



DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

PUNTO DE VISTA

LA POSIBLE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO QUE CONFIRMA LA COMPETENCIA DE LA JUNTA ARBITRAL NAVARRA PARA RESOLVER CONFLICTOS CON LOS TERRITORIOS HISTÓRICOS

Iñaki Alonso Arce

Doctor en Derecho

El Tribunal Supremo se ha pronunciado una vez más este pasado mes de diciembre de 2020 sobre la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra para resolver conflictos de competencias que puedan producirse entre la Hacienda Foral de Navarra y alguna de las de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En el caso concreto que nos ocupa la discrepancia hacía referencia a la determinación de la residencia habitual de un contribuyente, que la había declarado en el Territorio Histórico de Bizkaia pero respecto de la que la Hacienda Foral de Navarra pretendía su rectificación y la consideración de que la misma estaba fijada en Navarra en los años objeto de la controversia.

No vamos a centrarnos en la resolución sobre el fondo de la cuestión que establece el Tribunal Supremo, aun cuando habría cuestiones interesantes que poner de manifiesto igualmente, al no lograr entender muy bien por qué en unas ocasiones el Tribunal Supremo da preferencia a la presunción de validez del domicilio fiscal declarado por los contribuyentes salvo que una Administración sea capaz de aportar elementos de prueba suficientes para destruir la mencionada presunción, y en otras ocasiones sin embargo prefiere dar una mayor validez a la presunción de validez de los actos administrativos, en este caso, la resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, cuando precisamente la clave de bóveda de la controversia es si se habían aportado suficientes elementos de prueba en la fase administrativa como para destruir la presunción de certeza del domicilio fiscal declarado por el contribuyente.

Me parece más importante poner el acento en que el Tribunal Supremo nuevamente afirma la competencia de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra para resolver los conflictos de competencias que se produzcan entre la Hacienda Foral de la Comunidad Foral de Navarra y una de las Haciendas Forales de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El Tribunal Supremo recuerda que «*Sobre la denunciada incompetencia de la Junta Arbitral establecida en el Convenio Económico de Navarra con el Estado para dirimir los conflictos suscitados, no con éste último, sino con otros territorios*

que ejercitan atribuciones fiscales por virtud de concierto —como es el caso presente- ha sido ya resuelta, en sentido favorable al ejercicio de la competencia, en diversas sentencias de este Tribunal Supremo.

Así, nuestra sentencia de 17 de octubre de 2013, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 538/2012, interpuesto precisamente por la HTN contra una resolución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco —lo que podría considerarse cuestión semejante e inversa a la que ahora debemos examinar- analiza la alegación en el sentido (repetido por la DPB ahora) de que cualquiera de las Juntas Arbitrales (la del Convenio o la del Concierto) podría resolver las discrepancias suscitadas sobre el domicilio de los contribuyentes. Y esa sentencia señala que la posible contradicción o vacío que la coexistencia de ambas normas convenidas puede conllevar debe salvarse atendiendo a la función que corresponde a la Junta Arbitral, que resuelve los conflictos cuyo conocimiento tiene atribuido, en un ámbito puramente administrativo, no jurisdiccional.

Se trata de un trámite administrativo, vía previa a la judicial, que revisará en su caso la legalidad de la actuación administrativa desarrollada ante la Junta y de su resolución. Planteada esa vía administrativa de acuerdo con lo que su normativa previene, ese concreto procedimiento, acorde con esas previsiones normativas que se aplican al conflicto según quién y cómo se inicie, es un tipo singular de procedimiento o vía administrativa singular, establecido para resolver los conflictos de competencia con carácter previo a su acceso a la jurisdicción, por lo que no puede acordarse la ausencia de competencia de la Junta Arbitral que resolvió el conflicto.

La doctrina mencionada se reitera en la sentencia de esta Sala n.º 104/2016, de 26 de enero, recaída en el recurso n.º 916/2014, cuyo fundamento de derecho segundo considera el supuesto (no concurrente en nuestro caso, pero conectado con él) de que ambas Juntas puedan considerarse competentes, que se resuelve de acuerdo con el criterio anteriormente expuesto, en el sentido de que, planteado el conflicto ante una Junta, de acuerdo con las normas que regulan su competencia, cual es el caso, esa Junta deviene en órgano competente, dado el carácter instrumental y meramente administrativo de las juntas arbitrales, cuya intervención opera como presupuesto de procedibilidad del posterior proceso jurisdiccional en el que ha de resolverse de manera definitiva el conflicto».

Hasta el momento, por tanto, no hay ninguna novedad en el planteamiento del Tribunal Supremo, que ratifica lo que ya había dicho en un par de ocasiones, aunque es cierto que esta vez sí se permite hacer una disquisición adicional sobre lo imperfecto de la solución que alcanza, aunque atribuye la responsabilidad de la misma al legislador ordinario. Así, dice que «Somos conscientes de que existe un problema difícil de resolver judicialmente, más propio de una reforma legal de los respectivos regímenes paccionados, pues el actual sistema favorece, o al menos permite, una especie de competencia alternativa por ocupación, en el sentido de que la Administración que primero promueva el conflicto, mediante sus actos preparatorios, atrae para sí el fuero, tanto competencial —elige Junta Arbitral, por así decirlo- como sustantivo, pues cada Junta se debe a sus propias normas fiscales, aun matizada por la tendencia a cierta uniformidad en la regulación de las instituciones de orden general. Pero el resultado globalmente considerado es que una eventual incompetencia de la Junta decisoria no determinaría per se la automática traslación del conflicto a la Junta del País Vasco, sino una auténtica y propia laguna legal que privaría de toda operatividad a tales órganos colegiados en los conflictos a que nos estamos refiriendo».

Desde mi punto de vista, además de la minusvaloración que del papel de las Juntas Arbitrales realiza el Tribunal Supremo, que viene a tratarlas como meros órganos administrativos con un cierto desdén, afirmando su propia competencia definitiva por encima de las anteriores, creo que yerra profundamente en la valoración de la legitimidad, del papel y de la importancia que las Juntas Arbitrales tienen en el régimen de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, obviando que estamos ante elementos esenciales que forman parte de la garantía institucional de la foralidad que reconoce y ampara la disposición adicional primera de la Constitución y actualiza el correspondiente Estatuto de Autonomía.

Las Juntas Arbitrales no son meros órganos administrativos, que lo son, porque obviamente no se puede predicar de ellas su carácter jurisdiccional, pero también lo es que por el necesario respeto a los derechos históricos de los territorios forales su ámbito de competencia, su funcionamiento, la elección de sus miembros y el establecimiento de sus reglas de procedimiento se determinan conforme al procedimiento paccionado de acuerdo y aprobación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra, por lo que, sin duda, estamos ante un órgano muy singular, cuya competencia solamente puede tener el alcance que le permita el respeto a los derechos históricos de los territorios forales cuya actualización se complementa en el Concierto Económico o en el Convenio Económico por mandato de los correspondientes Estatutos de Autonomía.

De hecho, la propia competencia del Tribunal Supremo para resolver en única instancia y por medio del procedimiento contencioso-administrativo ordinario los recursos contra las resoluciones de las Juntas Arbitrales del Concierto Económico y del Convenio Económico es también una manifestación más de la voluntad paccionada de la Administración General del Estado y de los correspondientes poderes autonómicos y forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra.

Quizás sea muy aventurado afirmar que la ligereza con la que aborda el análisis de la competencia de las Juntas Arbitrales para resolver conflictos con una Administración foral que no ha participado en la concertación de su establecimiento pueda implicar una vulneración del derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley, porque quizás sea excesivo predicar la aplicación de este principio constitucional a un órgano administrativo muy peculiar como son las Juntas Arbitrales del Concierto Económico y del Convenio Económico, aunque no me parece que sea una vía que no pueda ser explorada con mayor profundidad.

Pero lo que tengo claro es que esta interpretación podría considerarse incompatible con la doctrina establecida por el Tribunal Constitucional al analizar el alcance de la disposición adicional primera de la Constitución, y por tanto, puede cuestionar la propia constitucionalidad de la doctrina jurisprudencial que estamos mencionando.

Cuando el Tribunal Constitucional tuvo que pronunciarse sobre la Ley de Territorios Históricos (STC 76/1988, de 25 de abril), dejó claras una serie de consideraciones respecto al alcance de los derechos históricos de los territorios forales. Así, estableció como un principio que *«Lo que la Constitución ha venido a amparar y respetar no es una suma o agregado de potestades, facultades o privilegios, ejercidos históricamente, en forma de derechos subjetivos de corporaciones territoriales, susceptibles de ser traducidos en otras tantas competencias de titularidad o ejercicio respaldadas por la Historia. Como resulta de la misma dicción del párrafo segundo de la Disposición adicional primera C.E., lo que se viene a garantizar es la existencia de un régimen foral, es decir, de un régimen propio de cada territorio histórico de autogobierno territorial, esto es, de su "foralidad", pero no de todos y cada uno de los derechos que históricamente la hayan caracterizado. La garantía constitucional supone que el contenido de la foralidad debe preservar tanto en sus rasgos organizativos como en su propio ámbito de poder la imagen identificable de ese régimen foral tradicional. Es este núcleo identificable lo que se asegura, siendo, pues, a este último aplicables los términos de nuestra STC 32/1981, de 28 de julio, cuando declaraba que, por definición, la garantía institucional no asegura un contenido concreto o un ámbito competencial determinado y fijado una vez por todas, sino la preservación de una Institución en términos reconocibles para la imagen que de la misma tiene la conciencia social en cada tiempo y lugar».*

De hecho, el Tribunal Constitucional no se limita a reconocer este principio general, sino que va más allá y lo aplica a cuestiones tan relevantes como la determinación de las aportaciones de los Territorios Históricos a las cargas comunes de la Comunidad Autónoma, a la composición y funcionamiento del Consejo Vasco de Finanzas Públicas o a la incorporación al ordenamiento jurídico por medio de una Ley del Parlamento Vasco de la metodología de determinación de las citadas aportaciones, en los siguientes términos:

«En lo que afecta a la composición y procedimiento del Consejo Vasco de Finanzas Públicas, regulado en los arts. 22 y 28 de la L.T.H., hay que concluir que efectivamente se respeta la garantía constitucional y estatutaria. El Consejo muestra, en cuanto a su composición paritaria, una evidente analogía con la Comisión Mixta prevista en el art. 41.2 e) entre la Comunidad Autónoma y el Estado para el señalamiento de los cupos resultantes del régimen de Concierto Económico; composición paritaria (en este caso representativa de las Instituciones comunes y los órganos forales) que posibilita la negociación y acuerdo de las aportaciones de que se trata. La alegación efectuada por los recurrentes consistente en que, al corresponder la Presidencia del Consejo a un miembro representante del Gobierno Vasco (art. 28.5 L.T.H.), éste dispondrá de un voto dirimente en caso de empate, en razón de lo previsto en el art. 12.1 de la Ley de Procedimiento Administrativo (con lo que el Gobierno Vasco dispondrá en todo caso de una mayoría en el Consejo, imposibilitando así un procedimiento de pacto o acuerdo), se ve contradicha por los mandatos de la Ley, puesto que ésta en su art. 28.5 prevé que "el Consejo adoptará sus acuerdos por mayoría absoluta de sus miembros, salvo en aquellos supuestos en que la presente Ley exija una mayoría cualificada"; lo que viene a excluir la adopción de acuerdos caso de empate según las previsiones del art. 12.1 L.P.A. La exigencia de una mayoría absoluta supone así que no podrá el Consejo adoptar sus decisiones únicamente sobre la base de la voluntad del Gobierno Vasco, o de los territorios históricos, sino que, en cualquier caso, un acuerdo de voluntades será necesario. El que este acuerdo sea global, esto es, entre las Instituciones

comunes y los territorios históricos, y no con cada territorio foral separadamente, representa una opción dentro de las que permite el Estatuto de Autonomía, y resulta acorde con la previsión de unos "criterios de distribución equitativa" [art. 42 a) EAPV] de las contribuciones de los territorios históricos, al hacer depender la aplicación de esos criterios de una decisión común por parte de los territorios forales y de las Instituciones comunes, de forma que se tengan en cuenta tanto los intereses de aquéllos como las necesidades de la Hacienda General del País Vasco.

11. Para resolver sobre la adecuación a los mandatos constitucionales y estatuarios de la intervención del Parlamento Vasco según los arts. 22 y 29 L.T.H. en la fijación de las aportaciones de los territorios históricos, adecuación que niegan los recurrentes, conviene examinar separadamente las tres modalidades de esa intervención, frente a la que se aduce el reproche de inconstitucionalidad:

a) Primeramente, los recurrentes estiman que las previsiones del art. 29. 1 hacen desaparecer el carácter "pactado" o "convenido" de las aportaciones de los territorios históricos exigida por el art. 42 a) EAPV, al preverse que sea el Parlamento Vasco quien adopte la decisión final sobre tales aportaciones, sin intervención ninguna de los territorios históricos. Pero ha de tenerse en cuenta que el Parlamento se pronunciará precisamente sobre el Acuerdo adoptado por el Consejo, y en cuya adopción han intervenido los territorios históricos; el Parlamento Vasco podrá rechazar el acuerdo en forma de proyecto de Ley de artículo único o aprobarlo en su totalidad, sin que puedan tramitarse enmiendas de ninguna clase; y, si lo rechazase, deberá el Consejo elaborar "un segundo y definitivo proyecto de Ley que se remitirá al Parlamento para su aprobación" (art. 29.1). La intervención parlamentaria (de rechazo o aprobación en el primer examen: de aprobación —sin otras precisiones— en el segundo examen, si se hubiera rechazado anteriormente) no afecta así materialmente al acuerdo a que hubieran llegado en el Consejo el Gobierno Vasco y los territorios históricos, y no hace desaparecer, por tanto, el carácter acordado o pactado de la distribución de aportaciones, ya que, tanto en uno como en otro supuesto, le está vedado al Parlamento introducir modificaciones, por vía de enmienda, en el acuerdo alcanzado. Por otro lado, el que la decisión final venga integrada formalmente por una Ley del Parlamento Vasco aparece justificado por su misma naturaleza, en cuanto afecta tanto a la Hacienda General Vasca como a los territorios históricos, disponiendo pues de una eficacia general y no limitada a un territorio histórico concreto. Esta fórmula es similar a la adoptada por el art. 41.2 e) EAPV con relación al Concierto económico con el Estado, ya que se prevé la aprobación por Ley del cupo correspondiente al régimen de concierto.»

Desde mi punto de vista, es claro que para respetar la garantía institucional de la foralidad que la disposición adicional primera de la Constitución ampara y respeta, en la doctrina del Tribunal Constitucional que hemos comentado, es necesario que exista una participación de los territorios forales afectados en la determinación de las reglas que les van a resultar de aplicación, que no pueda imponerse una solución sin su participación en su configuración y que se respeten los procedimientos paccionados de aprobación de esas normas para que se mantenga la imagen reconocible de la foralidad proclamada.

Y por lo tanto, la doctrina del Tribunal Supremo que establece la competencia de una Junta Arbitral para resolver controversias con una Administración foral que no ha participado en el proceso de determinación ni de su composición, ni de su funcionamiento, ni de la determinación de su propia competencia, me parece que tiene difícil acomodo con la interpretación que el Tribunal Constitucional ha dado a la garantía institucional de la disposición adicional primera de la Constitución.

Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de diciembre de 2020, rec. 364/2019 (Ref. 184736/2020)

REPERTORIO DE DOCTRINA Y JURISPRUDENCIA

- ❗ **Recargo por declaración extemporánea.** En el caso, se considera que se ha producido un supuesto de requerimiento previo de la Administración tributaria, en el sentido amplio en el que la jurisprudencia ha interpretado el concepto de requerimiento previo, puesto que la regularización presentada por la parte reclamante es una consecuencia directa de las actuaciones inspectoras que regularizan los ejercicios anteriores. En consecuencia, no procede la aplicación del recargo por declaración extemporánea previsto en el artículo 27 de la NFGT, por lo que ha de considerarse que el acto recurrido no es conforme a Derecho y debe ser anulado.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa de 18 de diciembre de 2019, sent. 35120/2019 (Ref. 266758/2019)

IRPF

- ❗ **Residencia fiscal. Traslado de domicilio permaneciendo el cónyuge en Bizkaia.** Supuesto de que el traslado sea a otra CCAA, para establecer dónde deben tributar hay que atender al lugar en el que radique su residencia habitual. Si el traslado es a otro país de la UE y se acredita una permanencia fuera del territorio español durante más de 183 días en el año natural, dicha ausencia no sería temporal y podría pasar a ser contribuyente del IRNR durante todo el año natural y considerarse no residente en Bizkaia. Por tanto, aun cuando exista convenio para evitar la doble imposición, de cara a establecer la residencia fiscal de un contribuyente, debe atenderse a la normativa interna de cada país.

Consulta de 6 de octubre de 2020, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3147/2020)

- ❗ **Exenciones. Seguro por accidente laboral y seguro de responsabilidad civil por reclamación de daños.** Cabe aplicar la exención prevista cuando la invalidez indemnizada por el seguro proviene de un accidente. Por el contrario, cuando la invalidez deriva del mero diagnóstico de una enfermedad propia e interna del contribuyente, no resulta de aplicación la exención.

Consulta de 4 de agosto de 2020, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2389/2020)

- ❗ **Cálculo de los años de fraccionamiento de una indemnización.** Cuando el cociente resultante de dividir el número de años de generación, computados de fecha a fecha, entre el número de períodos impositivos de fraccionamiento con cuantías no exentas (todos aquellos en los que se perciba la indemnización a partir del ejercicio en el que se deba tributar por ellos), sea superior a 2, procederá aplicar el porcentaje de integración del 60 por 100 en los rendimientos íntegros que no estén exentos y cuando sea superior 5, se aplicará el porcentaje de integración del 50 por 100 a dichos rendimientos íntegros no exentos.

Consulta de 4 de agosto de 2020, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2391/2020)

- ❗ **Tratamiento fiscal de la fundición y venta de existencias de joyería una vez producido el cese en la actividad. Ganancias y pérdidas patrimoniales.** Se producirá la desafectación de los elementos patrimoniales, materiales e inmateriales, correspondientes a la misma, siempre que no se reanude el ejercicio de esa o de cualquier otra actividad económica en el plazo de los tres años siguientes a la fecha del cese. IVA. Si tras la transformación de las joyas en oro se obtiene "oro sin elaborar o producto semielaborado de oro", resultará aplicable la inversión del sujeto pasivo. Si se obtiene oro de inversión, la entrega por una persona no dedicada habitualmente a la entrega de oro de inversión dará lugar a una operación exenta sin posibilidad de renuncia, pero permitirá deducir las cuotas soportadas relativas al proceso de transformación.

Consulta de 6 de octubre de 2020, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3146/2020)

✂ Si un joyero que se jubila, funde lo que le quedó sin vender de las existencias, por las que en su día pagó IVA, y para vender luego el oro obtenido con la fundición, recibiendo una cuantía siempre inferior al coste de las piezas fundidas porque hay piezas no aptas, los ingresos obtenidos por la venta del oro en el IRPF tendría *a priori*, el tratamiento de ganancias y pérdidas patrimoniales.

Ahora bien, la actividad de fabricación y/o adquisición de joyas y metales preciosos para su posterior venta a terceras personas constituye una actividad económica en la que las joyas y metales preciosos tienen la consideración de existencias, y por ello, su transmisión genera rendimientos de actividades económicas y no ganancias patrimoniales.

Por ello, si cesó en el ejercicio de su actividad y quedaron desafectados sus elementos patrimoniales, materiales e inmateriales, la transmisión de las da lugar a un rendimiento de la actividad de que se trate, con independencia de que

haya transcurrido un plazo, más o menos prolongado, entre la fase de adquisición de dichas existencias y su venta, máxime si como en el caso las existencias no se destinan a uso propio, pues la intención es vender el oro obtenido.

En cuanto a la deducibilidad de los gastos, — el IVA en su día abonados-, son deducibles en el período en que se devenguen, por lo que cuando no existe vinculación no pueden considerarse deducibles del rendimiento de la actividad económica.

El tratamiento de la operación en el IVA, se mantiene el derecho de los empresarios o profesionales a deducir las cuotas que soportan una vez que han cesado en la realización de las entregas de bienes o en la prestación de los servicios constitutivos de su actividad previa, esto es, la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se mantiene hasta que no se produzca el cese definitivo en el ejercicio de la actividad de que se trate, el cual no puede entenderse producido en los supuestos en los que el sujeto pasivo continúe actuando como tal, mientras lleva a cabo la liquidación de su patrimonio empresarial o profesional, o la enajenación de los bienes afectos a su actividad.

Por ello, para las actividades de fundición y venta del oro es posible la inversión del sujeto pasivo, ex artículo 84.Uno 2ºb) de la NFIVA porque se trata de una entrega de oro sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, por tratarse de oro sin elaborar o productos semielaborados de oro, de ley igual o superior a 325 milésimas y que no pueda calificarse como de oro de inversión a los efectos del artículo 140 de la NFIVA, y se podrán deducir las cuotas soportadas en la transformación de las joyas en oro.

No será aplicable la inversión del sujeto pasivo cuando lo que se efectúe sea una entrega sujeta y exenta, por tratarse de una entrega de oro de inversión.

Pueden darse varios supuestos: si tras la transformación de las joyas en oro se obtiene "oro sin elaborar o producto semielaborado de oro", de forma que no esté normalmente destinado al consumo final, resultará aplicable la inversión del sujeto pasivo y su venta es una entrega sujeta y no exenta con inversión del sujeto pasivo, con lo que el consultante no tendrá obligación de repercutir el Impuesto; pero si en la fundición de las joyas se obtiene oro de inversión, la entrega por una persona no dedicada habitualmente a la entrega de oro de inversión dará lugar a una operación exenta sin posibilidad de renuncia, pero que permite deducir las cuotas soportadas relativas al proceso de transformación.

- ❗ **Rendimientos íntegros del capital inmobiliario. Arrendamiento de vivienda a estudiantes durante curso académico. Los rendimientos se integrarán y compensarán en la base imponible general del Impuesto, y tributarán al tipo de gravamen que resulte de la aplicación de la escala prevista en el art. 75 NFIRPF y los rendimientos íntegros podrán deducirse los gastos mencionados en el art. 32.2 NFIRPF, sin que, no obstante, la deducibilidad de estos importes pueda dar lugar, para cada inmueble, a un rendimiento negativo.**

Consulta de 5 de noviembre de 2020, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3149/2020)

- ❗ **Tributación del arrendamiento de inmueble que se adquirió para vivienda habitual propia. Los gastos derivados del pago de los intereses del préstamo hipotecario, solicitado en su caso para financiar la compra del inmueble (no la devolución del principal), serán deducibles de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario, mientras la vivienda se encuentre cedida en arrendamiento.**

Consulta de 6 de octubre de 2020, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3148/2020)

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- ❗ **Sucesiones *mortis causa*. Gestión del impuesto. La madre del interesado fallece el 31 de marzo de 2020 en Pamplona, donde residía desde 2019. La exacción del impuesto corresponde a la Comunidad foral Navarra cuando la causante hubiera residido en dicho territorio en el año inmediato anterior, finalizando el día anterior al del fallecimiento.**

Consulta Vinculante V2750-20, de 9 de septiembre de 2020 de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos (Ref. 3136/2020)

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

- ❗ **Exención a dividendos y participaciones en beneficios obtenidos sin mediación de establecimiento permanente por las**

instituciones de inversión colectiva. La reclamante es una entidad de inversión colectiva no residente sin establecimiento permanente, con domicilio en EEUU, por lo que no se trata de un sujeto sometido a la Directiva 2009/65/CE, cuyo artículo 1 restringe su ámbito de aplicación a los organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios establecidos en el territorio de los Estados miembros, ni se encuentra dentro del Espacio Económico Europeo.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 18 de diciembre de 2019, rec. 982/2019 (Ref. 268245/2019)

- ❗ **Retención de dividendos a no residente. Devolución.** Se considera que la renta obtenida por el reclamante no cumple los requisitos regulados para considerarse obtenida o producida en el País Vasco, ya que las sociedades que la abonan en última instancia, y no quien media en el pago, no tributan en proporción al volumen de operaciones en el País Vasco, por lo que no corresponde a la Hacienda Foral la exacción de las retenciones practicadas ni, consecuentemente, la devolución de las cantidades retenidas en exceso.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 24 de enero de 2020, rec. 1107/ 2019 (Ref. 133650/2020)

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- ❗ **Base imponible. La deducibilidad de los gastos financieros correspondientes al préstamo recibido por HOLD-1 para financiar, en última instancia, la adquisición de las participaciones en SOC-1, le resultará de aplicación, en su caso, la limitación adicional contenida en el art. 89.bis.2.b) y art. 25.bis.5, ambos de la NFIS, sin que el hecho de que la entidad HOLD-1 haya efectuado la adquisición a través de la entidad HOLD-2, a la que le aporta los fondos necesarios para financiar la compra, impida la aplicación de dicha limitación, en la medida en que esta limitación resulta de aplicación cuando la deuda se destine a financiar la adquisición de participaciones, con independencia de que se instrumente de forma directa o indirecta.**

Consulta de 22 de septiembre de 2020, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2859/2020)

- ❗ **Deducciones. Aportaciones a sistemas de previsión social.** En el caso, las aportaciones realizadas por la entidad recurrente a la entidad de previsión voluntaria de empleo, a favor únicamente del socio y su cónyuge, no cumple el requisito de "No discriminación", previsto en el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, ya que no ha quedado acreditado que la totalidad del personal empleado por el promotor esté acogido, o en condiciones de acogerse, al citado plan, por lo que no se concurre uno de los principios básicos que deben cumplir los planes de pensiones de empleo.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 7 de abril de 2020, rec. 1267/2019 (Ref. 133652/2020)

- ❗ **Reinversión de beneficios extraordinarios. Materialización de la reinversión y mantenimiento en grupos fiscales.** No se incumplirá el requisito de mantenimiento de la reinversión por la transmisión por parte de SOC-1 a SOC-2, entidad del mismo grupo de consolidación fiscal en el cual se genera la renta no integrada (GF-2), de los activos sitos en Asturias y Cantabria, siempre y cuando éstos permanezcan en su patrimonio hasta completar el plazo de mantenimiento que reste conforme a lo previsto en el art. 36.4 NFIS. En la medida en que la operación en cuestión sigue teniendo la consideración de operación intragrupo, la extinción del GF-2, y la creación del GF-3, al que se incorporan tanto SOC-1 como SOC-2, tributando conforme al régimen de consolidación fiscal, sin solución de continuidad, no se entenderá producida la desinversión de los elementos patrimoniales en cuestión (los sitos en Asturias y Cantabria) ni, por lo tanto, el incumplimiento del requisito de mantenimiento de los elementos objeto de reinversión.

Consulta de 22 de septiembre de 2020, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2860/2020)

- ❗ **Aportaciones al capital y prima de emisión.** La cuestión se centra en si dentro del concepto de aportaciones al capital deben incluirse los desembolsos por prima de emisión. A este respecto, la jurisprudencia del TS se ha pronunciado sobre la naturaleza jurídica de la prima de emisión de acciones al señalar que en cuanto a la naturaleza jurídica de la misma, la mayoría de la doctrina mantiene que no constituye una aportación de capital propiamente dicha, por lo que no se integra en la cifra de éste. Tampoco tiene la consideración de beneficio. Se trata, más bien, de una especie de aportación de segundo grado que ha de figurar en el pasivo del balance de la sociedad, como parte de sus recursos

propios.


Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 27 de septiembre de 2019, rec. 17/2019 (Ref. 268240/2019)

- ❗ **Compensación para fomentar la capitalización empresarial. La configuración de la contabilización de la reserva específica es requisito fiscal de carácter esencial, con independencia de la naturaleza jurídica que a efectos contables tenga la denominada prima de emisión y su consideración como reserva, así como del régimen de disponibilidad que tenga a efectos contables. Y la parte actora no ha dotado la reserva específica en el balance con absoluta separación y título apropiado.**

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 20 de noviembre de 2019, rec. 715/2019 (Ref. 268242/2019)

- ❗ **Para regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste sea firme.**

Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2020, rec. 437/2018 (Ref. 138014/2020)

 En interpretación del artículo 16.9.3º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Supremo estima que para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido firmeza.

Una regularización de la renta modificándose el valor de mercado anterior a la liquidación por este concepto en el Impuesto de Sociedades, no es una liquidación del Impuesto del Impuesto de Sociedades, y por ello, para que se pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es imprescindible la firmeza de la liquidación de IRPF de la persona física.

Para la Sala, la interpretación literal del precepto no deja lugar a dudas, y rechaza de plano la tesis del Abogado del Estado que postula que por firmeza de la liquidación en la que se modifica el valor de la operación vinculada, se refiera exclusivamente a la vía administrativa.

Insiste la sentencia en que no se discute la validez del acto sino solamente el momento en que ha de producir efectos en su esfera jurídica. Y sobre este extremo, la liquidación dictada frente a otra parte vinculada sobre un valor normal de mercado que no es firme no es válida y eficaz, y por ende, no es oponible.

Y tal y como argumenta el contribuyente, el presupuesto para que la Administración realice el acuerdo bilateral reside en que la liquidación practicada al obligado tributario que contiene la corrección valorativa haya adquirido firmeza, lo que impone postergar el ajuste o corrección valorativa bilateral al momento de la firmeza, pues solo la firmeza determina la eficacia y firmeza del valor de mercado frente a las demás personas o entidades vinculadas afectadas.

- ❗ **Régimen especial de sociedades de promoción de empresas de Gipuzkoa. Naturaleza provisional de la concesión del régimen y posibilidad de revocación a través del procedimiento previsto en una Orden Foral respetuosa con la distribución de competencias tributarias.**

Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de noviembre de 2020, rec. 1689/2018 (Ref. 160569/2020)

IVA

- ❗ **Aportación de inmuebles arrendados a una empresa. La transmisión de una participación de la comunidad de bienes cuya participación pertenece al interesado será una operación no sujeta al IVA, en la medida en que éste no tenga la consideración de empresario o profesional.**

Consulta de 6 de octubre de 2020, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 3145/2020)

- ❗ **Tributación por el IVA de las ejecuciones de obra de elaboración de productos para una empresa francesa. Los servicios de elaboración de los depósitos no estarán sujetos al IVA en la medida en que el destinatario, con la condición de empresario o profesional actuando como tal, no tiene en el territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica ni cuenta en el mismo con un establecimiento permanente o, en su defecto, un domicilio o**

residencia habitual, que fuera destinatario de dichos servicios. No existirá hecho imponible por el IVA respecto al envío de los depósitos elaborados a los clientes del sur de Francia de la empresa en la medida que no existe transmisión del poder de disposición sobre los mismos por parte de la interesada.

Consulta de 2 de junio de 2020, de la Hacienda Foral de Álava (Ref. 2341/2020)

- ❗ **Entregas intracomunitarias. Lugar de realización.** Interesada que fabrica perfiles y los factura a su cliente, pero los perfiles se almacenan en las instalaciones de la interesada en Oiartzun para que el cliente francés vaya disponiendo de los mismos en función de sus necesidades de aprovisionamiento. Para poder determinar el carácter intracomunitario de la operación debe realizarse mediante una apreciación global de todas las circunstancias objetivas y de la intención del adquirente, justificándose por cualquier medio de prueba admitido en derecho.

Consulta de 24 de julio de 2019, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa (Ref. 3792/2019)

- ❗ **Actividad de Psicomotricidad.** Si los servicios objeto de análisis, consistentes en servicios de psicomotricidad, como herramientas de intervención para que las personas tengan un conocimiento y autorregulación de sí mismas para llegar a relacionarse armoniosamente con el mundo que le rodea, no están exentos y son servicios de asistencia social y estarán sujetos y no exentos del IVA, siendo aplicable a los mismos el tipo impositivo reducido del 10 %, siempre y cuando se consideren incluidos en un programa de asistencia social, cuando el prestador sea una persona física o entidad mercantil. Por contra, se aplicará el tipo impositivo general a los servicios que no se consideren incluidos en un programa de asistencia social, ni sean prestados en un marco de asistencia sanitaria o psicología clínica. Respecto a los servicios de instruir en técnicas de psicomotricidad a otros profesionales, les es de aplicación la exención de formación recogida en el art. 20. Uno 10° LIVA.

Consulta de 28 de febrero de 2020, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa (Ref. 2842/2020)

- ❗ **Aplicación del Régimen especial del grupo de entidades a diversas cooperativas.**

Consulta de 22 de septiembre de 2020, de la Hacienda Foral de Bizkaia (Ref. 2858/2020)

- ❗ **Sujeto pasivo en la compraventa de un inmueble después del cese de actividad.** Sociedad patrimonial interesada que quiere adquirir, a través de una inmobiliaria, un pabellón sito en un municipio guipuzcoano. La condición de sujeto pasivo a efectos del IVA se mantiene hasta que no se produzca el cese efectivo en el ejercicio de la actividad del empresario o profesional, el cual no se puede entender producido en tanto el sujeto pasivo continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional y enajenando los bienes de su activo.

Consulta de 7 de mayo de 2019, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa (Ref. 3787/2019)

- ❗ **Tipo impositivo por la compra de una motocicleta por una persona con discapacidad.** Las entregas de motocicletas de dos, tres y cuatro ruedas, que no respondan al concepto y requisitos técnicos de "vehículos para personas con movilidad reducida" tributarán al tipo general del 21%.

Consulta de 13 de septiembre de 2019, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa (Ref. 3793/2019)

- ❗ **Tipo aplicable a las obras de reparación realizadas en una vivienda.** Sólo se aplicará el tipo impositivo del 10 % a las ejecuciones de obra de renovación o reparación que se realicen en las condiciones indicadas por dicho precepto que tengan por destinatario a quien utiliza la vivienda para su uso particular y que la construcción o rehabilitación de la citada vivienda haya concluido al menos dos años antes del inicio de las obras. Las operaciones en las que no concurra lo expuesto anteriormente tributarán al tipo impositivo del 21 %.

Consulta de 8 de abril de 2019, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa (Ref. 3785/2019)

- ❗ **Determinación del tipo aplicable a las obras de reparación de viviendas propiedad de personas físicas originadas por siniestros asegurados por sus propietarios.** Cuando el destinatario sea la persona física el tipo impositivo será el reducido siempre que se cumplan los restantes requisitos del artículo 91.Uno.2.10° LIVA. Cuando el destinatario sea la compañía aseguradora, el tipo será el general.

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de noviembre de 2020, rec. 1255/2017 (Ref. 167788/2020)

- ❗ **Obligaciones formales. Facturación.** Interesada que contrata con una empresa, S.L. la realización de funciones propias de administrador-secretario de la comunidad. La empresa, S.L. deberá expedir facturas por los servicios

prestados desde la fecha de inicio del contrato en las que debe figurar de forma separada la cuota del IVA repercutido.

Consulta de 26 de noviembre de 2019, de la Hacienda Foral de Álava (Ref. 3783/2019)


- ❗ **Empresa interesada, dedicada a la comercialización de gas y electricidad, por los mismos conductos que se utilizan para su distribución, va a comprar gas en régimen suspensivo a Portugal. En la medida en que la compra objeto de análisis se entienda realizada en territorio de aplicación del impuesto, no se considerará adquisición intracomunitaria de bienes y no deberá consignarse en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349.**

Consulta de 2 de marzo de 2020, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa (Ref. 2843/2020)

ITP Y AJD

- ❗ **Determinación de la base imponible del IAJD por formalizar la cesión de un crédito hipotecario en parte ya satisfecho por el acreedor.**

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de octubre de 2020, rec. 1555/2019 (Ref. 160549/2020)

 En la modalidad tributaria de actos jurídicos documentados, cuando la documentación notarial que genera la liquidación formaliza la cesión de un crédito hipotecario en el que una parte de su importe ha sido ya satisfecha al acreedor, la base imponible está constituida por el capital pendiente de amortizar en el momento de la cesión, incluyendo gastos, indemnizaciones u otros conceptos y, por tanto, la garantía hipotecaria efectiva pendiente.


- ❗ **La tasación efectuada a los efectos de la constitución de un préstamo hipotecario se considera, consentida por el interesado por admitirlo como base de la valoración hipotecaria, por lo que puede afirmarse que es una tasación a la que no se opone el interesado.**

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 26 de diciembre de 2019, rec. 322/2018 (Ref. 242384/2019)

IMPUESTOS ESPECIALES

- ❗ **Impuesto especial sobre determinados medios de transporte. Exenciones. Primera matriculación definitiva. La exención resulta aplicable cuando lo pactado es únicamente el arrendamiento de una embarcación o de un buque de recreo o de deportes náuticos, como arrendamiento de cosa que implica la cesión de su uso o, lo que es lo mismo, la puesta a disposición de un tercero para su total y exclusivo disfrute a cambio de un precio convenido, y no cuando el objeto del contrato consiste en la prestación de servicios, tales como traslados de clientes, catering y decoración del barco, incluso la cesión de toda o parte de la tripulación.**

Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2020, rec. 5960/2018 (Ref. 168067/2020)

 La exención en el IEDMT, regulada en el artículo 66.1.f) LIIEE [actual artículo 66.1g)], interpretada conforme a los criterios y exigencias de los artículos 12 y 14 de la LGT —esto es, de forma no extensiva o expansiva y, sobre todo, en este caso, atendiendo a los términos estrictos del precepto—, resulta aplicable cuando lo pactado es únicamente el arrendamiento de una embarcación o de un buque de recreo o de deportes náuticos, como arrendamiento de cosa que implica la cesión de su uso o, lo que es lo mismo, la puesta a disposición de un tercero para su total y exclusivo disfrute a cambio de un precio convenido, y no cuando el objeto del contrato consiste en la prestación de servicios, tales como traslados de clientes, catering y decoración del barco, incluso la cesión de toda o parte de la tripulación.