



DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

PUNTO DE VISTA

CONCEPTO DE VOLUMEN DE OPERACIONES EN EL ÁMBITO DEL CONCIERTO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y EL PAÍS VASCO. CÓMPUTO DE LOS PAGOS ANTICIPADOS. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO 1011/2019, DE 9 DE JULIO

Idoia Zapirain Torrecilla

Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la DF Gipuzkoa

El Concerto Económico del País Vasco, aprobado por la [Ley 12/2002, de 23 de mayo](#), dedica dos de sus artículos, el 14.Dos y el 27.Dos, a definir el concepto de «volumen de operaciones» a tener en cuenta en relación, respectivamente, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ambos preceptos, en su párrafo primero, de idéntica redacción, vienen a disponer que:

«Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.»

Resulta, sin embargo, que no se encuentra en el texto del Concerto Económico ningún otro precepto tendente a especificar o a aclarar cada uno de los términos que integran dicha definición y, en particular, a concretar qué concepto o conceptos forman parte de dichas «contraprestaciones»

Ello, obviamente, ha determinado la generación de diversas polémicas a lo largo del tiempo, que han venido siendo resueltas por criterios administrativos o jurisprudenciales, como al que se refieren las presentes notas.

En efecto, una de las cuestiones al respecto suscitadas ha sido la referida a si deben formar parte o no de dichas «contraprestaciones» los pagos anticipados percibidos por una entrega de bien o una prestación de servicios a llevar a cabo por el sujeto pasivo, al hilo también de si ello debe serlo tanto a efectos del IVA como del I. Sociedades.

Con anterioridad al dictado por el Tribunal Supremo de la Sentencia cuyo comentario nos ocupa, la cuestión objeto de debate había sido objeto de diversos pronunciamientos. Así:

— Consulta nº 269/2007, de 20 de diciembre, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, en la que se viene a señalar como punto de partida que: *«El concepto de volumen de operaciones definido en el Concerto y en el Convenio es distinto del regulado en el [artículo 121 de la LIVA...](#)»*

— [Instrucción 7/2005, de 23 de marzo](#), de la Dirección General de la Hacienda Foral de Bizkaia, modificada por [Instrucción 7/2008, de 24 de noviembre](#), con arreglo a la cual a los efectos de determinar el volumen de operaciones en relación con los puntos de conexión establecidos en el Concerto, debe de tenerse en cuenta, *«el importe de los pagos anticipados»*.

Con los referidos precedentes, se plantearon los hechos que avocaron en la reciente Sentencia dictada por el [Tribunal Supremo, Sentencia 1011/2019, de 9 de julio](#) (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda) por la que se declara no haber lugar al recurso de casación 1307/2017 interpuesto contra la sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (TSJPV), de 14 de diciembre de 2016 (Ref. [CISS 223326/2016](#)), que desestimó el recurso núm. 257/2016 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Foral de Gipuzkoa (TEAF) Gipuzkoa, de fecha 2 de marzo de 2016.

En concreto, los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

— El 30 de diciembre de 2008 la entidad recurrente, con domicilio fiscal en Gipuzkoa, firmó un contrato privado de compraventa de inmuebles con opción de compra sobre un edificio sito en Madrid, percibiendo en ese acto, como parte del pago del precio, un importe de 6.900.000 euros más el IVA correspondiente.

— El día 4 de marzo de 2009 se elevó a escritura pública la compraventa del citado inmueble, abonándose en esa misma fecha el resto del precio más el IVA correspondiente.

La entidad recurrente no incluyó el importe del referido pago anticipado en el cálculo del volumen de operaciones a efectos del Concierto Económico y así en las declaraciones del IVA de los ejercicios 2009 a 2011 y del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2011 declaró un porcentaje de tributación correspondiente al Territorio Histórico de Gipuzkoa del 100%.

La Inspección de los Tributos de Gipuzkoa llevó a cabo actuaciones de comprobación e investigación en relación con los referidos ejercicios, incluyendo, sin embargo, el importe de dicho pago anticipado a efectos del cálculo del volumen de operaciones realizadas por el sujeto pasivo, lo que implicó la correspondiente variación, tanto en los porcentajes de tributación aplicables en cada territorio como en la competencia inspectora.

Frente a ello se interpusieron por la entidad las oportunas reclamaciones económico-administrativas que fueron desestimadas por Resolución del TEAF de Gipuzkoa, en Resolución de 2 de marzo de 2016, en la que se concluye que:

— *La consideración de los cobros anticipados a efectos de la determinación del volumen de operaciones, debe de tener un mismo tratamiento en el IVA y en el I. Sociedades.*

— *Atendiendo a la literalidad de los referidos preceptos, a efectos de la determinación del volumen de operaciones deben computarse los pagos anticipados. Debe tenerse en cuenta, en opinión del TEAF, que, en ambos casos, se define el volumen de operaciones como el importe de las contraprestaciones obtenido por el sujeto pasivo en un ejercicio, y en este supuesto tal cobro anticipado es parte de la contraprestación que obtiene el sujeto pasivo por dea realización de una entrega de bienes.*

Frente a la referida Resolución desestimatoria fue interpuesto asimismo recurso contencioso-administrativo ante el TSJPV, **que** igualmente fue desestimado, por Sentencia de 14 de diciembre de 2016 que, en lo que afecta al asunto que nos ocupa, señala que:

— *El concepto de volumen de operaciones que se debe tomar en consideración es el definido en el Concierto Económico, siendo el mismo distinto del regulado en el [artículo 121 de la LIVA](#) e incluye para su cálculo tanto las operaciones habituales como las no habituales.*

— *En orden a precisar qué debe entenderse por volumen de operaciones hay que tener en cuenta la «finalidad de aplicación uniforme» del IS y el IVA*

— *Los artículos 14 Dos y 27 Dos LCE no realizan una remisión al concepto de entregas de bienes» sino al «importe de las contraprestaciones» o al «importe total de las contraprestaciones» obtenidas en un ejercicio por mor de la realización precisamente de tales entregas. En consecuencia, no se trata de si un pago anticipado tiene o no la consideración de entrega de bienes sino de si tal pago anticipado se integra dentro de las contraprestaciones obtenidas en el ejercicio en cuestión, circunstancia ésta que resulta obviada y que, sin embargo, deviene decisiva.*

— *Es necesario atender al ejercicio en que se produce la obtención por el sujeto pasivo del «importe de la contraprestación» derivada de las entregas de bienes realizadas en su actividad (con independencia de cuando hayan de tenerse por realizadas tales entregas de bienes o producido el devengo).*

Interpuesto recurso de casación frente a dicha Sentencia, vuelve a desestimarse por el TS, en la referida Sentencia de 9 de julio de 2019, en la que el Alto Tribunal concluye que para el cálculo del volumen de operaciones hay que tener en cuenta el importe de los pagos anticipados previos a la entrega del bien transmitido, conclusión que fundamenta en los siguientes criterios interpretativos sobre los artículos 14.Dos y 27.Dos del Concierto Económico:

— *Una interpretación —esencialmente— gramatical y sistemática de los mismos lleva a la conclusión de que para el cálculo del volumen de operaciones hay que tener en cuenta el importe de los pagos anticipados previos a la entrega del bien transmitido, debiéndose computar en el ejercicio de su percepción.*

— *La letra de ambos preceptos favorece —y, desde luego, permite— poner el acento en la expresión importe de las «contraprestaciones» percibidas en un ejercicio, y no en la de «entrega de bienes» en su estricto sentido técnico-jurídico.*

— *Es claro que (i) la casi idéntica redacción de los artículos 14.Dos y 27.Dos de la Ley del Concierto (ii) el hecho de que el primero de los preceptos citados, referente al IS, emplee el concepto «volumen de operaciones», más propio del IVA, y no el de «cifra de negocios», típico o específico de la contabilidad y del IS, y (iii), en fin, que se utilice la misma cifra máxima de volumen de operaciones en ambos tributos (artículos 14.Uno, 15.Uno y Dos, y 27.Uno.Tercera), cifra que se actualiza simultáneamente en los dos impuestos (Disposición Adicional Sexta de la Ley del Concierto), constituyen circunstancias que denotan poderosamente que a efectos del Concierto Económico la determinación del volumen de operaciones debe ser igual en el IS y en el IVA.*

— *Resulta revelador que el [artículo 75.Dos tanto de la LIVA](#) como del Decreto Foral 102/1992 disponen que «en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos». Y si en el IVA deben incluirse en el importe de las contraprestaciones los pagos anticipados, la misma conclusión ha de alcanzarse, por las razones expuestas, en el ámbito del IS.*

[Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2019, rec. 1307/2017](#) (Ref. 101590/2019)

REPERTORIO DE DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

IRPF

- ❗ **Exención por trabajos realizados en el extranjero. Sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia que desplaza a un trabajador a Alemania durante 4 meses para realizar diversos trabajos para una empresa alemana. Si el contribuyente fuera considerado residente fiscal en Bizkaia y en Alemania, deberá aplicarse el Convenio para evitar la doble imposición. Podrá dejar exentos del impuesto los rendimientos del trabajo imputables a los días en los que esté efectivamente desplazado al extranjero para prestar sus servicios, con un límite máximo de 60100 euros anuales**

[Consulta de 29 de marzo de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 507/2019)

- ❗ **Exención. El contribuyente recibe una subvención para la rehabilitación de la fachada del edificio, en proporción a su cuota de participación en el mismo. La cantidad obtenida por el interesado está sujeta pero exenta del impuesto**

[Consulta de 6 de marzo de 2018, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa](#) (Ref. 3573/2018)

- ❗ **Rendimientos del trabajo personal. Una cooperativa acuerda incentivos para la jubilación anticipada de sus socios, pudiendo éstos resolver la relación que les une y cobrar una determinada cantidad en forma de pagos mensuales, cuyo importe varía según los años que resten hasta la jubilación ordinaria. Las cantidades abonadas tienen la consideración de rendimientos del trabajo obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo**

[Consulta de 29 de marzo de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 503/2019)

- ❗ **Rendimientos del trabajo personal. El interesado prejubilado, cobra en 2013 de una EPSV de la que es socio una cantidad en forma de capital. Los importes obtenidos por el contribuyente tienen la consideración de rendimientos del trabajo personal. Al tratarse de una percepción anterior a 1 de enero de 2014, el contribuyente podrá percibir en 2018 ó 2019 otra parte de los derechos económicos de la EPSV integrando en la base imponible el 60% del importe recibido en forma de capital en un único ejercicio. No podrá volver a aplicar el porcentaje del 60% sobre la cantidad que obtengan en 2020 de la misma esa EPSV tras acceder a la jubilación definitiva**

[Consulta de 4 de junio de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 1332/2019)

- ❗ **Rendimientos del trabajo personal. El socio de una cooperativa es reubicado en una entidad receptora. Los importes percibidos por el contribuyente para compensar los gastos en los que incurre, al tener que desplazarse hasta la entidad receptora, están sujetos y no exentos del impuesto. Las cantidades abonadas por el desplazamiento a un municipio distinto están exentas sólo cuando el desplazamiento exija el cambio de residencia, en cuanto a los gastos de locomoción y manutención del interesado y sus familiares durante el traslado, y los gastos de traslado de su mobiliario y enseres**


[Consulta de 6 de junio de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 1344/2019)

- ❗ **Rendimientos de actividades económicas. Gastos deducibles. Las facturas emitidas a nombre de la comunidad de propietarios deben ser incluidas entre los gastos deducibles, en la medida en que correspondan a inmuebles afectos a la actividad y en virtud de lo acordado en los contratos de arrendamiento correspondientes, incluyendo el IVA en el caso de inmuebles arrendados como vivienda**

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa [de 18 de diciembre de 2018, rec. 159/2017](#) (Ref. 246510/2018)

- ❗ **Rendimientos de capital inmobiliario. Alquiler a turistas de vivienda donde reside el interesado, para estancias breves, durante los periodos de ausencia, sin prestar ningún otro servicio. En caso de que el inmueble objeto de arrendamiento sea vivienda habitual, el interesado podrá aplicar la deducción hasta el momento de su arrendamiento pero no a partir de esta, ya que dejará de ser vivienda habitual en el momento del arrendamiento. Asimismo, tras el arrendamiento, deberá vivir en ella durante un plazo ininterrumpido de tres años para que vuelva a ser considerada vivienda habitual**

[Consulta de 4 de abril de 2018 del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi](#) (Ref. 3580/2018)

 La renta obtenida por el alquiler a turistas de la vivienda habitual, para estancias breves en periodos en los que el propietario está ausente, sin propósito de prestar ningún otro servicio, es un rendimiento del capital inmobiliario, pero a los efectos de poder aplicar la deducción por vivienda habitual hasta el momento de su arrendamiento pero no a partir de éste porque se entiende que deja de serlo cuando comienza el arrendamiento. Volviendo a serlo cuando cese el arriendo y se resida en ella durante un plazo ininterrumpido de tres años.

La aplicación de la deducción por vivienda habitual exige vivir en la vivienda durante tres años ininterrumpidos.

En cuanto al IVA, el arrendamiento de una vivienda, ya sea esta habitual o de temporada, constituye siempre una operación sujeta al tributo. Para que una operación de arrendamiento de un edificio o parte de él, de uso exclusivamente residencial, quede exento de IVA, es necesario que el arrendador no se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera; en los demás casos, el arrendamiento estará sujeto y no exento de IVA.

En definitiva, los arrendamientos estarán exentos de IVA siempre y cuando no se ofrezcan servicios relativos a la industria hotelera, incluso en periodos más

breves de duración, si el inmueble se alquila exclusivamente para uso residencial; y si se ofrecen servicios análogos a los servicios propios de la industria hotelera, el arrendamiento de la vivienda no estará exento y estará sujeto al tributo, debiendo presentar el arrendador de manera obligatoria las autoliquidaciones pertinentes (modelos 300 y 390).

El tipo impositivo es el 21%, salvo que se presten servicios propios de la hostelería.

A efectos del IAE, aunque el arriendo lo sea para periodos en los que el propietario se encuentre fuera de su hogar, se está ejerciendo una actividad de arrendamiento por lo que debe darse de alta en el Apartado primero. Epígrafe 861.1.- «Alquiler de viviendas» mediante el modelo 840.

- ❗ **Ganancias patrimoniales. El contribuyente y su esposa transmiten mediante un pacto sucesorio dos fincas a sus hijos. Cuando una transmisión lucrativa intervenga de un bien singular va incorporada a un pacto sucesorio en el que hay designación sucesoria, dicha transmisión fiscalmente deja de tener el carácter de donación, siendo considerada en este caso como transmisión *mortis causa*. Por tanto, las escrituras de pacto sucesorio con eficacia de presente que se formalicen deberán comprender un nombramiento de sucesor**

[Consulta de 3 julio de 2018 del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi](#) (Ref. 3586/2018)

- ❗ **A los efectos de aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual ¿es preciso emplear el dinero recibido por la compra de la vivienda transmitida o, por el contrario, puede emplearse dinero tomado en préstamo de terceros?**

[Auto del Tribunal Supremo de 9 de julio de 2019, rec. 1056/2019](#) (Ref. 101613/2019)

- ❗ **Imputación temporal. Auto del TS de Homologación del Acuerdo Transaccional suscrito entre las partes patronal y social del convenio de centros de enseñanza de iniciativa social de la Comunidad Autónoma del País Vasco. Exigibilidad del pago de todas las cantidades abonadas por lo que todos los rendimientos correspondientes a ejercicios anteriores al 2015 se imputan a este último ejercicio por ser la fecha de firmeza del Auto. En el caso de que las cantidades abonadas hayan sido generadas en un período superior a dos años, se integrarán al 60 % y si han sido generadas en un período superior a cinco años el porcentaje a integrar será del 50 %**

[Consulta de 3 mayo de 2018 del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi](#) (Ref. 3582/2018)

- ❗ **Deducción por participación de los trabajadores en la empresa. La interesada, que trabaja en una Cooperativa, pasa a ser cooperativista mediante la aportación de diversas cantidades en diferentes ejercicios. No cabe excluir la práctica de deducción por el hecho de que las participaciones adquiridas correspondan a una entidad con forma jurídica de Cooperativa. Podrá practicar deducción si todos los trabajadores tienen derecho a adquirir la condición de cooperativistas, si las participaciones son necesarias para adquirir la mencionada condición, si se ejercita el derecho en el ejercicio correspondiente y siempre que se mantenga la participación obtenida durante, al menos, 5 años**

[Consulta de 1 de julio de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 1336/2019)

- ❗ **Deducciones por donativos. La interesada fue incluida erróneamente por la Sociedad Filarmónica de Bilbao como donante con derecho a deducción. Con posterioridad, la citada Sociedad corrigió el modelo informativo presentado eliminando al interesado como persona con derecho a deducción. La cuota abonada por la parte actora a la Sociedad lo es en concepto de cuota de socio que le da derecho a participar en todas las actividades llevadas a cabo por la entidad, lo que supone el derecho a percibir una prestación que impide aplicar la deducción por donativos por incumplimiento de los requisitos para su práctica**

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia [de 23 de mayo de 2018, rec. 390/2017](#) (Ref. 228483/2018)

- ❗ **Retenciones e ingresos a cuenta. Demora en el ingreso de lo retenido. La legislación concursal obliga a estar a la fecha del nacimiento de la obligación y la fijación de este momento como determinante del carácter concursal o contra la masa del crédito correspondiente constituye una garantía del mantenimiento del principio de igualdad entre los acreedores del concursado. La infracción se refiere a la falta de presentación de autoliquidaciones cuando dicha falta de presentación de lugar a un perjuicio económico, perjuicio que en el presente caso no concurre, ya que calificándose la deuda como concursal ésta no debe ser objeto de ingreso en la Hacienda Pública en el plazo de presentación del correspondiente modelo, sin que la realidad de la retención practicada haya sido sustraída del conocimiento a aquélla, habida cuenta que en el modelo 190 se hace constar la suma cantidades retenidas**

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia [de 23 de mayo de 2018, rec. 1157/2016](#) (Ref. 229640/2018)

- ❗ **Obligación de practicar retención a cuenta del IRPF y tributación en el IVA en relación con las rentas percibidas por persona física residente en territorio foral cuya actividad se enmarca en el sector audiovisual y publicitario, por la prestación de una batería de servicios de diversa índole que tienen como destinatarias empresas situadas tanto en territorio común como foral, así como en terceros países, comunitarios y extracomunitarios**

[Consulta de 3 julio de 2018 del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi](#) (Ref. 3585/2018)

- ❗ **Tributación de premios de lotería compartidos**

[Consulta de 6 de junio de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 1341/2019)

I. SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- ❗ **Régimen fiscal aplicable a los rendimientos obtenidos por personas físicas derivados de las aportaciones financieras subordinadas, cuando la**

sentencia que declara la nulidad del contrato de suscripción se dicta una vez fallecido el demandante. El importe percibido de la entidad financiera del que deriva la pérdida patrimonial a integrar en la base imponible del IRPF del causante, quedará sujeto a gravamen en sede de la interesada y de su hermana, como adquisición de un derecho a título sucesorio. Si la interesada y su hermana presentaron la declaración, o autoliquidación, del ISD con anterioridad al momento en el que adquirió firmeza la resolución judicial que puso fin al litigio, únicamente pudieron consignar en ella las aportaciones financieras subordinadas controvertidas, por su valor de mercado a la fecha de fallecimiento del causante

[Consulta de 17 de mayo de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 529/2019)

I. SOBRE SOCIEDADES

- ❗ **Base imponible. Las indemnizaciones por daños y perjuicios a los trabajadores en el desarrollo de su actividad que en ocasiones satisface la entidad tienen la consideración de deducibles para ella siempre que estén debidamente contabilizadas**

[Consulta de 29 de marzo de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 511/2019)

- ❗ **Base imponible. Las retribuciones que abone la entidad interesada a su administrador por los trabajos que desempeña en la compañía, distintos de los correspondientes a las funciones propias del cargo, tienen la consideración de gasto deducible para ella, siempre que estén correctamente imputadas con arreglo a devengo, correlacionadas con los ingresos, y valoradas según su valor normal de mercado**

[Consulta de 4 de junio de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 1323/2019)

- ❗ **Base imponible. Vehículo utilizado por directivo para llevar a cabo tareas de carácter comercial, y para realizar las actividades propias de su condición de cónsul de un país extranjero. Los gastos relacionados con la adquisición, arrendamiento, utilización y/o financiación del vehículo serán fiscalmente deducibles para la entidad interesada, con los límites y condiciones fijados en el art. 31.3 a) NFIS. El directivo podrá utilizar el vehículo para realizar las tareas que tiene encomendadas como cónsul de un país extranjero, las cuales, no pueden considerarse vinculadas con el logro de los fines de la empresa**

[Consulta de 6 de marzo de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 244/2019)

- ❗ **La ganancia generada en el momento de la adjudicación del pabellón a los socios ha de distribuirse entre los años de tenencia del bien. La parte que corresponda a los ejercicios en los que no tributaba como sociedad patrimonial deberá tributar según el régimen de Impuesto sobre sociedades que aplicó en dicho periodo, y en su caso, podrá beneficiarse de la compensación de bases imponibles negativas pendientes de compensar existentes. La parte del beneficio que corresponda a los años en los que ha tributado como sociedad patrimonial han de tributar aplicando dicho régimen y sólo podrán ser compensadas con pérdidas patrimoniales**

[Consulta de 9 de mayo de 2017, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa](#) (Ref. 3792/2017)

🔪 Una Sociedad Limitada Constructora y desde el año 2013 también arrendadora de pabellón, se disuelve en 2016 adjudicando el pabellón a los dos socios, a partes iguales.

En la transmisión, ha habido un incremento entre el valor de adjudicación y el valor neto contable.

La ganancia generada en el momento de la adjudicación del pabellón a los socios ha de distribuirse entre los años de tenencia del bien. La parte de la ganancia que corresponda a los ejercicios en los que no tributaba como sociedad patrimonial deberá tributar según el régimen de Impuesto sobre sociedades que aplicó en dicho periodo, y en su caso, podrá beneficiarse de la compensación de bases imponibles negativas pendientes de compensar existentes.

La parte del beneficio que corresponda a los años en los que ha tributado como sociedad patrimonial han de tributar aplicando dicho régimen y sólo podrán ser compensadas con pérdidas patrimoniales conforme a lo regulado en la Norma del IRPF.

- ❗ **Beneficios fiscales. Interesada, dedicada a la actividad de agencia de transporte, que se plantea la posibilidad de hacer uso de la corrección prevista en el art. 53 NFIS, materializando la reserva que debe ser dotada en una vivienda. A los efectos del art. 67.5 NFIS, el arrendamiento será considerado explotación económica cuando se cuente con una persona empleada no vinculada, con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esta actividad. Dado que estas circunstancias no parecen concurrir en el supuesto objeto de análisis, no se considerará válida una posible materialización de la reserva dotada al amparo del artículo 53 NFIS en una vivienda destinada al arrendamiento o a la venta**

[Consulta de 1 de julio de 2019, de la Hacienda Foral de Álava](#) (Ref. 1734/2019)

🔪 Una agencia de transporte con 3 trabajadores no puede materializar la reserva que debe ser dotada en una vivienda.

A los efectos del Impuesto sobre Sociedades, la vivienda constituye un activo que se debe contabilizar como una inversión inmobiliaria, si su destino va a ser el arrendamiento y la posterior venta.

Para la validez de la materialización de la reserva, dispone la Ley del Impuesto que las cantidades dotadas a la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva deben destinarse, en el plazo máximo de tres años desde el último día del periodo impositivo con cargo a cuyo resultado contable positivo se hubiera dotado la mencionada reserva especial, a alguna de las finalidades siguientes: adquisición de activos no corrientes nuevos que dieran derecho a la deducción establecida en el artículo 61 de esta Norma Foral, debiendo en este caso invertir en la adquisición del activo no corriente nuevo un importe equivalente al doble de las cantidades dotadas a la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva para considerar aplicada la totalidad de la dotación.

Para poder efectuar las oportunas correcciones, los activos no corrientes nuevos deberán formar parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, debiendo permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente un plazo mínimo de cinco años, o tres si se trata de bienes muebles, excepto que su vida útil fuere inferior, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas.

La desafectación, transmisión, arrendamiento o cesión de dichos elementos, o su desafectación a las finalidades establecidas antes de la finalización del mencionado plazo determina la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas, con los correspondientes intereses de demora, que deberán sumarse a la cuota resultante de la autoliquidación del ejercicio en que tal circunstancia se produzca.

Se puntualiza que el arrendamiento supone la desafectación salvo que la cesión se efectúe a terceros no vinculados y para el contribuyente el arrendamiento constituya una actividad económica. Se entiende que el arrendamiento o compraventa de inmuebles tiene la consideración de actividad económica únicamente cuando para la ordenación de la actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad.

Siendo estos los condicionantes es por lo que se entiende que no sería válida una posible materialización de la reserva dotada al amparo del artículo 53 de la NFIS en una vivienda destinada al arrendamiento o a la venta.

- ❗ **Nulidad parcial de las liquidaciones giradas así como de las sanciones impuestas. Tributación de las operaciones vinculadas entre una sociedad y la socia administradora única. Minoración de las bases imposables de las liquidaciones en el importe de las cuotas deducibles abonadas por la interesada a la sociedad, así como del importe de las multas impuestas por el impago parcial de las cuotas devengadas en los mismos conceptos y ejercicios, cuantificadas en el 50% de dicho impago**

[Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 3 de abril de 2019, rec. 707/2018](#) (Ref. 102335/2019)

- ❗ **Retenciones e ingresos a cuenta. Empresa interesada cuyo objeto social consiste en la prestación de diferentes servicios relacionados con el sector de la formación. Operatividad del sometimiento a retención o ingreso a cuenta de los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos. Los servicios mixtos ofrecidos por la interesada de puesta a disposición de puestos de trabajo equipados, despachos equipados, y salas y aulas equipadas, todos ellos con mobiliario, equipos informáticos junto con el *software* oficial, conexión a internet, limpieza y suministros de agua, luz, calefacción acceso a instalaciones comunes, recepción aseos e incluso equipación especial si es requerida por el cliente, que van más allá del simple arrendamiento de inmuebles, están fuera del ámbito de retención a cuenta del IS**

[Consulta de 3 julio de 2018 del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi](#) (Ref. 3583/2018)

TRIBUTOS LOCALES

- ❗ **IVTNU. Hecho imponible. Transmisión de finca sin incremento de valor alguno. Procedencia de la fórmula de cálculo de la base imponible en tanto no sea anulada la normativa aplicable. A partir de la publicación de la STC, 16 feb. 2017, la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que solo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana**

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa [de 4 de septiembre de 2018, rec. 803/2017](#) (Ref. 246509/2018)

IVA

- ❗ **Análisis de la tributación correspondiente en el IVA a cursos de cocina impartidos por un restaurante, que incluyen la degustación del plato elaborado y el suministro de bebidas**

[Consulta de 6 de junio de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 1338/2019)

👉 En el supuesto planteado se cuestiona la posible exención de la formación que imparte un restaurante a sus alumnos. Estos reciben clases de cocina, degustan las elaboraciones en el propio local y consumen ciertas bebidas servidas por un trabajador de la empresa.

Para determinar si estos servicios están o no exentos, habría que analizar si la actividad cumple los requisitos establecidos en el art. 20 Uno 9 de la NIVA, a saber: que esta formación se preste a través de un centro educativo, que la materia esté incluida en algún plan de estudios reconocido o autorizado por las autoridades educativas competentes o cuando se trate de auténticos servicios de enseñanza, tal y como éstos han sido definidos por el TJUE.

Así las cosas, y comoquiera que la cocina es una materia incluida en los planes de estudio reconocidos o autorizados por las autoridades educativas, habría que analizar si se cumplen los otros dos requisitos. Si la actividad estuviera sujeta y no exenta, el tipo aplicable sería del 21%.

En todo caso, su parte, los servicios de hostelería y de suministro de bebidas y/o de alimentos para consumir en el acto constituyen prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que tributan con carácter general al 21%.

Ahora bien, en el caso se está ante una operación compleja compuestas por varios elementos, y podría ser que algunas de las operaciones sean accesorias respecto a la principal. Es esclarecedora sobre el carácter accesorio de unas respecto de otra la sentencia de 25 de febrero de 1999 del TJUE que contiene los criterios a seguir para determinar cuándo una operación que se encuentre compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única, y cuándo tiene que ser desagregada en distintas prestaciones que han de tributar separadamente.

En el caso, se considera que la posibilidad de degustar los platos elaborados en las clases, acompañados de las bebidas que suministra el restaurante, constituyen prestaciones de servicios accesorias de la principal de enseñanza o formación, toda vez que estos servicios no parecen suponer un fin en sí

mismos para sus destinatarios, sino que más bien se configuran como un medio para que puedan disfrutar en mejores condiciones de la prestación principal (de los citados cursos de cocina, a los que se añade la posibilidad de degustar los platos cocinados junto con determinadas bebidas), y por ello, se trata de una prestación única, exenta en el IVA, si se cumplen los requisitos exigidos en el artículo 20.Uno.9º de la NFIVA, y sino al tipo del 21%.

En caso de que el servicio de suministro de bebidas no pueda ser calificado como accesorio del principal de enseñanza (atendiendo a la forma en la que sea prestado, por ejemplo, mediante facturación específica de lo que quiera consumir cada cliente, sin límite en lo que puedan solicitar, etc.), deberá tributar en el IVA al tipo del 10% Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo reducido del 10%.

- ❗ **Modificación de la base imponible por créditos incobrables. Como el art. 80. Cuatro NFIVA exige que la deuda impagada sea reclamada judicialmente o por medio de requerimiento notarial, no previéndose ningún otro mecanismo para llevar a cabo esta reclamación, el empleo del sistema diseñado por la interesada puede resultar insuficiente para entender cumplidos los requisitos que dan derecho a la modificación de la base imponible**

[Consulta de 28 de junio de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 1356/2019)

- ❗ **Las clases de formación de jugadores de videojuegos impartidas a menores de 25 años tributan al tipo general**

[Consulta Vinculante V1284-19, de 6 de junio de 2019](#) de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo (Ref. 1392/2019)

- ❗ **Tipo impositivo aplicable a trabajos de «urbanización» en una zona privada de una edificación correspondiente a una comunidad de propietarios que tiene más de dos años de antigüedad**

[Consulta de 4 de junio de 2019, de la Hacienda Foral de Bizkaia](#) (Ref. 1327/2019)

- ❗ **Se declara nulo el Real Decreto que introdujo el régimen transitorio para 2017 del nuevo sistema de llevanza de los libros registro de IVA**

[Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2019, rec. 535/2017](#) (Ref. 97519/2019)



Es tal la relevancia de la intervención del Consejo de Estado en el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general, mediante la emisión de dictamen preceptivo, que su omisión tiene el efecto de provocar la nulidad de la norma, en este caso, del [Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo](#), por el que se modifica el [Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre](#), y en particular las dos nuevas disposiciones transitorias que introduce en cuanto a la baja extraordinaria en el registro de devolución mensual y renuncia extraordinaria a la aplicación del régimen especial del grupo de entidades durante el año 2017 y en cuanto a la opción por llevar los libros registros a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado para el año 2017.

La intervención del Consejo de Estado es una garantía de naturaleza preventiva que tiene por objeto asegurar en lo posible el sometimiento de la Administración en el ejercicio de su potestad reglamentaria a la ley mediante mecanismos de ponderación, freno y reflexión que son imprescindibles en dicho procedimiento de elaboración; su función consultiva se centra en velar por la observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico, valorando los aspectos de oportunidad y conveniencia cuando lo exija la índole del asunto o lo solicite expresamente la autoridad consultante, y por ello, la ausencia del dictamen preceptivo del Consejo de Estado en el procedimiento de elaboración de una disposición general es un vicio sustancial que aboca indefectiblemente a la nulidad de pleno derecho de la disposición.

A mayores en el caso, avala el Supremo el carácter esencial de las modificaciones introducidas y con ello la necesidad de que antes de su aprobación el Consejo de Estado hubiere dictaminado el proyecto del correspondiente real decreto.

Rechaza la sentencia que las modificaciones introducidas en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido por el [Real Decreto 529/2017](#) impugnado carezcan de un contenido material propio en el sentido de que no innovan, ni desarrollan o cambian ningún precepto legal que necesitara tal desarrollo, al contrario, se trata de modificaciones trascendentes y que revisten carácter esencial.

- ❗ **Facturas rectificativas. Para la procedencia de la repercusión de las cuotas mediante factura rectificativa se requiere que la entidad interesada expida una factura que documente originalmente la operación en cuestión. Por otro lado resulta necesario que tal rectificación de cuotas impositivas se haya efectuado por la interesada en el momento en que se adviertan las causas de la incorrecta determinación de las cuotas, en la medida en que la rectificación de las cuotas impositivas deriva de una actuación de la Administración Tributaria, será necesario que ésta no haya acreditado, en el curso de sus actuaciones, que la consultante participaba en un fraude, o que sabía o debía haber sabido, utilizando al efecto una diligencia razonable, que realizaba una operación que formaba parte de un fraude**

[Consulta de 6 de junio de 2019, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa](#) (Ref. 1732/2019)

- ❗ **Obligaciones formales. Pago de obras de fachada a través de una única cuenta de comunidad respecto a dos portales diferentes. Solicitud de individualización de la factura para la concesión de ayudas por dichas obras. En el caso de que la destinataria de las ejecuciones de obra fueran las comunidades integrantes y estuvieras obligadas frente a la empresa de construcción al pago de la contraprestación, debería considerarse como destinataria de la operación a las comunidades integrantes**

[Consulta de 10 de abril de 2019, de la Hacienda Foral de Álava](#) (Ref. 803/2019)