ha llegado al momento en el que al bien le resta por pagar la última cuota prevista en el contrato, cuyo pago supondría la adquisición definitiva por el usuario del bien financiado.

Finalizado el contrato antes de la duración originalmente pactada, el precio que el usuario satisface no es el valor residual originariamente previsto, sino un precio acordado entre las partes, que, como se ha dicho, es un valor cercano al valor de las cuotas de capital pendiente de amortizar.

Explica también el TEAC que en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados el gravamen incide sólo en determinados documentos, de forma que cuando en un negocio jurídico concreto la práctica jurídica exige un tipo especial de documentación, como ocurre en caso del leasing en el que en su operatoria más frecuente se otorgan dos escrituras (en la constitución, y en el ejercicio de opción de compra) el impuesto documental incidirá en cada una de ellas, (si bien como dos hechos imposables distintos y por bases imposables distintas), sin que ello suponga hablar de una doble imposición, figura de la que sólo cabría hablar cuando el mismo acto jurídico quedara gravado doblemente por el mismo tributo, lo que no ocurre en este caso.



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

### RESUMEN

Calificación de las rentas de arrendamiento y transmisión de inmuebles pertenecientes a sociedades de inversión inmobiliaria francesas. Inexistencia de establecimiento permanente. Tributación de ganancias indirectamente inmobiliarias.

### CONTENIDO

El pronunciamiento consultivo contempla una inversión inmobiliaria bajo un perfil singular.

El caso alude a un grupo de sociedades, especializado en la gestión de activos inmobiliarios, cuya sociedad cabecera es residente fiscal en Francia y una de cuyas sociedades se plantea invertir en el mercado inmobiliario español mediante vehículos de inversión gestionados por ella misma. La inversión consistiría en la adquisición de la propiedad de uno o varios inmuebles en España que, acto seguido, se explotarían en régimen de arrendamiento, y tomaría cuerpo a través de dos tipos de entidades, que serían las que adquirirían directamente los inmuebles en España, asumiendo la deuda para financiar la adquisición: una Société Civile de Placement Immobilier (SCPI) y/o una Société Civile Immobilière (SCI). La SCI estaría, a su vez, participada por otras dos entidades: por una parte, una o varias SCPIs y por otra, en su caso, una Société de Placement de Prépondérance immobilière à Capital Variable (SPPICAV). Las participaciones de las SCPIs y de la SPPICAV serían comercializadas tanto ante inversores residentes fiscales en Francia como fuera de ese territorio.

Y frente a tal paisaje las preguntas giran, respecto a las entidades titulares de la inversión, sobre tanto la existencia de un establecimiento permanente (EP) en España, como sobre si los obligados tributarios sujetos al IRNR por las rentas derivadas del arrendamiento y la transmisión de los inmuebles situados en España, y la determinación de la base imponible.

El ramillete de cuestiones alcanza también al tratamiento fiscal de las ganancias derivadas de las transmisiones, no ya de los inmuebles sino de las participaciones en la SCPI y en la SCI.

La primera coordenada que debe delimitarse es el estatuto fiscal de las entidades titulares de la inversión en España. Así, tanto la Société Civile de Placement Immobilier (SCPI), como a la Société Civile Immobilière (SCI), desde el punto de vista fiscal francés, son sociedades de personas que no son sujetos pasivos en Francia en un impuesto sobre la renta. Las rentas obtenidas se imputan directamente a sus socios y tributan en sede de ellos y no de la entidad (salvo, en el caso de las SCI, que se renuncie a dicho sistema de imputación, siendo así de manera irreversible).

..//..



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

### RESUMEN

Fiscalidad de un trabajador con contrato de trabajo y empleador en el extranjero, que alterna estancias en territorio español y prestaciones laborales fuera de España. Residencia por permanencia. Posible conflicto de doble residencia.

### CONTENIDO

La situación de la persona física consultante presenta unos matices de cierta singularidad o, por lo menos, de cierta itinerancia. Se trata de un contribuyente soltero y sin hijos, que es contratado por una empresa multinacional con sede en Países Bajos, «con contrato laboral en Chipre, que prestará servicios como ingeniero en construcción marítima desde plataforma o buques», efectuando sus prestaciones laborales «ni en territorio español ni en territorio chipriota, sino que lo realizará en otros lugares (aguas internacionales o del Reino Unido, Alemania, Dinamarca, Países Bajos o Bélgica)» y con un régimen de trabajo en virtud del cual pasaría 4 semanas en el mar trabajando y 4 semanas libres, siendo su sueldo ingresado en una entidad bancaria española. Además se afirma que «en las semanas libres residirá mayoritariamente en España.»

Nada se dice relativo a si dispone de certificaciones de residencia fiscal en alguno de los países mencionados, incluyendo aquel en el que celebra el contrato laboral.

Obviamente la cuestión gira en torno a la residencia fiscal y, en atención a lo que ordena el artículo 9 de la Ley 35/2006, será considerado contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y tributará en este impuesto por su renta mundial, con independencia del lugar donde se hayan producido las rentas y cualquiera que sea la residencia del pagador de las mismas, según se deriva del artículo 2 de la LIRPF, sin perjuicio de las particularidades que, para cada tipo de renta, se establezcan en los Convenios para evitar la doble imposición que, en su caso, sean aplicables, si concurre alguna de las siguientes circunstancias:

- 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 Ley 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.

Habida cuenta de que estamos ante un contribuyente carente de relaciones matrimoniales y cuya fuente de renta principal parece hallarse lejos de territorio español, el asunto se ciñe a la posible calificación como residente en la medida en que permanezca en territorio español más de seis meses en el año natural, bien sean días directamente probados, bien sea como consecuencia de la recalificación de las ausencias esporádicas como tiempo de permanencia efectivo en España.

La resolución consultiva observa que «partiendo de lo manifestado en su escrito, parece que el consultante reside y continuaría residiendo en España si bien, debido a su trabajo, desarrollaría su actividad laboral en diversas localizaciones en el extranjero, de manera que, según indica, más de 185 días los pasaría trabajando fuera de España.»

..//..



**JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA**  
 Inspector de Hacienda del Estado (excedente)  
 Abogado  
 Socio de Deloitte Legal

### RESUMEN

Servicios de transporte de viajeros (taxi) prestados por una sociedad que media en nombre propio entre los clientes y sus socios titulares de licencia. Aplicación del régimen de agencias de viaje.

### CONTENIDO

En esta contestación, la DGT aborda el tratamiento que ha de darse a los servicios de transporte de personas prestados a través de ciertas plataformas, cuestión de gran actualidad. Aunque el texto de la contestación no contiene demasiadas precisiones, en la operativa que se describe cabría encuadrar a algunos de los operadores del sector.

En concreto, y atendiendo a la descripción de la consulta planteada, nos hallamos ante una sociedad limitada, en la que todos sus socios son titulares de licencia de taxi, que dispone de una central de llamadas para recepcionar los servicios de taxi.

Se plantea la siguiente operatoria: que la sociedad facture a sus clientes por los servicios prestados de transporte y, posteriormente, los socios taxistas facturan a la sociedad por la prestación de estos servicios.

Evidentemente en este esquema nos quedarían encuadrados todos los servicios de este tipo de transporte, pues parece que la sociedad, en este caso, actuaría en nombre propio ante los viajeros. Este es un aspecto relevante. Distinto sería si la sociedad se limitara a mediar y fuera el socio taxista el que presta el servicio al viajero, emitiendo en su caso la oportuna factura, bien directamente, bien mediante autorización a la sociedad.

Pues bien, la contestación del Centro Directivo, de manera breve, y tras reflejar las debidas menciones a los artículos 4 y 5 de la Ley, concreta, en lo que aquí nos interesa que:

«El artículo 11, apartado uno de la Ley 37/1992 dispone que a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Por su parte, el citado artículo 11, establece en su apartado dos, número 15º, lo siguiente:

"Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

(...)

15º. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios."»

Según la operativa que se describe en el escrito de consulta, la entidad consultante presta en nombre propio servicios de transporte de personas a terceros, para lo cual se sirve de los servicios prestados por los propios socios que son titulares de licencia de taxi.

..//..

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**  
**Resolución de 26 febrero 2019**  
**Rec. 1172/2016****RESUMEN**

Solicitado el aplazamiento de la deuda, la AEAT no puede extraer de la inatención al requerimiento de subsanación de errores, el desistimiento tácito del reclamante.

**CONTENIDO**

Partiendo de la ineludible premisa de que para dictar una providencia de apremio, al tiempo de su dictado, esté iniciado el periodo ejecutivo, y a los efectos de determinar si este período ejecutivo se ha iniciado adecuadamente, en el caso que analiza el TEAC, la Administración no ha intentado comunicar el archivo al reclamante solo por no haber contestado éste a un requerimiento de subsanación de una solicitud de aplazamiento de pago de la deuda tributaria.

Asiste razón al reclamante cuando afirma que esta falta de notificación le causa indefensión.

No puede la Administración dejar de comunicar el archivo de la solicitud de un aplazamiento de pago solo porque el contribuyente no contestara en plazo a una solicitud de subsanación.

Tras analizar el TEAC tanto la legislación vigente llega a la conclusión de que la inatención del requerimiento de subsanación no tiene como consecuencia el archivo de la solicitud de aplazamiento, que en la norma derogada se consideraba expresamente como un desistimiento tácito de la solicitud de aplazamiento, pero no así conforme a la normativa en vigor.

Siendo necesaria y obligatoria la notificación al interesado de la comunicación de archivo de la solicitud de aplazamiento / fraccionamiento, para darle la oportunidad de recurrir el archivo, no puede admitirse que la falta de contestación al requerimiento de subsanación tenga el efecto de tener por desistido al interesado.

El TEAC ya tiene declarado que aunque la comunicación del archivo de una solicitud de aplazamiento, no es un acto susceptible de impugnación, si lo es el archivo de dicha solicitud en función de las causas que lo motivaron.

Y para que el interesado conozca los motivos del archivo de su solicitud de aplazamiento, es del todo necesario que la Administración, además de emitir la comunicación de archivo, proceda a notificársela pues solo así podrá conocer los motivos que han llevado a la Administración a proceder al archivo, sin que este deber de notificación quede enervado porque el interesado no hubiera atendido en plazo a un requerimiento de subsanación.

La inatención del requerimiento tiene como efecto el archivo y que la solicitud se tenga por no presentada, pero no que se tenga a la solicitud como desistida tácitamente, lo que a su vez abre la vía a que se deba comprobar si existe alguna causa de impugnación contra la providencia de apremio, que hace que la misma sea improcedente.

The background of the image is a soft-focus, light blue-toned photograph. The upper portion shows a close-up of a computer keyboard with several keys visible, including the number 8, 9, and 0 keys. The lower portion shows a document with a line graph, where the graph's lines are drawn in a light blue color. The overall aesthetic is clean and professional.

# **JURISPRUDENCIA**



**TRIBUNAL SUPREMO**  
**6 de febrero de 2019**  
**Sala de lo Contencioso - Sección: 2**  
**Sentencia: 134/2019 -**  
**Recurso: 2774/2017 -**

### RESUMEN

De acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRITPAJD, en una dación en pago de uno o varios inmuebles hipotecados al acreedor hipotecado, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien o los bienes inmuebles que se transmiten.

### CONTENIDO

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y antecedentes.

1. El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia de la Sala de Madrid (Sección Cuarta) de 2 de marzo de 2017, por la que se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la entidad C., S.A. contra una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 30 de noviembre de 2015, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a una liquidación practicada en la que se toma como base imponible de una adjudicación en pago de deuda el valor de la deuda extinguida y no el valor real del inmueble adjudicado, por cuantía de 4.987,09 euros.

2. Según consta en autos, la entidad C., S.A el 13 de febrero de 2015 otorgó escritura notarial de dación en pago de deuda y cancelación de hipoteca y en virtud de esa operación dicha entidad obtuvo la propiedad de las fincas registrales números 15.839 y 15.835 valoradas conjuntamente en 112.509, 10 euros, en pago de la deuda derivada de un crédito hipotecario que ascendía a 195.024,05 euros.

3. C. S.A, presentó la correspondiente liquidación por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ITP y AJD en su modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) por la suma de 6.750,55 euros, aplicando el tipo de gravamen de la Comunidad Autónoma de Madrid sobre la base del valor real de las fincas, correspondiente a su valor de tasación (112. 509,10 euros).

Sin embargo, la administración tributaria consideró que la base imponible del impuesto debía coincidir con el importe de la deuda hipotecaria cancelada como consecuencia de la transmisión, lo que determinó que el órgano competente de la Comunidad de Madrid girase una liquidación provisional del ITPO, por la que se determinaba una cuota de 11.701,44 euros. Así, el órgano liquidador entendía que estaba pendiente el pago de una deuda tributaria de 4.987,09 euros

4. Por entender que la expresada liquidación era contraria a derecho, la entidad bancaria interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid que, como ha quedado expresado, la desestimó mediante resolución de 30 de noviembre de 2015.

SEGUNDO. La sentencia de instancia.

Frente al citado acuerdo desestimatorio, C. SA interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, dando lugar a la sentencia ahora recurrida que, en síntesis, considera que la base imponible viene determinada por la deuda total que se cancela como consecuencia de la transmisión del inmueble, conclusión que obtiene de una interpretación conjunta de los artículos 57.1.f LGT y del artículo 46.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

..//..



**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**  
14 de febrero de 2019

**RESUMEN**

No se oponen a que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas, por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) inicialmente consignado en la factura, para ejercer el derecho a la devolución del IVA, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

**CONTENIDO**

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena) de 14 de febrero de 2019

«Procedimiento prejudicial — Decimotercera Directiva 86/560/CEE — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Principios de equivalencia y de efectividad — Empresa no establecida en la Unión Europea — Resolución previa y firme denegatoria de la devolución del IVA — Número erróneo de identificación a efectos del IVA»

En el asunto C-562/17, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Audiencia Nacional, mediante auto de 15 de septiembre de 2017, recibido en el Tribunal de Justicia el 25 de septiembre de 2017, en el procedimiento entre Nestrade, S.A., y Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), Tribunal Económico-Administrativo Central, EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena), integrado por la Sra. K. Jürimäe, Presidenta de Sala, y los Sres. E. Juhász y C. Vajda (Ponente), Jueces; Abogado General: Sr. Y. Bot; Secretario: Sra. L. Carrasco Marco, administradora; habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 28 de noviembre de 2018; consideradas las observaciones presentadas: – en nombre de Nestrade, S.A., por el Sr. E. Codes Feijoo, procurador, y la Sra. A. Iglesias Querol, abogada; – en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente; – en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y F. Clotuche-Duvieusart, en calidad de agentes; vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones; dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de las disposiciones de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (DO 1986, L 326, p. 40; en lo sucesivo, «Decimotercera Directiva»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Nestrade, S.A., sociedad mercantil establecida en Suiza, por una parte, y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en lo sucesivo, «AEAT») y el Tribunal Económico-Administrativo Central, por otra parte, en relación con una denegación parcial de devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») como consecuencia de una resolución firme anterior a dicha denegación.

..//..




**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**  
**14 de febrero de 2019**
**RESUMEN**

El disfrute de la exención del IVA a la importación recogida en estas disposiciones no debe negarse al importador designado o reconocido como deudor de ese impuesto a efectos del artículo 201 de la Directiva 2006/112 en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que, por una parte, el destinatario de la transferencia intracomunitaria consecutiva a esta importación comete un fraude en una operación posterior a la mencionada transferencia —que no está vinculada a dicha transferencia— y, por otra parte, ningún dato permite considerar que el importador sabía o debería haber sabido que tal operación posterior estaba implicada en un fraude cometido por el destinatario.

**CONTENIDO**

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena) de 14 de febrero de 2019

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 143, apartado 1, letra d) — Exenciones del IVA a la importación — Importaciones seguidas de una transferencia intracomunitaria — Entrega intracomunitaria ulterior — Fraude fiscal — Denegación de la exención — Requisitos»

En el asunto C-531/17 (Ver Conclusiones del Abogado General), que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Verwaltungsgerichtshof (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), mediante resolución de 29 de junio de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de septiembre de 2017, en el procedimiento Vetsch Int. Transporte GmbH con intervención de Zollamt Feldkirch Wolfurt, EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena), integrado por la Sra. K. Jürimäe (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. E. Juhász y C. Vajda, Jueces; Abogado General: Sra. J. Kokott; Secretario: Sr. K. Malacek, administrador; habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 27 de junio de 2018; consideradas las observaciones presentadas: — en nombre de Vetsch Int. Transporte GmbH, por el Sr. P. Csoklich, Rechtsanwalt; — en nombre del Zollamt Feldkirch Wolfurt, por el Sr. G. Kofler, en calidad de agente; — en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. F. Koppensteiner y por las Sras. D. Schwab y C. Pesendorfer, en calidad de agentes; — en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. M. Tassopoulou y G. Papadaki, en calidad de agentes; — en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. B.-R. Killmann y la Sra. F. Clotuche-Duvieusart, en calidad de agentes; oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de septiembre de 2018; dicta la siguiente

**Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 143, letra d), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y del artículo 143, apartado 1, letra d), de dicha Directiva, en su versión modificada por la Directiva 2009/69/CE del Consejo, de 25 de junio de 2009 (DO 2009, L 175, p. 12) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA modificada»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Vetsch Int. Transporte GmbH (en lo sucesivo, «Vetsch») y el Zollamt Feldkirch Wolfurt (Oficina de Aduanas de Feldkirch Wolfurt, Austria) (en lo sucesivo, «Oficina de Aduanas»), en relación con la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de importaciones en Austria de bienes procedentes de Suiza para ser transferidos a Bulgaria.

**Marco jurídico**
**Derecho de la Unión**

3 Se desprende de la resolución de remisión que las declaraciones de despacho a libre práctica objeto del litigio principal fueron presentadas durante el período comprendido entre el 10 de diciembre de 2010 y el 5 de julio de 2011. Dado que la Directiva del IVA fue modificada por la Directiva 2009/69, entre otras, cuyo plazo de transposición terminó el 1 de enero de 2011, las disposiciones de la Directiva del IVA y las de la Directiva del IVA modificada son aplicables al litigio principal.

..//--

**CARLOS JERICÓ ASÍN**

Área Fiscal

Departamento de Desarrollo y Soluciones de Contenidos-Legal &amp; T&amp;A

**CONTENIDO**

Nuestro protagonista es Justino, administrador de diferentes empresas, y condenado como autor criminalmente responsable de dos delitos contra la Hacienda Pública. Además, en concepto de responsabilidad civil directa, el acusado fue condenado a indemnizar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en la cantidad de 860.700,78 y 451.825,88 euros, respectivamente, por cada uno de los conceptos impositivos objeto de condena, más los intereses de demora devengados.

Sabemos que la naturaleza de la responsabilidad civil en los delitos fiscales constituye una cuestión muy controvertida. No vamos a pretender dar solución general a esa cuestión en esta humilde reseña. Pero sí nos sirve el caso que nos ocupa para recordar algún detalle sobre el abono o no de los intereses de demora.

Justino pretende la exclusión de estos intereses del ámbito de la responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública. Asienta su pretensión en que el plus que representa el interés de demora con respecto al interés legal del dinero tiene un carácter sancionatorio. Por tanto, y por exigencia del principio constitucional non bis in ídem, una sanción administrativa no puede superponerse, por el mismo hecho, a la sanción penal impuesta por el orden jurisdiccional competente. Y afirma que este planteamiento resulta aún más evidente en el castigo del delito fiscal, puesto que la sanción que requiere la Ley penal incluye una pena pecuniaria proporcional a la cuantía de la cuota defraudada.

La reforma penal de 2010 (LO 5/2010) ya estableció sin dudas, que «la responsabilidad civil comprenderá el importe de la deuda tributaria... incluidos sus intereses de demora», inclusión reiterada en la redacción actual (LO 7/2012).

La normativa tributaria es muy clara. La disposición adicional décima de la LGT dispone que «En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio».

Y el artículo 58 de la misma norma establece que «la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta», incluyendo, entre otras magnitudes, el interés de demora. Y se excluye expresamente del concepto deuda tributaria a las sanciones, por lo que no debe atribuirse a los intereses de demora naturaleza sancionatoria.

Además, determina la Sala, no cabe apreciar razón alguna por la que los delincuentes fiscales deban resultar privilegiados en el abono de los intereses de su deuda tributaria respecto de cualesquiera otros deudores tributarios, que pese a no haber cometido delito alguno, están legalmente obligados al abono de intereses de demora caso de retrasarse en el pago.



**CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura

**JUAN CALVO VÉRGEZ**  
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Extremadura

### CONTENIDO

A partir de la sentencia 1505/2018, de 16 de octubre, el TS, abandonando su jurisprudencia anterior, según la que el sujeto pasivo del IAJD era el prestatario, afirmó que el sujeto pasivo del IAJD en los préstamos con garantía hipotecaria era el banco acreedor, por ser este el único interesado en que se configure debidamente el título y se inscriba adecuadamente en el Registro Mercantil, y declaró nulo el art. 68.2 del Reglamento del impuesto por entender que el mismo era contrario a la ley, reiterándose esta tesis en las SSTs 1523/2018, de 22 de octubre, y 1531/2018, de 23 de octubre.

Tras ello el presidente de la Sala Tercera del TS dejó sin efecto los señalamientos sobre recursos de casación pendientes con similar objeto, y avocó al Pleno de la Sala el conocimiento de los mismos a los fines de que decidiese si el giro jurisprudencial que se había producido debía, o no, confirmarse.

Una vez celebrado el referido Pleno, este, en sus sentencias 1669/2018, 1670/2018 y 1671/2018, todas de 27 de noviembre –partiendo, como es obvio, de la premisa de que la ya declarada nulidad del art. 68.2 del Reglamento del ITPyAJD era inamovible– resolvió retornar al criterio que tradicionalmente había sustentado el TS, y declarar, en consecuencia, que el sujeto pasivo del IAJD era el prestatario.

Antes de dicha fecha, si bien ya se conocía desde el 6 de noviembre el contenido de estas últimas sentencias, fue cuando se promulgó el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, en el que se justifica su extraordinaria y urgente necesidad en la situación de inseguridad jurídica que se había generado como consecuencia de los sucesivos cambios de criterio del TS que se acababan de anotar. Argumento muy desacertado, ya que como bien se indica en un reciente estudio de la AEDAF sobre la inseguridad jurídica en España, «si la propia inseguridad jurídica puede ya esgrimirse válidamente como una cuestión de “extraordinaria y urgente necesidad”, parece que se ha encontrado por fin la coartada definitiva para legislar sin necesidad de intervención parlamentaria alguna».

Tan «glorioso» episodio como este, y con actores tan relevantes como el Tribunal Supremo y el Gobierno, no se había producido afortunadamente hasta ahora en España, y, a mi juicio, ambos protagonistas han errado de manera clara, puesto que considero que lo único verdaderamente ajustado a Derecho habría sido proceder, sin más, a la supresión del IAJD, por carente de fundamento y por ser contrario al principio de capacidad económica, en la línea ya señalada hace tiempo por HERRERA MOLINA, por SIMÓN ACOSTA y por GONZALO Y GONZÁLEZ, quien ha indicado que pocos tributos se prestan tan claramente a su definitiva supresión como el IAJD, y ello por anacrónico, confuso en cuanto su incidencia formal y efectiva y carente de sustrato técnico.

Como a estas alturas es sobradamente conocido, el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, procedió en fechas pasadas a modificar el RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, con la única y exclusiva finalidad de que sean los bancos y no los compradores de una vivienda quienes asuman el pago del Impuesto de Actos Jurídicos Documentados derivado del otorgamiento de préstamos hipotecarios.

Dejando al margen cuestiones no menores, tales como la posibilidad de que dicha reforma pueda afectar al principio constitucional de capacidad económica, en la medida en que se modifica un elemento esencial de un gravamen como el sujeto pasivo sin haber alterado otro también básico como es el relativo al hecho imponible o la procedencia de acudir a la fuente normativa del Real Decreto-ley, cuando ya el TS había logrado clarificar su doctrina jurisprudencial al respecto, resulta innegable que dicha reforma representó una clara reacción del Poder Ejecutivo ante el descontento social que el pronunciamiento del Alto Tribunal de 6 de noviembre de 2018 suscitó en buena parte de la sociedad, careciendo en todo caso dicha reforma de una fundamentación ajustada a Derecho que amparase la misma. El RD-ley 17/2018 constituyó una reacción desacertada del Ejecutivo ante las tres sentencias del TS de 27 de noviembre de 2018 que, en nuestra opinión, vinieron a solventar otro desacuerdo previo (en este caso jurídico) en el que incurrió el Alto Tribunal al dictar sus Sentencias de 16, 22 y 23 de octubre de 2018.

..//..



**CARLOS JERICÓ ASÍN**  
Editor Área Fiscal  
Actualidad Jurídica Aranzadi

### CONTENIDO

¿Puede un ayuntamiento aminorar o suprimir la cuota a sujetos pasivos beneficiarios de renta de inserción social o que no superen determinados importes en relación con el Indicador Público de Renta de Efectos múltiples (IPREM)?

O lo que es lo mismo, analicemos si, conforme a la naturaleza retributiva de las tasas, el principio de capacidad económica puede ser utilizado como criterio modulador de su cuantía, pudiéndose además justificar que la menor contribución al coste del servicio público de unos sujetos pasivos pueda ser repercutida a otros sujetos sin que éstos hayan generado un mayor coste proporcional a la mayor contribución exigida.

Recordemos que las tasas difieren, en relación con otros tributos, en el hecho imponible, que está constituido por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o por la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario.

La tasa debe aunar, como no podía ser de otra forma, una situación de capacidad económica en el obligado (Principio de capacidad económica) y, desde luego, para su devengo, ese elemento fáctico que las singulariza frente a otras figuras tributarias, constituido por un uso privativo o especial de bienes demaniales, o por una actividad administrativa, referidos cualquiera de ellos al obligado tributario.

Por lo tanto, y en base al análisis que desarrolla la Sala, se extraen las siguientes conclusiones:

Una vez respetado el límite máximo que significa el coste total del conjunto de servicios, el reparto individual de la tasa puede ser desigual mediante su modulación con criterios de capacidad económica.

Estos criterios habrán de estar objetivados y ser razonables.

Y el reparto individual habrá de efectuarse con pautas de proporcionalidad que tengan en cuenta el grado de utilización del servicio.



**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sentencia de 20.12.2018 núm. 1855/2018**  
**RJ 2018, 5715**  
**Recurso de Casación, núm. 239/2018**

### CONTENIDO

Es en la resolución de las cuestiones suscitadas en este recurso de casación donde esta sentencia debe diferir –por pura coherencia, fundada en la inversión de las posiciones procesales, fruto a su vez del sentido de los respectivos fallos– de la respuesta contenida en la sentencia a la que continuamente nos venimos refiriendo, pues, como arriba indicamos, la aquí impugnada confirma en apelación la de instancia y, con ello, la liquidación del IIVTNU, por considerar que, al margen de la situación concreta de ganancia o pérdida patrimonial experimentada con ocasión de la venta de los terrenos, dato del que abiertamente prescinde, el impuesto no podía ser exigido por haber perdido vigencia total el precepto legal habilitante del gravamen. En otras palabras, la sentencia aquí impugnada es el exponente claro de la que hemos venido a considerar la mal llamada tesis maximalista, pues aun descartando el uso de la expresión, la recogemos al menos para facilitar la comprensión de su sentido y alcance.

Ello nos conduce a las declaraciones siguientes, que vamos a fundamentar en lo declarado con valor de doctrina, y ampliamente transcrito, en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018 (RJ 2018, 3952), pronunciada en el recurso de casación núm. 2662/2017:

1) La sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, de 3 de octubre de 2017 (JUR 2017, 297858) –recurso de apelación núm. 320/2017– debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL (RCL 2004, 602, 670) , sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, afirmación que hemos rechazado formalmente, al afirmar que «(tales artículos) ...a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017 (RTC 2017, 59) , adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial».

2) Tal anulación conduce directamente al análisis de la sentencia dictada en primera instancia el 10 de marzo de 2017, en el procedimiento ordinario núm. 287/2016, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 16 de los de Madrid, cuyo criterio –estimadorio de la pretensión actora– no se basa en la tesis expansiva –como hace la Sala en apelación– sino en la constatación de que la enajenación del inmueble realizada por la sociedad interesada lo ha sido a precio inferior al de adquisición, circunstancia que se deduce de las escrituras públicas de compra y venta y que no ha sido contradicha por el ayuntamiento de Madrid, ni en la instancia, ni en apelación, ni en la presente casación.

Deviene aplicable, por tanto, lo que ya afirmamos en el fundamento jurídico quinto de nuestra sentencia de 9 de julio pasado, dictada como hemos repetido en el recurso de casación núm. 2662/2017. Aun a título de ejemplo, señalamos allí que los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto –que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional– sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

En otras palabras, como también hemos afirmado en nuestra sentencia de 17 de julio de 2018 (RJ 2018, 3405) (recurso de casación núm. 5664/2017), tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva de la onus probandi, para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido.

3) En definitiva, resulta evidente –además de no contradicho– el dato de que con ocasión de la transmisión del inmueble sito en Gran Vía, 59 de Madrid, GE REAL ESTATE IBERIA, S.A. experimentó una clara, manifiesta y evidente minusvalía patrimonial que, dado todo lo que se ha razonado con anterioridad, en ningún caso podía dar lugar a la exacción del impuesto controvertido, ya que la exhibición y examen de las escrituras pone de manifiesto aquel decremento, no cuestionado por actividad probatoria alguna en contrario de la Corporación local.



**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
**Sentencia de 15.11.2018 (TJCE 2018, 256)**  
**Asunto núm. T 239/2011**  
**Sigma Alimentos Exterior, S.L.**  
**Comisión Europea**

### CONTENIDO

Según el Reino de España, la medida controvertida tiene por objeto restablecer la situación de neutralidad fiscal poniendo fin a una diferencia de trato injustificada entre, por una parte, las empresas que pueden fusionarse sin dificultades con una sociedad residente, lo que les permite disfrutar de la amortización del fondo de comercio, y, por otra parte, las empresas que se topan con dificultades de índole jurídica, en particular en los Estados que no son miembros de la Unión, que les impiden fusionarse con una sociedad no residente y, por tanto, disfrutar de la amortización del fondo de comercio.

Conviene señalar que, para neutralizar la diferencia de trato injustificada que resulta así, según esta tesis, del régimen normal, la medida controvertida permite amortizar el fondo de comercio a las empresas que adquieren participaciones en sociedades no residentes. Así, la medida controvertida se basa necesariamente en la premisa de que las empresas que desean realizar fusiones transfronterizas y no pueden hacerlo por existir obstáculos, en particular jurídicos, a la combinación de empresas adquieren por defecto participaciones en sociedades no residentes o, al menos, conservan las participaciones de las que ya disponen. En efecto, de no existir tal premisa, no cabría afirmar que la medida controvertida beneficia a las empresas que, según el Reino de España, sufren un trato desfavorable injustificado derivado de la aplicación del régimen normal. Dicha medida no podría, por tanto, tener un efecto neutralizador.

Ahora bien, la premisa mencionada en el anterior apartado 149 no está acreditada. En efecto, la adquisición de participaciones, a diferencia de una fusión, no conlleva la disolución de la sociedad adquirida. Habida cuenta de esta diferencia y de sus implicaciones jurídicas y económicas, no resulta evidente que estos dos tipos de operaciones pretendan alcanzar los mismos objetivos o correspondan a estrategias económicas idénticas. Ello resulta especialmente cierto en el caso de las adquisiciones de participaciones minoritarias, que se encuentran incluidas, no obstante, en el ámbito de aplicación de la medida controvertida cuando llegan al menos al 5 %. Por consiguiente, no es posible presumir que una empresa que no puede fusionarse con una sociedad adquiere por defecto participaciones en esa sociedad.

Resulta incluso probable que las empresas que desean fusionarse con una sociedad no residente y no puedan hacerlo por existir obstáculos, especialmente jurídicos, a la combinación de empresas renuncien a adquirir o a conservar participaciones en la sociedad en cuestión. Así pues, estas empresas, que son, no obstante, las que pueden sufrir un trato desfavorable, no disfrutan de la ventaja concedida por la medida controvertida.

Pues bien, no se desprende de los autos que el Reino de España, a quien incumbe demostrar que la excepción está justificada, haya acreditado que las empresas que desean realizar fusiones transfronterizas y no pueden hacerlo por existir obstáculos, en particular jurídicos, a la combinación de empresas adquieran por defecto participaciones en sociedades no residentes o, al menos, conserven las participaciones de las que ya disponen. Por lo demás, la demandante no ha demostrado –ni siquiera alegado– esa afirmación.

Resulta de lo anterior que no se ha demostrado que la ventaja resultante de la medida controvertida beneficie a las empresas que sufren la diferencia de trato que, según se alega, esta medida pretende remediar. En consecuencia, no han quedado acreditados los efectos neutralizadores de la medida controvertida.

A este respecto, cabe señalar que la Comisión indicó, en el considerando 106 de la Decisión impugnada, que la medida controvertida era demasiado imprecisa e indiscriminada al no condicionar su beneficio a la existencia de situaciones específicas y delimitadas legalmente que justificaran un trato fiscal diferente.

En segundo lugar, incluso suponiendo que la medida controvertida tenga como consecuencia neutralizar los efectos supuestamente penalizadores del régimen normal (asociados a la existencia de obstáculos a las fusiones transfronterizas) –lo cual no ha quedado demostrado–, tal medida presenta, como acertadamente señaló la Comisión (considerandos 136, 138 y 139 de la Decisión impugnada) un carácter desproporcionado y, por lo tanto, injustificado.

..//



**EDUARDO SANZ GADEA**  
Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

### RESUMEN

El presente comentario expone la doctrina derivada de la Sentencia del Tribunal Supremo 1720/2018, de 5 de diciembre, la cual sienta jurisprudencia, en cuanto reitera el criterio sostenido por la Sentencia 935/2018, también del Tribunal Supremo, en lo concerniente a la cuantificación de los intereses inherentes a la devolución de retenciones por el impuesto sobre la renta de no residentes, soportadas por instituciones de inversión colectiva comunitarias.

Esa doctrina da pie para indagar respecto de la situación jurídica de las instituciones de inversión colectiva extranjeras frente al impuesto sobre la renta de no residentes, así como para efectuar una aproximación crítica respecto de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la materia.

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
3. Comentario crítico
  - 3.1. Adecuación al principio de equivalencia
  - 3.2. Hechos imponibles posteriores a la entrada en vigor de la Ley 2/2010
  - 3.3. Instituciones de inversión colectiva extranjeras no comunitarias
  - 3.4. La lógica de la exención de la retención por el IRNR a favor de las instituciones de inversión colectiva
4. Conclusiones



**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA CASTILLA Y LEÓN**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 1077/2018, 28 noviembre**  
**Rec. 62/2018**

### RESUMEN

La autoliquidación se presenta tomando por ciertos los rendimientos del trabajo del ejercicio consignados en el certificado emitido por la empresa que coincidía con los borradores remitidos por la AEAT, y en los que no aparecen atrasos salariales, tal hecho provoca en los contribuyentes la seguridad de que efectivamente esos eran los datos y no otros, llevándoles a un error involuntario al indicar que la opción más favorable era la modalidad de conjunta.

### CONTENIDO

Anulada la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León y la liquidación provisional de la que trae causa porque negó a los contribuyentes la posibilidad de modificar la opción ejercitada una vez finalizado el plazo reglamentario cuando ha quedado suficientemente probado que la elección por aquella opción estaba viciada en el consentimiento.

Entiende el TSJ como vicio del consentimiento el desconocimiento por parte de los interesados del hecho de que iban a percibir en algún momento unos atrasos, señala la sentencia que se trataba de una incertidumbre sobre el cobro de los atrasos y su cuantía motivada por las dificultades económicas que atravesaba la empresa, pues varias de las empresas del grupo estaban en situación de concurso voluntario de acreedores y los trabajadores ya venían sufriendo una reducción unilateral de sus retribuciones en el ejercicio anterior, lo que revela un cambio de las circunstancias objetivas respecto al momento en que se formuló la declaración no imputable a los sujetos pasivos.

Concurriendo por tanto un error sufrido por los contribuyentes al presentar en periodo voluntario su declaración del IRPF, tomando por ciertos rendimientos del trabajo del ejercicio consignados en el certificado emitido por la empresa que coincidía con los borradores remitidos por la Agencia Tributaria, pero en los que no aparecen los atrasos, puede decirse que fue este error lo que provoca en los contribuyentes la seguridad de que efectivamente esos son los datos y no otros y lo que les lleva a optar por la modalidad conjunta, pensando que era la más favorable.

..//..



**TRIBUNAL SUPREMO**

De 23.01.2019 núm. 52/2019 (RJ 2019, 256)

Recurso de Casación, núm. 127/2018

**CONTENIDO**

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al considerar que el artículo 17 de la Sexta Directiva (LCEur 1977, 138), único al que se refiere, o los que resultan aplicables al caso, los artículos 168 b) y 173.1 de la «Directiva IVA», sobre los que guarda silencio, no autorizan a limitar la deducción de las cuotas de IVA relativo a los vehículos automóviles al grado efectivo de utilización de esos vehículos en la actividad empresarial o profesional del contribuyente.

La respuesta a esa cuestión ha de ser necesariamente coherente con la interpretación que propugnamos del artículo 95.Tres, reglas 2.<sup>a</sup> y 3.<sup>a</sup>, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a cuyo tenor debe estarse «al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional» en los términos que resulten de la actividad probatoria desarrollada en el litigio.

Pero antes conviene subrayar que el precepto de tan continua cita no solo no impide o limita en absoluto las posibilidades de acreditación de la afectación real del vehículo a la actividad de la empresa, sino que permite tal constatación –en relación con el contribuyente– «por cualquier medio de prueba admitido en derecho», sin restricción alguna salvo una lógica: no será medio de prueba suficiente –dice el precepto– «la declaración-liquidación presentada por el sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial o profesional». Decimos que es lógica esta excepción pues aceptar estos extremos como prueba indubitada sería tanto como establecer una presunción iuris et de iure que contrasta con la determinada en el propio precepto (del 50 por 100 de afectación del bien de inversión correspondiente).

En cualquier caso, no entendemos que la prueba de la verdadera utilización del vehículo en el giro empresarial sea «un obstáculo prácticamente insalvable», como se ha sostenido en ocasiones sobre la base exclusivamente de una supuesta –y no acreditada– práctica de la AEAT que, según se ha afirmado, exigiría la prueba de un hecho negativo (la no utilización del vehículo para fines privados).

Desde luego que la exigencia de una prueba de esa naturaleza (que podría llegar a ser diabólica) no se sigue del precepto contenido en el artículo 95 de la Ley del IVA. Pero tampoco alcanzamos a comprender en qué medida resulta «un obstáculo prácticamente insalvable» probar la afectación a la actividad empresarial, pues no parece que el contribuyente –que es quien se dedica a esa actividad y usa el vehículo para desarrollarla– tenga especiales dificultades para constatar ese destino.

La polémica que se suscita en este recurso es la que se deriva de la interpretación de las limitaciones al derecho a deducir que prevé el artículo 95 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. En especial en su apartado tres, regla 2.<sup>a</sup> al referirse a los automóviles.

La norma establece una presunción del 50 por cien, si bien la Sala a quien nos dirigimos tiene otro criterio, basado en la doctrina y jurisprudencia comunitaria. En concreto en la sentada en el caso Lennartz. Así lo recogió la Sala en su sentencia pionera sobre este particular: la n.º 359, de 14 de abril de 2010, recaída en el recurso n.º 213/2008 (JUR 2010, 254096).

La sentencia impugnada no precisa los hechos, pues parte de que, en cualquier caso, la deducción procedente es del 100%, sino que admite, sin concretarla que existe un grado de afectación. En consecuencia, sería de aplicación la deducción del 50% y en este sentido, estimado el recurso de casación y casada la sentencia ha de dictarse otra que sustituya a la recurrida que desestime el recurso en este punto, pues ya le había sido reconocida la deducción en ese porcentaje.

Jurisprudencia relacionada: en el mismo sentido, STS de 29.01.2019 núm. 77/2019 (RJ 2019, 257), dictada en el recurso de casación, núm. 1793/2018

Véanse los fundamentos 2 a 6

**ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE PRODUCTOS SUJETOS A IMPUESTOS ESPECIALES EFECTUADAS POR UN SUJETO PASIVO CUYAS OTRAS ADQUISICIONES NO ESTÉN SUJETAS AL IVA****TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**

De 19.12.2018 (TJCE 2018, 274)

Asunto núm. C 414/2017; AREX CZ a.s./Odvolačí finanční ředitelství

**CONTENIDO**

1) El artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales, que sean exigibles en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de dichos productos, efectuadas por un sujeto pasivo cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al impuesto sobre el valor añadido en virtud del artículo 3, apartado 1, de la antedicha Directiva.

2) El artículo 2, apartado 1, letra b), inciso iii), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando hay una cadena de operaciones sucesivas que solo da lugar a un único transporte intracomunitario de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo de tales impuestos, la adquisición efectuada por el operador que ha de pagar los impuestos especiales en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de dichos productos no es susceptible de calificarse como adquisición intracomunitaria sujeta al impuesto sobre el valor añadido en virtud de la referida disposición cuando ese transporte no pueda imputarse a dicha adquisición.

3) El artículo 2, apartado 1, letra b), inciso i), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, cuando hay una cadena de adquisiciones sucesivas que tiene por objeto los mismos productos sujetos a impuestos especiales y que solo da lugar a un único transporte intracomunitario de dichos productos en régimen suspensivo de impuestos especiales, el hecho de que esos productos se transporten en tal régimen no constituye un hecho determinante para establecer a cuál de las adquisiciones debe imputarse el transporte a efectos de su sujeción al impuesto sobre el valor añadido en virtud de la referida disposición.

Véanse los apartados 39 a 79



**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 175/2019, 13 febrero**  
**Rec. 4238/2017**

### RESUMEN

Recayendo la carga de la prueba sobre el sujeto pasivo del impuesto con independencia de que el Ayuntamiento impositor haya previsto la gestión del IIVTNU por el procedimiento iniciado mediante declaración o por el sistema de autoliquidación.

### CONTENIDO

Sobre el controvertido tema de la prueba del incremento del valor de los terrenos a los efectos de liquidar el IIVTNU, declara el Supremo que cuando no existe, en términos económicos y reales, un efectivo incremento de valor del terreno, no se da el presupuesto de hecho que configura el tributo que no puede exigirse, pero insiste en que la prueba de que no se ha puesto de manifiesto una plusvalía con la transmisión de un inmueble corresponde siempre al obligado tributario, aunque el IIVTNU se haya gestionado por el sistema de declaración y no por el de autoliquidación.

Analiza la Sala la actual regulación legal del IIVTNU conforme a las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017 sobre las que entiende que se infiere inequívocamente que lo que ha sido expulsado del ordenamiento jurídico es la presunción iuris et de iure de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido, pero no la presunción iuris tantum de existencia de una plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando plenamente en vigor.

Insiste la sentencia en que aunque el Ayuntamiento impositor tenga prevista la gestión del Impuesto por el procedimiento iniciado mediante declaración o por el sistema de autoliquidación, la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía gravable y la comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria es tarea que corresponde al obligado tributario, sea cual sea la forma en la que se gestione el tributo.

No se puede trasladar la carga de la prueba sobre la inexistencia de plusvalía en la transmisión del terreno, en el sujeto pasivo del impuesto o en la Administración tributaria, dependiendo de que el tributo se configure como un tributo de "contraído previo" o como un tributo autoliquidable, porque ello supondría introducir diferencias en materia probatoria carentes de justificación objetiva.

En el caso, el Ayuntamiento recuerda que el obligado tributario tuvo oportunidad de acreditar la falta de incremento del valor del terreno entre su adquisición y la transmisión final, y no practicó ninguna prueba pericial contradictoria siendo la documental aportada insuficiente para acreditar el efectivo decremento de valor que se defendía. No basta con la acreditación de los precios estipulados en los documentos públicos de transmisión, máxime cuando existe relación de parentesco entre los socios representantes de las mercantiles que formalizaron la transmisión del inmueble, que hace dudar de la certeza del precio pactado como el que efectivamente se pudiera haber llegado a abonar como "valor real", y tampoco se acreditó que existiera un decremento del valor de los terrenos, porque las valoraciones aportadas de la empresa tasadora presentaba valoraciones no homogéneas.

Esta insuficiencia probatoria lleva al Supremo a confirmar la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana realizada por el Ayuntamiento liquidador.



**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA**  
**Sala Novena**  
**Sentencia 14 febrero 2019**  
**Asunto C-562/2017**

### RESUMEN

La Directiva 86/560/CEE, no se opone a que un Estado miembro limite en el tiempo, -siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad-, la posibilidad de rectificar facturas erróneas, por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos del IVA inicialmente consignado en la factura, para ejercer el derecho a la devolución del IVA.

### CONTENIDO

Una sociedad mercantil establecida en Suiza, que realiza en España operaciones sujetas al IVA, se opone a la denegación parcial de devolución del IVA basada en una resolución firme anterior, lo que hace cuestionarse a la Audiencia Nacional la duda de cómo resolver el litigio de un lado con el necesario respeto al principio de seguridad jurídica inherente a un acto administrativo firme, y de otro, conforme a las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas al derecho a la deducción del IVA.

Recuerda también el órgano remitente que el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros, ya declaró que no procedía la devolución del IVA soportado si las facturas rectificativas se aportan a la autoridad fiscal después de que esta haya dictado su resolución denegando el derecho a la devolución, pero persiste en su duda de si esta jurisprudencia resulta también aplicable en un caso en el que no ha habido negligencia o falta de colaboración con la AEAT por parte de la mercantil.

Ha sido también admitida por el TJUE que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, siendo compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración.

Atendiendo a lo anterior y siendo que en el caso la mercantil no consta que informase a la AEAT de que carecía de las facturas correctas en la fecha en que esa Administración se las requirió, como tampoco consta que presentara las facturas a la AEAT durante los casi tres meses que transcurrieron entre la fecha en que las obtuvo y la fecha en que se adoptó la resolución denegatoria de la devolución del IVA, ni impugnó esta resolución antes de que adquiriese firmeza, es por lo que el TJUE declara que, sin perjuicio de la verificación que efectúe el órgano jurisdiccional remitente, no se ha hecho imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio por parte de la mercantil de su derecho a la devolución del IVA.

Para el TJUE es posible que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas para ejercer el derecho a la devolución del IVA, pero siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.



**ISIDORO MARTIN DEGANO**  
Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario  
UNED

### RESUMEN

En el ámbito tributario las personas dependientes no están equiparadas a las personas con discapacidad por lo que no tienen derecho a sus beneficios fiscales (y viceversa). Se trata de situaciones distintas con procedimientos de reconocimiento y clasificación diferentes. En cambio, las personas con ciertas incapacidades laborales y las judicialmente incapacitadas sí están equiparadas a las personas con discapacidad y, en consecuencia, disfrutan de sus beneficios fiscales.

### SUMARIO

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

Referencias bibliográficas

### CONTENIDO

Un contribuyente se aplicó en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) el mínimo por ascendientes con discapacidad del artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), ya que su padre tenía reconocida una «situación de dependencia en grado II, nivel 2» por la Gerencia de Servicios Sociales de la Consejería de Familia de la Junta de Castilla y León. Esta resolución administrativa se había dictado conforme a lo previsto en el Real Decreto 174/2011, de 11 de febrero, por el que se aprueba el baremo de valoración de la situación de dependencia establecido por la Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia (en adelante, Ley de dependencia).

El contribuyente interpretó que esta resolución administrativa otorgaba a su padre un grado de discapacidad superior al 33%, requisito exigido para la aplicación del mínimo por discapacidad del artículo 60.

Tanto la Dependencia de Gestión Tributaria como el Tribunal Económico-Administrativo Regional rechazaron esta interpretación, pues el artículo 60 está reservado exclusivamente a las personas con discapacidad –que son aquellas que tienen reconocido un grado de discapacidad igual o superior al 33%– y no a las personas en situación de dependencia.

El Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Castilla y León confirma este criterio al entender que no se puede equiparar a las personas con discapacidad con las dependientes. En este sentido, señala que la condición de persona con discapacidad solo puede acreditarse mediante certificado emitido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales (en Ceuta y Melilla) o el órgano competente de las comunidades autónomas. Dichos certificados han de ser expedidos conforme a lo establecido en el Real Decreto 1971/1999, de 23 de diciembre, del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, por el que se regula el procedimiento para el reconocimiento, declaración y calificación del grado de minusvalía, sin que, a los efectos de este impuesto, puedan reputarse válidos reconocimientos de discapacidad efectuados por otros facultativos u organismos realizados, incluso, en el ejercicio de competencias públicas.



**EDUARDO VERDUN FRAILE**  
**Socio responsable de Tributación Indirecta de EY Abogados**  
**Inspector de Hacienda (excedente)**

### RESUMEN

La sentencia analiza las deducciones de la sucursal francesa de un banco con sede en el Reino Unido. Como elemento de partida, el tribunal considera que no hay independencia entre la sucursal y su casa central, por lo que ambos constituyen un solo empresario o profesional y por ello la valoración de sus deducciones deberá realizarse de manera conjunta. Dicha sucursal realizaba operaciones financieras con clientes franceses para las que había renunciado a la exención en dicho Estado, prestando asimismo soporte a su casa central inglesa. La Administración fiscal francesa redujo sustancialmente la prorrata de la sucursal, que había pretendido la deducción íntegra del IVA. El tribunal, en su sentencia, concluye que, para calcular las deducciones de los gastos afectos en exclusiva a la actividad de la casa central, debe aplicarse la prorrata de la sede del banco, aun cuando se encuentre en un Estado diferente, si bien corregida en atención a la actividad de output realizada por la sucursal que se afecta a las necesidades de la prestada por la casa central. Respecto de los gastos de uso mixto incurridos por la sucursal y afectos tanto a la actividad de esta última como a la de su casa central, la prorrata acumulará la actividad de ambos centros de negocio, con el matiz de que en la computable por la sede solamente será originadora del derecho a la deducción aquella gravada en el Reino Unido que también lo estaría en Francia de haberse realizado en ese Estado.

### SUMARIO

1. Supuesto de hecho
2. Doctrina del tribunal
  - 2.1. El derecho a la deducción del IVA
  - 2.2. Extraterritorialidad de magnitudes para el cálculo de las Deducciones
  - 2.3. Dependencia de la actividad desarrollada por la sucursal respecto de la de su sede
  - 2.4. Deducciones de gastos soportados por la sucursal destinados exclusivamente a operativa de la sede
  - 2.5. Deducciones de gastos generales soportados por la sucursal destinados tanto a operativa de la sede como de la propia sucursal
3. Comentario crítico

### CONTENIDO

De acuerdo con la descripción de hechos contenida en la sentencia, Morgan Stanley disponía de su casa central en Reino Unido de la que dependía una sucursal localizada en Francia.

Centrado el supuesto controvertido en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) deducible de dicha sucursal, su actividad de tipo bancario y financiero tenía por destinatarios tanto a particulares franceses como a la propia sede británica, de la que recibía a cambio transferencias. Dicha sede británica utilizaba la operativa de la sucursal de la que era destinataria como input para la realización de sus operaciones igualmente financieras en el Reino Unido. Respecto de sus clientes locales, la sucursal procedía a la repercusión del IVA, al haber solicitado en Francia la renuncia a la exención financiera, renuncia que el país galo recoge en su norma interna reguladora del tributo haciendo uso de la posibilidad de que en tal sentido dispone la Directiva 2006/112/CE (Directiva IVA) en su artículo 137.1 a).

Por su parte, las operaciones realizadas en favor de su sede, en tanto que de carácter interno y dado que no se apreciaba independencia de la sucursal con aquella, quedaban no sujetas al impuesto. Por último, opuestamente a lo que sucedía en Francia, la operativa financiera de la sede en el Reino Unido se encontraba parcialmente exenta del IVA, no siendo por ello generadora íntegra del derecho a la deducción.

..//..



**IÑAKI ALONSO ARCE**  
Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica  
Hacienda Foral de Bizkaia

### CONTENIDO

Corría el mes de julio de 2016 cuando la Comisión Europea adoptó su Decisión sobre la consideración como ayudas de Estado ilegales e incompatibles con el mercado interior el tratamiento fiscal dispensado a los clubes de fútbol profesionales por comparación con las sociedades anónimas deportivas.

A este respecto, hay que recordar que el apartado 2 del artículo 12 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que estarán parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, entre otras, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Norma Foral de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Las especialidades tributarias que resultan de aplicación en el Impuesto sobre Sociedades a las mencionadas entidades parcialmente exentas se encuentran reguladas, fundamentalmente, en el artículo 38 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que establece las reglas para determinar qué parte de sus rentas tienen la consideración de exentas en ese Impuesto, y en la letra a) del apartado 3 del artículo 56 de la misma Norma Foral, que dispone que el tipo de gravamen aplicable a las mencionadas entidades es el 21 por 100, en lugar del tipo de gravamen general establecido en el apartado 1 del mismo precepto, fijado en el 28 por 100 (o en el 24 por 100 si nos encontramos ante entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 13 de la Norma Foral para tener la consideración de microempresas o de pequeñas empresas).

Tras la reforma fiscal de 2018 estos tipos han quedado fijados en el 19 por 100 para las entidades parcialmente exentas frente a un 24 por 100 como tipo de gravamen general en el Impuesto sobre Sociedades.

Entre las entidades que pueden disfrutar de ese tratamiento fiscal se encuentran los clubes de fútbol, en tanto que tienen la forma jurídica de asociaciones, y por lo tanto, su régimen jurídico sustantivo se basa en su carencia de ánimo de lucro y en la imposibilidad de que los socios de los citados clubes puedan tener acceso al cobro de dividendos o a la percepción de cantidades por la transmisión de su condición de socio, así como en que están sometidos a un específico y reforzado régimen de control económico-financiero y de responsabilidad patrimonial como consecuencia de lo establecido en la legislación deportiva.

La Comisión Europea adoptó la Decisión C (2016) 4046 final, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol, algunos de los cuales están sometidos a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades.

Según lo establecido en la mencionada Decisión, la Comisión Europea considera que el tratamiento fiscal de que gozan los clubes de fútbol profesionales que militan en la primera división de la Liga de Fútbol Profesional al tener la consideración de entidades parcialmente exentas, por comparación con el tratamiento que corresponde a las Sociedades Anónimas Deportivas, que están sometidas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades, tiene la consideración de ayuda de funcionamiento mediante un tipo impositivo preferente aplicable a esos clubes, que no puede justificarse con arreglo a la letra c) del apartado 3 del artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ni a ninguna de las normas de aplicación de dicho artículo, por lo que la Comisión Europea declara la incompatibilidad de esta medida de ayuda con el mercado interior, ordenando a las autoridades españolas la recuperación de las cantidades disfrutadas por los beneficiarios y la supresión del tratamiento para el futuro.

En el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron la Norma Foral 6/2016, de 19 de octubre, por la que se modifica el tratamiento fiscal de determinadas entidades en aplicación del Derecho de la Unión Europea, por medio de la cual, determinaron que los clubes deportivos profesionales a que se refiere la Decisión de la Comisión Europea C (2016) 4046 final, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol, tributarán en régimen general del Impuesto sobre Sociedades y no les resultará de aplicación el tratamiento establecido en la letra a) del apartado 2 del artículo 12 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, fijando, en particular, que no les resultará de aplicación lo previsto en el artículo 38 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y estarán sometidos al tipo de gravamen establecido en el apartado 1 del artículo 56 de la mencionada Norma Foral.

..//..



**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 175/2019, 13 Febrero**  
**Rec. 4238/2017**

### RESUMEN

Recayendo la carga de la prueba sobre el sujeto pasivo del impuesto con independencia de que el Ayuntamiento impositor haya previsto la gestión del IIVTNU por el procedimiento iniciado mediante declaración o por el sistema de autoliquidación.

### CONTENIDO

Sobre el controvertido tema de la prueba del incremento del valor de los terrenos a los efectos de liquidar el IIVTNU, declara el Supremo que cuando no existe, en términos económicos y reales, un efectivo incremento de valor del terreno, no se da el presupuesto de hecho que configura el tributo que no puede exigirse, pero insiste en que la prueba de que no se ha puesto de manifiesto una plusvalía con la transmisión de un inmueble corresponde siempre al obligado tributario, aunque el IIVTNU se haya gestionado por el sistema de declaración y no por el de autoliquidación.

Analiza la Sala la actual regulación legal del IIVTNU conforme a las declaraciones de inconstitucionalidad contenidas en la STC 59/2017 sobre las que entiende que se infiere inequívocamente que lo que ha sido expulsado del ordenamiento jurídico es la presunción *iuris et de iure* de existencia de incremento de valor del terreno urbano transmitido, pero no la presunción *iuris tantum* de existencia de una plusvalía en la enajenación del inmueble, que sigue estando plenamente en vigor.

Insiste la sentencia en que aunque el Ayuntamiento impositor tenga prevista la gestión del Impuesto por el procedimiento iniciado mediante declaración o por el sistema de autoliquidación, la determinación y prueba de la inexistencia de una plusvalía gravable y la comunicación a la Administración de los datos relevantes para la cuantificación de la deuda tributaria es tarea que corresponde al obligado tributario, sea cual sea la forma en la que se gestione el tributo.

No se puede trasladar la carga de la prueba sobre la inexistencia de plusvalía en la transmisión del terreno, en el sujeto pasivo del impuesto o en la Administración tributaria, dependiendo de que el tributo se configure como un tributo de "contraído previo" o como un tributo autoliquidable, porque ello supondría introducir diferencias en materia probatoria carentes de justificación objetiva.

En el caso, el Ayuntamiento recuerda que el obligado tributario tuvo oportunidad de acreditar la falta de incremento del valor del terreno entre su adquisición y la transmisión final, y no practicó ninguna prueba pericial contradictoria siendo la documental aportada insuficiente para acreditar el efectivo decremento de valor que se defendía. No basta con la acreditación de los precios estipulados en los documentos públicos de transmisión, máxime cuando existe relación de parentesco entre los socios representantes de las mercantiles que formalizaron la transmisión del inmueble, que hace dudar de la certeza del precio pactado como el que efectivamente se pudiera haber llegado a abonar como "valor real", y tampoco se acreditó que existiera un decremento del valor de los terrenos, porque las valoraciones aportadas de la empresa tasadora presentaba valoraciones no homogéneas.

Esta insuficiencia probatoria lleva al Supremo a confirmar la liquidación del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana realizada por el Ayuntamiento liquidador.





**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Auto 10 octubre 2018**  
**Rec. 4346/2018**

### RESUMEN

El Real Decreto-Ley 2/2016 destinado a regular medidas de incremento del pago fraccionado a determinadas entidades, no carece de la necesaria justificación objetiva y razonable porque la utilización de un umbral que determina la aplicación de un régimen tributario diferenciado, en función del tamaño de las empresas, enerva esta carencia que se le imputa en su impugnación.

### CONTENIDO

La entidad recurrente solicitaba que se declarara contraria a derecho y anulara la disposición reglamentaria, Orden HAP/1552/2016, por vulnerar varios principios constitucionales y, habida cuenta de que la referida orden ministerial regulaba la obligación formal de una obligación material (aumento para determinadas entidades de los pagos fraccionados en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de no residentes) contenida en el Decreto-ley 2/2016, se solicitaba a la Sala a quo el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad respecto de esta última norma con rango de ley.

Ambas peticiones fueron rechazadas por el Tribunal Supremo que mediante extenso y fundamentado auto inadmitió tanto el recurso en interés casacional como el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

El Real Decreto-Ley 2/2016 destinado a regular medidas de incremento del pago fraccionado a determinadas entidades, no carece de la necesaria justificación objetiva y razonable porque la utilización de un umbral que determina la aplicación de un régimen tributario diferenciado, en función del tamaño de las empresas, enerva esta carencia que se le imputa en su impugnación. Para el Supremo, esta delimitación no es a priori contraria al principio de proporcionalidad porque introduce una modulación en atención, no sólo al tamaño de cada empresa sino, adicionalmente, por sus beneficios.

Tampoco incurre la norma en la prohibición de confiscación, prevista en el artículo 31.1 CE, porque la prohibición se refiere al sistema tributario en su conjunto y no a un tributo singular o a una concreta prestación patrimonial de carácter público, y porque los alegados efectos confiscatorios no son tales, ya que el quebranto económico no alcanzaría, sumadas las retenciones que no resultarían deducibles del pago fraccionado, a un total del 42% sobre la cuenta de pérdidas y ganancias.

El principio de seguridad jurídica también ha sido salvaguardado por la norma porque la modificación, operada por el Decreto-Ley cuestionado, se produjo antes de la finalización del periodo impositivo -y del correspondiente periodo de fraccionamiento del pago- del impuesto sobre sociedades, y considerando la gravedad de la situación económica que estaba atravesando el país en el momento en que se aprobó la medida.

No es cierto, como se mantiene por la parte que insta la impugnación, que se haya creado por decreto-ley un nuevo tributo sobre el resultado contable; la obligación de anticipo que regula el Decreto-Ley 2/2016 es en todo caso una prestación patrimonial de carácter público de carácter no tributario -y no un tributo strictu sensu-, pues no supone un pago definitivo a la Hacienda Pública.

..//..

**EL TJUE AVALA QUE LA AEAT LIMITE LA SUBSANACIÓN DE ERRORES EN LA FACTURACIÓN DEL IVA DE LOS NO ESTABLECIDOS HASTA QUE HAYA UNA RESOLUCIÓN FIRME**

Carta Tributaria. Revista de Documentación nº 48, marzo 2019

**TRIBUNAL JUSTICIA UNIÓN EUROPEA  
Sentencia 14 Feb. 2019  
Asunto C-562/2017****RESUMEN**

La Directiva 86/560/CEE, no se opone a que un Estado miembro limite en el tiempo, -siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad-, la posibilidad de rectificar facturas erróneas, por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos del IVA inicialmente consignado en la factura, para ejercer el derecho a la devolución del IVA.

**CONTENIDO**

Una sociedad mercantil establecida en Suiza, que realiza en España operaciones sujetas al IVA, se opone a la denegación parcial de devolución del IVA basada en una resolución firme anterior, lo que hace cuestionarse a la Audiencia Nacional la duda de cómo resolver el litigio de un lado con el necesario respeto al principio de seguridad jurídica inherente a un acto administrativo firme, y de otro, conforme a las disposiciones de la Directiva 2006/112 relativas al derecho a la deducción del IVA.

Recuerda también el órgano remitente que el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros, ya declaró que no procedía la devolución del IVA soportado si las facturas rectificativas se aportan a la autoridad fiscal después de que esta haya dictado su resolución denegando el derecho a la devolución, pero persiste en su duda de si esta jurisprudencia resulta también aplicable en un caso en el que no ha habido negligencia o falta de colaboración con la AEAT por parte de la mercantil.

Ha sido también admitida por el TJUE que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, siendo compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración.

Atendiendo a lo anterior y siendo que en el caso la mercantil no consta que informase a la AEAT de que carecía de las facturas correctas en la fecha en que esa Administración se las requirió, como tampoco consta que presentara las facturas a la AEAT durante los casi tres meses que transcurrieron entre la fecha en que las obtuvo y la fecha en que se adoptó la resolución denegatoria de la devolución del IVA, ni impugnó esta resolución antes de que adquiriese firmeza, es por lo que el TJUE declara que, sin perjuicio de la verificación que efectúe el órgano jurisdiccional remitente, no se ha hecho imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio por parte de la mercantil de su derecho a la devolución del IVA.

Para el TJUE es posible que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas para ejercer el derecho a la devolución del IVA, pero siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

## IRRETROACTIVIDAD DEL CAMBIO DEL SUJETO PASIVO DE AJD



Carta Tributaria. Revista de Opinión nº 49, 2019

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

**RESUMEN**

Delimitación jurisprudencial del Tribunal Supremo respecto a los efectos temporales del Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modificó el sujeto pasivo de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, estableciendo que dicha modificación —consistente en establecer que el sujeto pasivo es el prestamista— no tiene efectos retroactivos a la de la fecha de entrada en vigor de dicho cambio legal, por lo que los préstamos hipotecarios contratados antes, se rigen por la normativa anterior en la que el sujeto pasivo era el prestatario.

**SUMARIO**

- I. INTRODUCCIÓN
- II. ALCANCE TEMPORAL DEL REAL DECRETO-LEY 17/2018
- III. CONTENIDO DE LAS SENTENCIAS
- IV. COMENTARIOS Y CONCLUSIONES
  - 4.1. Retroactividad de las normas tributarias
  - 4.2. Los efectos temporales del cambio del sujeto pasivo del AJD

**CONTENIDO**

Ya se advertía en el último comentario sobre el sujeto pasivo de documentos notariales de actos jurídicos documentados (AJD) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), en concreto el relativo al Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, que no sería el eslabón que cerrara dicha cuestión, por lo que no cabe sino recordarlo a los lectores y exponerles, que estas nuevas Sentencias del Pleno de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo (TS), vienen a corroborar que siguen existiendo dudas sobre la aplicación de la regulación de este extremo del AJD.

En este caso, las dudas solo afectan al alcance temporal de los efectos del cambio de sujeto pasivo, que se introdujo mediante el Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, para lo cual, en primer lugar, paso a transcribir parcialmente la nota aclaratoria que el Gabinete Técnico de la Sala de lo Civil del TS ha publicado sobre el asunto que aquí interesa: el alcance temporal de dicha modificación.

..//..



**JUAN MARTÍN QUERALT**  
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario  
Abogado  
Director y miembro del Consejo Asesor de Carta Tributaria

### RESUMEN

Torear al alimón no siempre resulta fácil. Como no lo es aplicar un tributo por dos Administraciones Públicas. El denominado carácter bifásico del IBI ha planteado siempre no pocas dificultades. No sólo se plantean problemas competenciales, sino que, trascendiéndolos, surgen problemas que afectan a la dogmática tradicional —ahí está, una vez más, el concepto de nulidad y sus efectos— y a las posibilidades de defensa. Reaparece por esos entornos, y es sólo un ejemplo aunque muy relevante, el problema de la impugnación indirecta de las Ordenanzas Fiscales aprobadas por los entes locales.

### CONTENIDO

No es fácil el trabajo que realizan las Salas de Admisión de los recursos de casación interpuestos ante el Tribunal Supremo. Y no lo es, entre otras razones, porque en los momentos actuales la sensibilidad está a flor de piel en lo que respecta a la titularidad de las competencias. El insufrible y tedioso repertorio de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre este punto es la mejor prueba de ello.

Es muy comprensible el hastío de los Magistrados del Constitucional —a veces se vislumbra con claridad— cuando de forma reiterada son llamados a pronunciarse acerca de la titularidad, estatal o autonómica, de una determinada competencia. Porque, eso sí se lo saben bien nuestros regidores públicos: «La competencia es irrenunciable y se ejercerá por los órganos administrativos que la tenga atribuida como propia...» (art. 8.1 Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público). No siempre saben tan bien, que ese mismo precepto condiciona el ejercicio de una competencia a su expreso reconocimiento como tal, lo que deja huero de fundamento jurídico el ejercicio de competencias al margen de atribución expresa que las legitime. Pero eso es ya harina de otro costal. Un costal, dicho sea de paso, sobre el que tampoco estaría de más una doctrina jurisprudencial más firme de la hoy existente.

El problema de la titularidad de competencias se complica sensiblemente en el ámbito tributario. La razón ya la conocen: el ordenamiento tributario es una taifa, pequeño reino que trata de subsistir a su aire en el ámbito de un ordenamiento cada vez más complejo. La Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015 es el fiel testimonio de ello, causahabiente de la famosa Adicional 5ª de la vieja Ley rituaria del procedimiento administrativo común.

El problema, además, se agudiza cuando no sólo se trata de ver si el competente es el Estado o lo es la Comunidad Autónoma. También hay que ver si la competencia es del Estado —o de la Comunidad Autónoma— o del ente local de turno.

Algunos pronunciamientos recientes nos dan cuenta de ello.

El Auto 182/2019, de 16 de enero (recurso 4264/2018. Ponente: J.A. Montero) admite un recurso de casación con el fin de fijar doctrina que aclare si la Inspección tributaria estatal tiene competencia, en cualquier caso, para realizar actuaciones de investigación y comprobación de un tributo cedido como es el Impuesto sobre el Patrimonio o si es necesario que exista un acuerdo expreso con la Comunidad Autónoma correspondiente o una previa autorización, también expresa, de ésta.

El problema es clarificar si el requerimiento efectuado por la Administración Tributaria a un obligado tributario, en virtud del cual se evidencia que ha sido titular de unos determinados bienes y se le insta, de forma genérica, a que proceda al cumplimiento de sus obligaciones tributarias (a la presentación de las declaraciones a las que resulte obligado), debe considerarse efectuado en virtud de lo establecido en los artículos 93 y 117 de la Ley General Tributaria, lo que inequívocamente significa que tiene la naturaleza de acto de gestión tributaria y, por tanto, va dirigido al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria.

En último término, y este es el problema esencial, se trata de concretar «si dicho requerimiento, a pesar de no dar lugar al inicio de un procedimiento de comprobación e investigación, impide que las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por el contribuyente con posterioridad al mismo puedan considerarse "regularización voluntaria" a los efectos de la exclusión de la responsabilidad tributaria del artículo 179.3 de la Ley General Tributaria y del consiguiente devengo del recargo por declaración extemporánea del artículo 27, apartados 1 y 2, de la citada Ley; incluso en aquellos casos en los que la declaración extemporánea se ha efectuado respecto de bienes y derechos distintos de los inicial y concretamente identificados en el requerimiento.»

..//..



**TRIBUNAL SUPERIOR JUSTICIA MADRID**  
**Sala de lo Contencioso-administrativo**  
**Sentencia 812/2018, 15 noviembre**  
**Rec. 798/2016**

#### RESUMEN

El devengo del impuesto determinado por la Administración y esencial para el cómputo de prescripción, carece de solidez, pues en definitiva se basa necesariamente sobre el pilar presuntivo de que la falta de reclamación de un crédito vencido equivale a su condonación.

#### CONTENIDO

Iniciadas actuaciones por la Inspección de tributos en relación a dos préstamos, cuyo importe debía ser devuelto en determinados plazos, y a cuyo vencimiento, no constan sin embargo satisfechos ni reclamados, la recurrente presta su conformidad a la regularización de un determinado importe de uno de los dos préstamos, que reconoce condonado por pronto pago; y muestra su disconformidad limitada a la propuesta de liquidación otra parte del préstamo que alega que ha sido pagado.

A los efectos de la prescripción la Administración demandada entiende que en la medida en que parte de los préstamos no han sido pagados ni reclamados judicialmente se deben entender condonados, el cómputo del plazo debe hacerse desde el momento en el que la Inspección pudo tener conocimiento de la condonación, momento que sitúan cuando la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en diligencia de colaboración informa de la situación objeto de comprobación.

Siendo el devengo del impuesto esencial para el cómputo de prescripción, no acoge el TSJ este planteamiento porque según entiende se basa necesariamente sobre el pilar presuntivo de que la falta de reclamación de un crédito vencido equivale a su condonación e incluso va más allá al afirmar que acoger esta tesis dejaría en manos del contribuyente que tiempo que se considera bastante, suficiente, o excesivo para el ejercicio de acción de reclamación al que la ley ya da una duración determinada.

Rechaza la Sala que una vez devengado el impuesto el día de vencimiento, más un tiempo incierto de inactividad de reclamación, el plazo de prescripción solo corre desde dicho devengo, de fecha incierta, sino desde el momento en el que la demandada constata o se entera de todo porque con ello se vuelve a incidir en que no se puede dejar la fijación del día a quo de forma arbitraria.

Para el Tribunal, la consecuencia no puede ser otra que la de declarar la nulidad de la resolución del TEAC que desestimó la reclamación contra liquidación derivada de Acta de Inspección de Tributos de la Comunidad de Madrid por ISD.

..//..



LA LEY Unión Europea nº 68, marzo 2019

**TRIBUNAL GENERAL UNIÓN EUROPEA**

**Sala Cuarta**

**Sentencia 26 febrero 2019**

**Asuntos T-679/16: Athletic Club/Comisión T-865/16 Fútbol Club Barcelona/Comisión**

**RESUMEN**

Según el Tribunal General la Comisión disponía pues, en el momento en que adoptó su Decisión, de datos que ponían de manifiesto la especificidad del sector de que se trata en cuanto a la importancia de las deducciones fiscales, lo que habría debido llevarla a dudar de la posibilidad de aplicar a dicho sector las constataciones efectuadas, refiriéndose indistintamente a todos los sectores, sobre la tributación respectiva de las entidades sin ánimo de lucro y de las entidades sometidas al régimen fiscal general.

**CONTENIDO**

El Tribunal General de la UE anula la Decisión de la Comisión que calificaba de ayuda estatal el régimen fiscal de cuatro clubes de fútbol profesional españoles. La Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte obligó a todos los clubes deportivos profesionales españoles a reconvertirse en sociedades anónimas deportivas (en lo sucesivo, las «S.A.D.»), con objeto de fomentar una gestión más responsable de su actividad. Se estableció sin embargo una excepción: los clubes deportivos profesionales que hubieran obtenido resultados económicos positivos en los ejercicios anteriores a la aprobación de la Ley podían optar por seguir funcionando bajo la forma de clubes deportivos. Cuatro clubes de fútbol profesional españoles se acogieron a esta posibilidad: el Fútbol Club Barcelona (Barcelona), el Club Atlético Osasuna (Pamplona), el Athletic Club (Bilbao) y el Real Madrid Club de Fútbol (Madrid). Como personas jurídicas sin ánimo de lucro, a diferencia de las S.A.D., estos clubes tuvieron así derecho a un tipo de gravamen específico sobre sus rendimientos, que hasta 2016 fue inferior al tipo de gravamen aplicable a las S.A.D. En la Decisión (UE) 2016/2391, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol la Comisión declaró que España había establecido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el impuesto de sociedades en favor de los cuatro clubes de fútbol profesional mencionados. Según la Comisión, este régimen no era compatible con el mercado interior, por lo que ordenó a España que lo suprimiera y que recuperase con carácter inmediato y efectivo de los beneficiarios el importe de la ayuda otorgada. El Fútbol Club Barcelona y el Athletic Club recurrieron contra la Decisión de la Comisión ante el Tribunal General de la Unión Europea.

En el asunto T-865/16, Fútbol Club Barcelona/Comisión, el Tribunal General anula la Decisión de la Comisión. En cambio, el Tribunal desestima el recurso del Athletic Club en el asunto T-679/16. En primer lugar, el Tribunal señala que el examen de un régimen de ayudas debe incluir un examen de las diversas consecuencias de ese régimen, a la vez favorables y desfavorables para sus beneficiarios, cuando el carácter no unívoco de la supuesta ventaja resulte de las propias características del régimen. El Tribunal pone de relieve que la medida objeto de la Decisión impugnada consiste simplemente en un estrechamiento del ámbito de aplicación personal, en el sector del deporte profesional español, del régimen de las entidades sin ánimo de lucro vigente cuando se adoptó la Ley de 1990. Analiza, pues, si la Comisión acreditó suficientemente que el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, considerado en su conjunto, era de tal naturaleza que colocaba a sus beneficiarios en una situación más ventajosa que si hubieran debido operar bajo la forma de S.A.D.

El Tribunal observa que, como la Comisión había indicado en su Decisión, a los cuatro clubes beneficiarios del régimen controvertido se les aplicó, desde 1990 a 2015, un tipo nominal de gravamen preferente, en comparación con los clubes que operaban bajo la forma de S.A.D. Sin embargo, el examen de la ventaja resultante no puede dissociarse del examen de los demás componentes del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro. A este respecto, el Tribunal recalca que, en el procedimiento administrativo tramitado por la Comisión, el Real Madrid Club de Fútbol había afirmado que la deducción fiscal por reinversión de beneficios extraordinarios era más importante para las S.A.D. que para las entidades sin ánimo de lucro. El Real Madrid había alegado que esa deducción podía ser muy importante como consecuencia de la práctica de traspaso de jugadores, pues los beneficios podían reinvertirse en la adquisición de nuevos jugadores, y que de este modo, entre 2000 y 2013, el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro había resultado «mucho más desfavorable» para él que el régimen de las S.A.D. No obstante, la Comisión había negado que la ventaja relativa derivada de la aplicación a las S.A.D. de un límite máximo de deducciones fiscales más elevado contrarrestara el tipo de gravamen preferente aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, principalmente porque no se había probado que dicho sistema de deducciones fiscales «sea, en principio y a largo plazo, más ventajoso».

..//..