



DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

PUNTO DE VISTA

LOS PAGOS ANTICIPADOS Y SU CÓMPUTO A EFECTOS DEL VOLUMEN DE OPERACIONES

Iñaki Alonso Arce

*Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica
Hacienda Foral de Bizkaia*

Allá por el año 2005, la Diputación Foral de Bizkaia hizo pública una Instrucción con una serie de criterios para la determinación del volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, con la intencionalidad de aclarar algunos aspectos que en la práctica de los procedimientos de aplicación de los tributos se habían demostrado problemáticos.

A eso se dedicó la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, la cual ya anticipaba que el concepto de volumen de operaciones en torno al que el Concierto Económico disciplina sus puntos de conexión se identifica con la sustracción al importe total de las contraprestaciones del valor de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido y del recargo de equivalencia.

Por lo tanto, puede concluirse que en los tres impuestos se utiliza un concepto muy similar de volumen de operaciones, aunque el período de referencia es distinto respecto al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes del que se establece en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En los dos primeros impuestos la referencia se hace al ejercicio del sujeto pasivo y en el Impuesto sobre el Valor Añadido al año natural.

En consecuencia, hay que señalar que, cuando el sujeto pasivo tenga un ejercicio que no coincida con el año natural, el volumen de operaciones a tener en cuenta para determinar los puntos de conexión en los citados impuestos no coincidirá.

En los demás supuestos, el volumen de operaciones del sujeto pasivo a tener en cuenta para fijar los puntos de conexión tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o en el Impuesto sobre el Valor Añadido debe ser el mismo, salvo que resulten de aplicación alguna de las normas particulares que se establecen para cada uno de ellos.

De todas formas, procede tener en cuenta que es necesario establecer una serie de criterios para precisar las cantidades que deben tenerse en consideración a efectos de determinar el importe total de las contraprestaciones, sin perjuicio de que, tras su contraste con las demás Administraciones tributarias afectadas, pudiera procederse a la modificación de alguno de ellos de

común acuerdo.

En particular, en el apartado primero de aquella Instrucción la Hacienda Foral de Bizkaia establecía que a los efectos de determinar el volumen de operaciones en relación con los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, se tendrán en cuenta las contraprestaciones de las siguientes operaciones: [...] b) El importe de los pagos anticipados. No obstante, en relación con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, solamente se tendrán en cuenta los pagos anticipados cuando, de conformidad con las normas de determinación del resultado contable, se computen como ingresos en el período impositivo de que se trate.

Posteriormente hubo conversaciones entre las cinco Administraciones tributarias que coexisten en el Estado español como consecuencia de lo establecido en la disposición adicional primera de la Constitución, en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y en el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, que llevó a que se modificara el aspecto de la consideración de los pagos anticipados a efectos del cómputo del volumen de operaciones.

Y por ello se publicó por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia la Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre, de la Dirección General de Hacienda, por la que se modifica parcialmente la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, que precisamente asumía ese acuerdo entre Administraciones y modificaba el criterio aplicable a los pagos anticipados.

Uno de los criterios establecido en la Instrucción de 2005, por tanto, se refería a la forma de computar los pagos anticipados, ya que según el apartado Primero de la misma se debía tener en cuenta el importe de los pagos anticipados a los efectos de determinar el volumen de operaciones en relación con los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

No obstante, se precisaba que, en relación con el Impuesto sobre Sociedades y con el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, solamente se tendrían en cuenta los pagos anticipados cuando, de conformidad con las normas de determinación del resultado contable, se computaran como ingresos en el período impositivo de que se tratase.

Este último criterio ha sido objeto de contraste con las demás Administraciones tributarias afectadas por la aplicación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, llegándose al consenso entre todas ellas de que el importe de los pagos anticipados debe incluirse en el importe de las contraprestaciones a que se refiere el Concierto Económico en todos los casos en el momento de su desembolso, de igual manera a como la Instrucción de 2005 entendía que debía producirse en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ello obligó a modificar el contenido de la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, de la Dirección General de Hacienda, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, en el sentido de unificar el tratamiento de los pagos anticipados en todos los Impuestos a los que afecta el concepto de volumen de operaciones establecido en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Y ahora, 10 años después, cuando se había establecido de forma pacífica entre todas las Administraciones este criterio, resulta que un contribuyente, disconforme con el mismo, recurriendo actos administrativos en los que se ha aplicado ese criterio, ha llegado hasta el Tribunal Supremo cuestionando esta cuestión.

De hecho, el Tribunal Supremo, por Auto 5772/2017, de 7 de junio de 2017, ha admitido a trámite un recurso de casación por presentar interés casacional objetivo la cuestión controvertida, precisamente en relación con el tratamiento a efectos del cómputo del volumen de operaciones de los pagos anticipados.

Para el Tribunal Supremo, si se tiene en cuenta que, tanto el artículo 14.Dos, en su primer inciso, como el artículo 27.Dos, en su primer inciso, de la Ley del Concierto, para los impuestos sobre sociedades y el valor añadido, respectivamente, disponen que «[s]e entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad», asumiendo los conceptos de entrega de bienes y prestaciones de servicios del IVA, cuando se trata, como aquí acontece, de operaciones que generan pagos anticipados anteriores a la realización de la entrega del bien: ¿Qué debe prevalecer a la hora de calcular el volumen de operaciones del ejercicio, el hecho de haber percibido en ese ejercicio una parte de la contraprestación pactada o el hecho de que la entrega del bien no se produjera en ese ejercicio?

El propio Tribunal Supremo insiste en que la interpretación de los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del Concierto para

resolver la cuestión expuesta no ha sido realizada aun por la jurisprudencia, por lo que en el recurso de casación preparado concurre la presunción de interés casacional del artículo 88.3.a) LJCA y, siendo evidente su trascendencia, resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca. La cuestión con interés casacional consiste en:

Determinar si, para calcular el volumen total de operaciones realizadas durante el ejercicio, conforme a lo previsto en los artículos 14.Dos y 27.Dos del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, los pagos anticipados previos a la entrega del bien transmitido, se deben computar en el ejercicio de percepción o en el ejercicio de entrega del bien.

Y por lo tanto, admite a trámite el recurso de casación en este punto y remite a la sección correspondiente el conocimiento del mismo, con lo que en los próximos meses nos encontraremos con un pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre cómo deben computarse los pagos anticipados a efectos del volumen de operaciones del Concierto Económico, lo que podría confirmar el criterio unánime de todas las Administraciones o introducir una nueva perspectiva en una cuestión que había sido razonablemente pacífica desde 2008.

Auto del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2017, rec. 1307/2017 (Ref. 67965/2017)

REPERTORIO DE DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

CONCIERTO ECONÓMICO

- ! **Domicilio fiscal. Conflicto entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Diputación Foral de Gipuzkoa que entiende que el obligado tributario está válidamente constituido y domiciliado en territorio foral desde su constitución.**

Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 24 de octubre de 2017, rec. 8/2017 (Ref. 182772/2017)

- ! **Administración competente para la exacción del IVA de operaciones consistentes en la salida material de combustible desde depósitos fiscales sitos en Bizkaia utilizando tarjetas de crédito.**

Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 15 de noviembre de 2017, rec. 19/2012 (Ref. 182773/2017)

- ! **Administración competente para la exacción del IVA correspondiente a entregas de carburante a través de sistema de tarjeta en estaciones de servicio situadas en Gipuzkoa. La actividad principal tiene por objeto una entrega de bienes –combustibles–, y no una prestación de servicios, puesto que en la emisión de tarjetas no se instrumenta una operación financiera sino que se articula como medio de pago de la entrega de carburante.**

Resolución de la Junta Arbitral del Concierto Económico de 15 de noviembre de 2017, rec. 6/2013 (Ref. 182774/2017)

NFGT

- ! **Responsabilidad solidaria. Donaciones de varios inmuebles realizada por una madre en favor de sus hijos con anterioridad al inicio de las actuaciones inspectoras pero en fecha posterior al devengo de la deuda. Los bienes son posteriormente transmitidos a una sociedad. No puede aceptarse el desconocimiento que alega el responsable respecto de las deudas fiscales de sus progenitores. La falta de concreción en el acuerdo sobre si la actuación del interesado es como causante o colaborador del vaciamiento patrimonial no genera indefensión alguna.**

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 1 de marzo de 2017, rec. 417/2015 (Ref. 185337/2017)

RECAUDACIÓN

- ❗ **Providencia de embargo. Los interesados pretenden modificar la cuantía del embargo por haber modificado el régimen económico matrimonial desde el 12 de enero de 2015, pasando a estar en régimen de separación de bienes. Las capitulaciones matrimoniales (posteriores al recibo de la comunicación de la diligencia de embargo) no pueden perjudicar los derechos adquiridos por terceros, como en este caso lo es la Hacienda Foral.**

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 1 de marzo de 2017, rec. 167/2015 (Ref. 169211/2017)

- ❗ **Responsabilidad solidaria. No ha quedado acreditado que los arrendatarios financieros subrogados pagaran el precio de cesión del contrato de arrendamiento financiero, y la falta de acreditación veraz del pago resulta decisiva a la hora de derivar la responsabilidad solidaria por colaboración en la ocultación maliciosa de bienes. Una transmisión en la que no existe el pago real del precio no es más que una simulación que, obviamente, busca el perjuicio de un tercero.**

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 1 de marzo de 2017, rec. 242/2015 (Ref. 169212/2017)

IRPF

- ❗ **Formalización de un contrato laboral y otro mercantil con un mismo trabajador. Análisis de la calificación que corresponde a los rendimientos satisfechos.**

Consulta N° 7622 de 1 de diciembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3109/2017)

- ❗ **Rendimientos del trabajo. Diferencias salariales percibidas por los trabajadores por sentencia judicial, sin que la empresa haya practicado las retenciones correspondientes. Si los contribuyentes incluyeron en sus autoliquidaciones las cuantías brutas recibidas de la compañía sin deducir de la cuota ningún importe en concepto de retenciones sobre dichas cuantías, la Administración ya no podrá reclamar al pagador esas retenciones, al haber sido regularizadas por los contribuyentes.**

Consulta N° 7713 de 20 de diciembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3439/2017)

- ❗ **Tributación de los incentivos a la jubilación anticipada voluntaria percibidos por los socios trabajadores de una cooperativa tras la resolución de mutuo acuerdo de la relación existente. Tratamiento según se cobren las compensaciones en forma de pago único o fraccionadamente.**

Consulta N° 7705 de 12 de diciembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3131/2017)

- ❗ **Rendimientos de actividades económicas. Inmueble afecto que es propiedad común de un matrimonio en régimen económico de comunicación foral, pero que es utilizado en exclusiva por ella como despacho profesional. Amortización del inmueble e imputación de la ganancia obtenida por la transmisión del local.**

Consulta N° 7536 de 4 de octubre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2267/2017)

✍ Adquirido un local por una pareja, es utilizado en exclusiva por ella para el ejercicio de la actividad de abogacía. Unos meses más tarde contraen matrimonio en régimen económico de comunicación foral. Así, se plantean si fue correcta la amortización realizada en exclusiva por quien utilizó el despacho y si es posible la imputación del incremento patrimonial obtenido y la práctica de la deducción por reinversión sólo por uno de los cónyuges pese a que la titularidad del bien sea compartida.

En primer lugar, respecto a la amortización del inmueble, y comoquiera que éste está afecto al desarrollo de una actividad profesional, es correcta la amortización realizada por quien lo utiliza en exclusiva, siendo independiente a estos efectos que la titularidad del mismo descansa en el dos cónyuges.

En cuanto a si la ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la transmisión del local resulta íntegramente imputable a uno de ellos o a ambos, nuevamente la consideración de elementos patrimoniales afectos lo es con independencia de la titularidad del bien. En consecuencia, la ganancia patrimonial derivada de la venta del local objeto de consulta podrá ser atribuida de forma íntegra solo a quien la obtiene. Ahora bien, no podrán integrarse en la base imponible del Impuesto las rentas derivadas de la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material (afectos al desarrollo de actividades económicas), cuando el contribuyente reinvierte el precio así obtenido en la

adquisición de otros elementos del inmovilizado material (igualmente afectos), dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del bien de que se trate y los tres años posteriores.

❗ **Rendimiento de actividades económicas. Transmisión de licencia de Administración de Loterías del Estado, percibiendo el precio de la compraventa en varios años.**

Consulta N° 7677 de 1 de diciembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3115/2017)

❗ **Rendimientos de actividades económicas. Adquisición de establecimiento mercantil mediante donación. No podrá deducir el importe correspondiente al fondo de comercio, en la medida en que no lo adquirirá a título oneroso, sino mediante donación. En consecuencia no cumplirá los requisitos establecidos en la normativa contable para poder reconocerlo en el activo del balance, ni existirá ningún precio de adquisición.**

Consulta N° 7681 de 1 de diciembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3116/2017)

❗ **Exención por reinversión de beneficios extraordinarios. Venta de farmacia radicada en Cataluña y traslado a Bizkaia. Posibilidad de aplicar la exención por reinversión de beneficios extraordinarios en caso comprar una nueva farmacia en el plazo de los tres años siguientes.**

Consulta N° 7682 de 1 de diciembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3117/2017)

❗ **Ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la disolución liquidación de sociedad anónima. Acreditación del valor de adquisición de las acciones, cuando los aumentos de capital que se realizaron por la sociedad no cumplieron los requisitos exigidos: constancia en escritura pública e inscripción en el Registro Mercantil.**

Consulta N° 7475 de 20 de diciembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3436/2017)

❗ **Ganancias patrimoniales. Transmisión de participaciones sociales. El valor de transmisión consignado en la escritura de venta de los títulos es el que ha de prevalecer, en la medida en que resulta obligado en virtud del pacto de sociedad, y toda vez que no existe otra posibilidad de venta en el mercado que pudiera ponderarse a efectos de su valoración.**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 25 de enero de 2017, rec. 228/2016 (Ref. 12152/2017)

❗ Cuestionado cual es el la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de valores de una sociedad laboral, con precio de transmisión limitado por un contrato de sociedad, asiste razón al contribuyente que mantiene que el valor de transmisión consignado en la escritura de venta de los títulos es el que ha de prevalecer, porque así obliga el contrato societario.

Esto es así, razona el recurrente, porque no existe otro mercado distinto, porque o compra un trabajador indefinido no socio, o un socio con participación inferior, o compra la Sociedad, dado que todos los socios se obligan a transmitir a estas personas al precio pactado ya en el contrato, por lo que no se puede vender fuera, ni a persona distinta, ni a un precio diferente.

El TSJ pese a indicar que la norma que aplica, la Norma Foral 18/2014 de correcciones técnicas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa, no debería ser invocada por razones temporales, la aplica basándose en razones de coherencia y seguridad jurídica para afirmar que el precio vinculante establecido por el contrato de sociedad se corresponde con el precio de mercado, porque el mayor valor patrimonial derivado de los beneficios acumulados no repartidos se reduce en el momento de la extinción de la relación laboral con el pago de la cantidad correspondiente a cada trabajador que extingue su contrato; de este modo, la cantidad que percibe el trabajador a la fecha de extinción de su contrato, correspondiente a los beneficios no repartidos acumulados, debe tributar como rendimientos del capital mobiliario, y no se debe tener en cuenta a fin de cuestionar el valor de transmisión de las participaciones que con carácter vinculante establece el pacto de sociedad.

❗ **Aplicación de la deducción por inversión en vivienda habitual, sobre el principal y sobre los intereses del nuevo préstamo solicitado para pagar la compensación al ex-cónyuge su porcentaje de titularidad sobre la vivienda, siempre que no haya practicado deducción anteriormente por el pago de los mismos importes.**

Consulta N° 7664 de 12 de diciembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3125/2017)

❗ **Tributación conjunta. Liquidación practicada al entender la Administración que no podía tributar conjuntamente con su hija, haciéndolo su ex pareja con el hijo común de ambos. Para poder optar por la modalidad de tributación**

conjunta, debe hacerlo con la totalidad de sus hijos menores, obligando así a su expareja a presentar su declaración en modalidad sujeto pasivo no integrado en unidad familiar.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 2 de febrero de 2017, rec. 306/2015 (Ref. 159178/2017)

I. SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- Hecho imponible. El solo hecho de la transferencia entre cuentas bancarias no comporta que el beneficiario de esa operación acepte la misma a título de adquirente gratuito de la propiedad de los fondos o parte de los fondos transferidos, y no solamente de las facultades de administración o disposición que le corresponden como titular o cotitular de las cuentas.**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de marzo de 2017, rec. 215/2016 (Ref. 62797/2017)

Es doctrina reiteradamente sentada la que mantiene que la titularidad de las cuentas bancarias no puede equipararse a la propiedad de los fondos depositados en ellas, y de ello, deduce el TSJ que la presunción de copropiedad entre los titulares de las cuentas bancarias, no basta para entender que las transferencias realizadas entre las cuentas de los miembros de una misma familia se han realizado a título de liberalidad y por tanto sujetas al Impuesto de Donaciones.

Una transferencia entre cuentas bancarias no comporta que el beneficiario de la operación acepte la misma a título de adquirente gratuito de la propiedad de los fondos o parte de los fondos transferidos, pues puede aceptar solo la asunción de facultades de administración o disposición que le corresponden como titular o cotitular de las cuentas.

La autoliquidación del Impuesto de Donaciones, efectuada por la interesada tras el requerimiento de la Administración, no equivale a una aceptación, tan siquiera tácita, de la realización de su hecho imponible, pues los datos y elementos de hechos consignados en las autoliquidaciones, declaraciones y otros documentos presentados por los obligados tributarios, son los únicos que arrastran la presunción de certeza «iuris e tantum», no la calificación jurídico-tributaria de tales datos.

A mayores, subraya la sentencia que aun entendiendo presente una transmisión de la propiedad de los fondos, la donación lo sería en un período en que las donaciones entre padres e hijos estaba exento del ISD.

Por todo lo cual, acepta la Sala la pretendida rectificación de la autoliquidación del ISD y ordena devolución de la suma ingresada, y condena a la Administración al pago de las costas.

- La reducción relacionada con la vivienda habitual es aplicable a la hermana de la fallecida, al haber convivido en el inmueble hasta el momento en el que ambas se trasladaron a una residencia, siempre que las dos hermanas hayan estado conviviendo en la misma residencia hasta el fallecimiento de una de ellas, y la vivienda no haya sido objeto de utilización desde que la abandonaron.**

Consulta N° 7675 de 12 de diciembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3128/2017)

Conformada una herencia aproximadamente por 100.000 euros depositados en cuentas bancarias, y por una vivienda en la que habitaron causante y heredera única hasta que por razones de edad y salud se trasladaron ambas a una residencia, el inmueble heredado si se puede considerar como vivienda habitual a efectos de la práctica de la reducción del 95% de la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Siendo la heredera única de su hermana, es la única obligada al pago del Impuesto sobre Sucesiones en el que debe tributar sobre la base del valor asignable a todos los bienes y derechos que adquiera, consignando el valor real que atribuya al inmueble, sin perjuicio del derecho de la Administración a comprobar el valor declarado.

En cuanto a la reducción del 95% de la parte de la base imponible correspondiente a la vivienda en la que residió con la causante durante los dos años anteriores a la fecha de la transmisión, en el caso, el hecho de tener que abandonar la vivienda para vivir en una residencia no hace que se pierda la consideración de vivienda habitual; la consultante también podrá aplicar las reducciones por parentesco y por discapacidad o dependencia.

En cuanto a la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la renta que obtenga como consecuencia de una eventual transmisión de la vivienda, al tener más de 65 años y una gran dependencia reconocida, la vivienda habitual no pierde este carácter de cara a su posterior transmisión por vía sucesoria, en los casos de

traslado debido a una enfermedad acreditada que obliga al cambio de residencia, por lo que en el caso, una eventual enajenación de la vivienda por parte de una persona mayor de 65 años y con una gran dependencia reconocida que dejó de residir en ella, precisamente, debido a su edad y a su estado de salud, también mantiene su condición de vivienda habitual.

I. SOBRE SOCIEDADES

- ❗ **Una fundación acogida al régimen especial de entidades sin fines lucrativos, y cuyo objeto consiste en la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, no puede acogerse a lo previsto en el art. 64 bis NFIS con objeto de que quienes participen en la financiación de los proyectos que lleva a cabo puedan practicar las deducciones correspondientes a los mismos, ya que deberían hacerlo en iguales condiciones que ella y, al obtener rentas exentas, no tiene derecho a la práctica de las deducciones.**

Consulta N° 7698 de 12 de diciembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3129/2017)

- ✍ Una fundación dedicada a la investigación estratégica y aplicada, que realiza proyectos que darían derecho a la práctica de las deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, analiza la posibilidad de buscar financiadores que puedan aprovechar las deducciones que genera, pero se pregunta si puede acogerse al Impuesto de Sociedades en cuanto a la participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica.

Para la aplicación del incentivo fiscal, *ex artículo 64 bis NFIS*, es necesario que se trate de contribuyentes del IS que realizan los proyectos de investigación, desarrollo o innovación tecnológica. También pueden beneficiarse los financiadores de esos proyectos. Así, mientras que quienes realizan los proyectos no tienen derecho a practicar las deducciones del Impuesto, sí pueden hacerlo quienes participan en su financiación. Pero en tanto las rentas obtenidas por la fundación están exenta de tributación en el Impuesto sobre Sociedades al haber sido obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas, la entidad que financia el proyecto no tiene derecho a deducción alguna.

- ❗ **Derecho de la interesada a aplicar las deducciones que quedaron pendientes de aplicación para ejercicios siguientes a la propuesta de liquidación practicada por la Administración en la que se minoró la cuantía de las bases imponibles a compensar.**

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 1 de marzo de 2017, rec. 340/2015 (Ref. 185336/2017)

TRIBUTOS LOCALES

- ❗ **El TS determina cual es la superficie computable para calcular las cuotas del IAE por quien realiza el comercio en hipermercados**

Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de diciembre de 2017, rec. 36/2016 (Ref. 179509/2017)


IVA

- ❗ **Los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el IVA para pasar a estar sujetos y no exentos.**


Consulta Vinculante V2474-17, de 03 de octubre de 2017 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (Ref. 2951/2017)

- ❗ **Exenciones. Segundas y ulteriores entregas de edificaciones. Concepto de promotor de edificaciones. Las segundas o ulteriores entregas de edificaciones, una vez concluida su construcción o rehabilitación, están exentas del IVA, salvo que el adquirente vaya a proceder a la posterior rehabilitación del inmueble, se renuncie a la exención por el adquirente del inmueble.**


Consulta N° 7546 de 7 de noviembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2467/2017)

-  **Modificación de la base imponible como consecuencia de la resolución del contrato. La resolución del contrato, con la consiguiente devolución de cinco de las ocho viviendas, en el mismo estado en el que fueron adquiridas y sin haberlas utilizado, da lugar a la modificación de la base imponible de la operación inicial y no a una segunda entrega de dichas viviendas, sujeta de nuevo al IVA.**

Consulta N° 7732 de 22 de noviembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2500/2017)

-  **Tipo impositivo aplicable a la visita turística a una bodega que se ofrece conjuntamente con el alojamiento en un hotel.**


Consulta Vinculante V2409-17, de 25 de septiembre de 2017 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo (Ref. 2710/2017)

 Algunos establecimientos hosteleros ofrecen a sus clientes conjuntamente con el alojamiento una botella de vino de bienvenida y una visita turística a una bodega de la localidad por la que no se cobra cantidad adicional alguna.


Está fuera de toda duda que el tipo impositivo aplicable a la actividad de alojamiento es el reducido del 10%. Ahora bien debe determinarse cuál es el tipo impositivo aplicable a los servicios adicionales, consistentes en la entrega de la botella de vino y la visita turística a la bodega. Como quiera que el ofrecimiento del vino no incrementa el precio de los servicios de alojamiento y no es un fin en sí mismo para el destinatario, tributa conjuntamente con los servicios de alojamiento según el régimen aplicable a la operación principal.

Distinto tratamiento debe darse a los servicios consistentes en la visita turística a una bodega, que en ningún caso podrá considerarse como una actividad accesoria a la principal de alojamiento, y por lo tanto, debe tributar al tipo del 21%.


Respecto a las obligaciones de facturación, la consultante habrá de diferenciar en la factura dos conceptos en los que habrá de detallar la parte de la base imponible correspondiente al servicio de hostelería y entrega de la botella de vino, y por otro lado, la de la visita a la bodega.

-  **Tipo impositivo. Los servicios de organización de actividades lúdicas y de animación de fiestas y eventos infantiles, mediante la realización de talleres, espectáculos, actuaciones y actividades enfocadas al público infantil, así como mediante la aportación de parques de recreo, hinchables y, en general, de atracciones infantiles, dirigidas o vigiladas por el propio contribuyente tributan al tipo reducido del 10 %, al tener la consideración de servicios de protección de la infancia y de la juventud.**


Consulta N° 7644 de 1 de diciembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3111/2017)

-  **Tributan al tipo reducido del 10 % como servicios de protección de la infancia y de la juventud, la formación de niños y jóvenes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles, y otras actividades análogas, entre las que cabe entender incluidas las prestaciones de servicios deportivos específicamente dirigidos a la población infantil, como las clases de gimnasia rítmica que imparte la interesada en un centro escolar como actividad extraescolar.**

Consulta N° 7687 de 1 de diciembre de 2017, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3118/2017)

-  **Tipo impositivo. Se entienden incluidos en la definición de libro, los libros electrónicos y los libros que se publiquen o se difundan por Internet, y los materiales complementarios de carácter que sean editados conjuntamente con el libro y que participen del carácter unitario del mismo. No ha quedado acreditado que el producto «Pinta y colorea» tenga la consideración de libro, por lo que se aplica el tipo general.**

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 1 de marzo de 2017, rec. 104/2015 (Ref. 169210/2017)

 La controversia que centra la presente reclamación pivota en la dispar consideración de la Administración y la recurrente respecto a la producción editorial que realiza la interesada, y que consiste en la edición de libros y monografías y otros cuadernillos.

Antes de nada, hay que partir de que la normativa tributaria no recoge una definición de lo que debe entenderse por libro, por lo que hay que acudir a lo previsto en la Ley 10/2007, de la lectura, del libro y de las bibliotecas.

El Servicio de Bibliotecas del Gobierno Vasco emitió un informe, a petición de la empresa editorial recurrente, en el que se sostiene que las colecciones analizadas llevan el depósito legal y el correspondiente ISBN y que responden a la calificación de monografías. Por ello está fuera de toda duda que es aplicable el tipo del 4% que aplicó correctamente la interesada. Por el contrario no fue objeto de análisis en el informe, un cuadernillo denominado «Pinta y colorea» que es vendido a otra empresa que los distribuye de manera gratuita. Efectivamente esta publicación no tiene la consideración de libro a los efectos de la aplicación del tipo reducido en el IVA, y está sujeta al tipo general.

- ! **Deducción del IVA soportado. Adquisición de un vehículo turismo para uso particular y de la actividad profesional. En el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de un turismo se admite la afectación parcial, que se presume al 50%, salvo que se acredite otro porcentaje de utilización distinto, superior o inferior.**

Consulta Vinculante V2845-17, de 03 de noviembre de 2017 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo (Ref. 3169/2017)

I. SOBRE LAS PRIMAS DE SEGURO

- ! **La interesada no cuestiona el contenido de la deuda liquidada, pero sin objetar precepto alguno de los que darían lugar a la exigibilidad de la misma y sin venir realmente obligada ejecutivamente al pago, es decir, sin haber aún experimentado ninguna de las consecuencias desfavorables de la práctica de dicha liquidación, parece defender que, ante la hipótesis de futuro de que dichos intentos fracasasen, en ningún caso, vendría obligada a hacerlo, lo que atribuye a su pretensión un claro matiz declarativo.**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 19 de septiembre de 2017, rec. 49/2017 (Ref. 167830/2017)