



Se aprueba la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018. Principales novedades tributarias

El pasado 4 de julio, se publicó en el Boletín Oficial del Estado la [Ley 6/2018, de 3 de julio](#), de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018, la cual contiene medidas tributarias que afectan a las principales figuras impositivas. Así, se introducen modificaciones en el IS, en el IRPF, en el IVA, entre otros Impuestos, y se prorroga para 2018 el Impuesto sobre el Patrimonio.

A continuación, hacemos referencia a las principales novedades introducidas:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Reducción por obtención de rendimientos del trabajo.

Con el objeto de reducir la carga impositiva de los trabajadores con menores rentas se aumenta, **a partir del 1/1/2019**, la reducción por obtención de rendimientos del trabajo. De este modo, podrán aplicarse la reducción los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 16.825, mientras que con la normativa vigente dicho límite está fijado en 14.430. La reducción de 3.700 euros fijada para contribuyentes con rendimientos netos inferiores o iguales a 11.250 euros pasa a ser de 5.565 euros, pudiéndose aplicar los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo iguales o inferiores a 13.115 euros. La reducción prevista para contribuyentes con rendimientos netos del trabajo entre 11.250 y 14.450 podrán aplicársela los contribuyentes cuyos rendimientos del trabajo oscilen entre 13.115 y 16.825 siendo la cuantía de la misma el resultado de minorar 5.565 en el importe resultante de multiplicar por 1,5 la diferencia entre el rendimiento del trabajo y 13.115 euros.

Para el ejercicio 2018 se establece un régimen transitorio que diferencia la forma de calcular la reducción para impuestos devengados con anterioridad o posterioridad al 5 de julio de 2018, fecha de entrada en vigor de la norma.

De esta forma, si el impuesto se ha devengado con anterioridad a 5 de julio de 2018, la reducción será la prevista en la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017. Por el contrario, si el impuesto se devenga a partir de 5 de julio de 2018, la reducción será la suma de las siguientes cuantías:

- Reducción con la normativa en vigor a 31/12/2017.
- La mitad de la diferencia positiva resultante de la siguiente operación:
- La reducción con la normativa en vigor a 1/1/2019.
- Menos la reducción con la normativa en vigor a 31/12/2017.

También tendrá incidencia esta modificación en el cálculo del porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable a los rendimientos del trabajo, distinguiéndose dos situaciones:

1.- Si los rendimientos del trabajo se abonan con anterioridad a 5 de julio de 2018: se aplicará la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017.

2.- Si los rendimientos del trabajo se abonan a partir de 5 de julio de 2018, se aplicará la normativa vigente a 31 de diciembre de 2017 con las siguientes especialidades:

o Se incrementan los límites cuantitativos excluyentes de la obligación de retener previstos en el artículo 81.1 del RIRPF.

o Se introducen unos nuevos límites cuantitativos excluyentes de la obligación de retener aplicables para el caso de pensiones o haberes pasivos de Seguridad Social o prestaciones o subsidios por desempleo.

o Para obtener la base para el cálculo del tipo de retención se tomará en consideración la reducción por obtención de rendimientos del trabajo aplicable a partir de 5 de julio de 2018.

En cuanto a regularización del tipo de retención o ingreso a cuenta, podrá realizarse en los primeros rendimientos del trabajo que se satisfagan después del 5 de julio o, en los primeros que se abonen a partir del mes siguiente a dicha fecha.

Deducción por maternidad.

Desde el **1 de enero de 2018**, la deducción de 1.200 euros que con carácter general pueden aplicarse las mujeres trabajadoras con hijos menores de 3 años, siempre que se cumplan los requisitos establecidos legalmente, podrá incrementarse hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente con derecho a la deducción hubiera satisfecho en el periodo impositivo **gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil**.

Por gastos de custodia se entiende las cantidades satisfechas en concepto de preinscripción y matrícula, asistencia en horario general y alimentación, siempre que sean por meses completos y no se consideren retribución en especie exenta.

Deducción por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo

Con efectos desde 5 de julio de 2018, se incrementa el importe de la deducción prevista en la letra c) del número 1 del artículo 81 bis de la LIRPF (por ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre que forme parte de una familia numerosa, o por ser un ascendiente separado legalmente, o sin vínculo matrimonial, con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos y por los tenga derecho a la totalidad del mínimo por descendientes, hasta 1.200 euros anuales incrementándose este importe en un 100 por ciento en caso de familias numerosas de categoría especial) hasta en 600 euros anuales por cada uno de los hijos que formen parte de la familia numerosa que exceda del número mínimo de hijos exigido para que dicha familia haya adquirido la condición de familia numerosa de categoría general o especial, según corresponda.

Con efectos desde 5 de julio de 2018, se incluye un nuevo supuesto al que será aplicable la deducción: por el cónyuge no separado legalmente con discapacidad, siempre que no tenga rentas anuales, excluidas las exentas, superiores a 8.000 euros ni genere el derecho a las deducciones previstas en las letras c) y d) del número 1 del artículo 81 bis de la LIRPF (descendiente con discapacidad o ascendiente con discapacidad con derecho a la aplicación del mínimo), hasta 1.200 euros anuales.

Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

Con efectos 1 de enero de 2018, se incrementa el porcentaje de deducción **del 20 al 30 por ciento** de las cantidades satisfechas por suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación. Asimismo, la base máxima de deducción pasa de 50.000 a 60.000 euros.

Deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

Con el objetivo de que los residentes en dichas Ciudades Autónomas tengan una menor tributación, **a partir del 1 de enero de 2018**, se incrementa el porcentaje de deducción del 50 al 60 por ciento.

Deducción aplicable en caso de unidades familiares formadas por residentes en estados miembros de la UE.

Con efectos desde **1 de enero 2018** se introduce una nueva deducción sobre la cuota a favor de aquellos contribuyentes cuyos restantes miembros de la unidad familiar residan en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, lo que les impide presentar declaración conjunta.

Mediante esta deducción se equipara la cuota a pagar a la que hubiera sido soportada en el caso de que todos los miembros de la unidad familiar hubieran sido residentes fiscales en España. Así, los contribuyentes podrán deducir de la cuota íntegra que corresponda a su declaración individual el resultado de las siguientes operaciones:

1. Se suman las siguientes cantidades:

- Las cuotas íntegras estatal y autonómica minoradas en las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la LIRPF de los miembros de la unidad familiar contribuyentes por el IRPF.
- Las cuotas por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a las rentas obtenidas en territorio español en ese mismo período impositivo por el resto de miembros de la unidad familiar.

2. Se determina la cuota líquida total que hubiera resultado de haber podido optar por tributar conjuntamente con el resto de miembros de la unidad familiar. Para dicho cálculo se tendrán en cuenta para cada fuente de renta, la parte de las rentas positivas de los miembros no residentes integrados de la unidad familiar que excedan de las rentas negativas.

3. Se restará de la cuantía obtenida en el apartado 1 la cuota a la que se refiere el apartado 2. Cuando dicha diferencia se negativa, la cantidad a computar será cero.

4. Se deducirá de la cuota íntegra estatal y autonómica, una vez efectuadas las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la LIRPF, cuantía prevista en el apartado 3.

A estos efectos, se minorará la cuota íntegra estatal en la proporción que representen las cuotas del IRNR respecto de la cuantía total prevista en el apartado 1, y el resto minorará la cuota íntegra estatal y autonómica por partes iguales. Si son varios los contribuyentes por el IRPF integrados en la unidad familiar, esta minoración se efectuará de forma proporcional a las respectivas cuotas íntegras, una vez efectuada las deducciones previstas en los artículos 67 y 77 de la LIRPF, de cada uno de ellos.

Esta deducción no se aplica si alguno de los miembros de la unidad familiar optase por tributar en el régimen especial de trabajadores desplazados, en el régimen previsto para contribuyentes residentes en otros estados miembros de la Unión Europea en el art. 46 de la LIRNR, o no disponga de NIF.

Obligación de declarar

Desde el 1 de enero de 2018, se establece un límite cuantitativo que exima de la obligación de presentar declaración cuando se obtengan ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas de reducida cuantía. De este modo, no existirá obligación de declarar cuando se obtengan rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos del capital mobiliario derivados de letras del tesoro, subvenciones para la adquisición de vivienda de protección oficial o precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros.

Adicionalmente, se eleva de 12.000 euros a 14.000 euros el umbral inferior de la obligación de declarar establecido para los perceptores de rendimientos del trabajo.

Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas

Con efectos desde 5 de julio de 2018, se modifican las cuantías exentas de este gravamen en los siguientes términos:

En el **ejercicio 2018**, estarán exentos los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 10.000 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 10.000 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

En el **ejercicio 2019**, estarán exentos los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 20.000 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 20.000 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

En el **ejercicio 2020** y posteriores, estarán exentos los premios cuyo importe íntegro sea igual o inferior a 40.000 euros. Los premios cuyo importe íntegro sea superior a 40.000 euros se someterán a tributación respecto de la parte del mismo que exceda de dicho importe.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

Se prorroga durante el año 2018 la exigencia de su gravamen.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Patent box

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica el artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, para adaptar su regulación a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) respecto a los regímenes conocidos como "patent box", en particular se modifica el apartado 1 del artículo 23 delimitando que rentas tendrán derecho a la reducción al establecer que las rentas positivas procedentes de 13 la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos, legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, tendrán derecho a una reducción en la base imponible. Aclarando que, en el denominador del coeficiente establecido en dicho apartado, para aplicar la reducción, se incluirán los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

La reducción prevista también resultará de aplicación a las rentas positivas procedentes de la transmisión de los activos señalados cuando la misma se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas. Incorporando un último párrafo a este apartado, que establece que a efectos de determinar el régimen de protección legal de los activos intangibles señalados se estará a lo dispuesto en la normativa española, de la Unión Europea e internacional en materia de propiedad industrial e intelectual que resulte aplicable en territorio español.

Se añade un nuevo apartado segundo al artículo 23 (anterior apartado tercero) que detalla cuales tienen la consideración de rentas positivas al establecer que tendrán la consideración de rentas positivas, susceptibles de reducción, los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas por aplicación del artículo 12.2 de esta Ley en relación con los activos, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, aclarando, que se hubieran integrado en la base imponible. En caso de que en un período impositivo se obtengan rentas negativas, por superar los gastos a los ingresos, y en períodos impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción prevista, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje que resulte de acuerdo con el coeficiente del artículo 23 apartado primero. Lo dispuesto anteriormente, se aplicará en tanto las rentas negativas no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción prevista. El exceso se integrará en su totalidad en la base imponible y, en tal caso, las rentas positivas obtenidas en un período impositivo posterior se integrarán en su totalidad hasta dicho importe, pudiendo aplicar al exceso el porcentaje que resulte de la aplicación del apartado 1.

Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales, y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

Con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, se incorporan las siguientes obligaciones a los productores que se acojan a este incentivo fiscal

1.º Incorporar en los títulos de crédito y en la publicidad de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal e indicar de forma expresa los lugares específicos de rodaje en España y la colaboración del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, de la Spain Film Commission y de las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.

2.º Remitir al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) para su archivo, clasificación y gestión los siguientes materiales:

- Una copia de la producción audiovisual en formato digital de alta calidad en versión original y en las versiones comercializadas en España.
- Sinopsis y una ficha técnica y artística actualizada.
- Material gráfico de promoción de la producción (carteles, fotografías, etc.).
- Una cantidad suficiente de fotogramas de la obra incentivada con la autorización implícita para ser utilizados en la promoción del territorio en donde se haya rodado.

3.º Las empresas beneficiarias se comprometen a ceder los derechos de reproducción parcial de las obras audiovisuales y materiales gráficos entregados para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que podrán realizarse por las Entidades Estatales, Regionales, Provinciales o Locales con competencias en Cultura, Turismo y/o Economía, así como por la Spain Film Commission y por las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.

4.º Informar al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) de la fecha de inicio y finalización de la producción y del importe del gasto total de la producción realizado en España, sea o no objeto finalmente del incentivo.

Facultades de la Administración para determinar la base imponible y otros elementos tributarios

Con efectos desde el 5 de julio de 2018 y vigencia indefinida, se incorpora un párrafo segundo al artículo 131 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que amplía las competencias de la Administración tributaria para comprobar el derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria estableciendo que en el caso del derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria, esta podrá comprobar cualquiera de las circunstancias determinantes de dicha conversión, en particular las pérdidas contables.

Pagos fraccionados

Se procede a exceptuar a las entidades de capital-riesgo de la obligación de efectuar el pago fraccionado mínimo aplicable a las grandes empresas, en lo que se refiere a sus rentas exentas, lo que permitirá corregir la actual asimetría respecto al tratamiento dado a otras entidades con baja tributación.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Exenciones interiores

Con efectos desde el 1 de enero de 2019, se deja fuera de la exención relativa a los servicios prestados directamente por uniones, agrupaciones o entidades autónomas a sus miembros, cuando estos se traten de entidades que ejercen las actividades exentas a que se refieren los números 16º, 17º, 18º, 19º, 20º, 22º, 23º, 26º y 28º del artículo 20.Uno LIVA, relativas a:

- operaciones de seguro
- sellos de Correos y efectos timbrados,
- operaciones financieras,
- loterías, apuestas y juegos,
- operaciones inmobiliarias (entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, segundas y ulteriores entregas de edificaciones, arrendamientos de terrenos y viviendas)
- derechos de autor y
- prestaciones de servicios y entregas de bienes realizadas por partidos políticos.

De esta forma, la exención resultará solo de aplicación a las AIEs cuyos miembros desarrollen actividades de interés general que queden exentas de IVA (asistencia sanitaria, asistencia social o educación entre otras).

Exenciones en las exportaciones de bienes.

Con efectos desde el **5 de julio** se efectuará el reembolso del IVA a viajeros con residencia fuera de la Comunidad, cualquiera que sea el importe de la factura, desapareciendo el requisito de que dicho importe deba superar los 90 euros.

Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones

Con efectos desde el 5 de julio se establece la aplicación de la exención prevista para los transportes de viajeros y sus equipajes por vía aérea procedentes de o con destino a un aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto, a los vuelos de conexión cuando estén amparados por un único título de transporte.

Tipos impositivos reducidos

Con efectos desde el 5 de julio se Rebaja el tipo impositivo aplicable a la entrada a las salas cinematográficas, que pasa de tributar del 21% al 10% y se amplía la aplicación del 4% a los servicios de teleasistencia, ayuda a domicilio, centro de día y de noche y atención residencial a personas en situación de dependencia cuando se conceda una prestación económica que cubra más del 10% del precio (en lugar de exigir el 75%).

Servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión

Con efectos desde el 1 de enero de se introducen las siguientes modificaciones:

a) Reglas de localización

Con el objeto de reducir las cargas administrativas y tributarias que supone para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que prestan estos servicios de forma ocasional a consumidores finales de otros Estados miembros tributar en el Estado miembro de consumo, se establece un umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros (IVA excluido), que de no ser rebasado implicará que estas prestaciones de servicios estén sujetas al IVA en su Estado miembro de establecimiento, aunque podrán optar por la tributación en el Estado miembro donde esté establecido el destinatario del servicio.

De esta forma, los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y electrónicos prestados por empresarios comunitarios a particulares establecidos en el territorio español de aplicación del impuesto (TAI) tributarán en dicho territorio en cualquiera de los siguientes supuestos:

- El prestador se encuentra establecido en más de un Estado miembro.
- El prestador se encuentra establecido en un único Estado miembro y el importe total de este tipo de servicios prestados a consumidores finales de otros Estados miembros ha excedido de 10.000 euros (IVA excluido).
- El prestador se encuentra establecido en un único Estado miembro y el importe total de este tipo de servicios prestados a consumidores finales de otros Estados miembros no ha excedido de 10.000 euros (IVA excluido) pero opta por la tributación en el TAI.

En todos estos casos, el sujeto pasivo podrá optar por tributar a través del régimen de mini ventanilla única (MOSS) en el Estado miembro donde esté identificado.

Por otra parte, los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y electrónicos prestados por empresarios establecidos en Península o Baleares a particulares de otros Estados miembros tributarán en el territorio español de aplicación del impuesto (TAI) cuando concurran los siguientes requisitos:

- El prestador se encuentra establecido únicamente en el TAI.
- El importe total de este tipo de servicios prestados a consumidores finales de otros Estados miembros no ha excedido de 10.000 euros (IVA excluido).
- El prestador no ha optado por tributar en el Estado miembro de consumo (la opción comprenderá como mínimo dos años naturales).

b) Régimen especial aplicable a los servicios telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad

Para favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y la posibilidad de acogerse a los sistemas simplificados de ventanilla única, se suprime la limitación actualmente existente de que los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad pero registrados a efectos del IVA en un Estado miembro, por ejemplo porque realizan ocasionalmente operaciones sujetas al IVA en dicho Estado miembro, no puedan utilizar ni el régimen especial aplicable a los empresarios establecidos en la Comunidad ni el régimen especial aplicable para los no establecidos en la Comunidad, de tal forma que podrán utilizar este último.

OTRAS MODIFICACIONES: INTERÉS DE DEMORA E INTERÉS LEGAL DEL DINERO E IPREM

El **interés legal del dinero** hasta 31 de diciembre del año 2018 será el 3% y el **interés de demora** el 3,75%.

Por otro lado, las cuantías del **IPREM** se fijan en las siguientes:

- El IPREM diario, 17,93 euros.
- El IPREM mensual, 537,84 euros.
- El IPREM anual, 6.454,03 euros.

d) En los supuestos en que la referencia al salario mínimo interprofesional ha sido sustituida por la referencia al IPREM la cuantía anual del IPREM será de 7.519,59 euros cuando las correspondientes normas se refieran al salario mínimo interprofesional en cómputo anual, salvo que expresamente excluyeran las pagas extraordinarias; en este caso, la cuantía será de 6.454,03 euros.

Fuente AEAT



La DGT se pronuncia sobre la tributación en el IRPF de determinadas operaciones con criptomonedas

Recientemente se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), en dos consultas vinculantes, sobre el tratamiento fiscal de determinadas operaciones con criptomonedas. Se trata de las consultas V0808-18, de 22 de marzo y V0999-18, de 18 de abril, relativas a la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de determinadas operaciones.

En la primera de ellas, la consulta V0808-18, de 22 de marzo, se plantea **la tributación en dicho impuesto de las operaciones de compra y venta de monedas virtuales**.

En particular, el contribuyente en cuestión preguntó acerca de la calificación de la renta obtenida en la compra y venta de este tipo de monedas y su imputación temporal, con la puntualización de que transcurre un lapso de tiempo (el cual no se especifica), entre la emisión de la orden de venta y la recepción del dinero.

Pues bien, en cuanto a la calificación de la renta en el IRPF, la DGT determina que, siempre que dichas compras y ventas no se realicen en el ámbito de una actividad económica, la renta obtenida dará lugar a una ganancia o pérdida patrimonial cuyo importe se calcula por diferencias entre el valor de adquisición de las monedas y el de transmisión.

No se aclara en la resolución mencionada si dicha ganancia o pérdida patrimonial debe integrarse en la base imponible del ahorro -en caso de considerar que se trata de una ganancia o pérdida derivada de la transmisión de elementos patrimoniales- o, si por el contrario, debemos considerar que las monedas virtuales no tienen la consideración de elementos patrimoniales, en cuyo caso la ganancia o pérdida patrimonial pasaría a integrar la base imponible general, tributando al tipo de gravamen marginal.

En cuanto a la imputación temporal de dicha renta, la DGT parte de la premisa general de imputar las ganancias y pérdidas patrimoniales al periodo impositivo en el que tenga lugar la alteración patrimonial. Ahora bien, ¿Cuándo ha de entenderse que tiene lugar dicha alteración patrimonial? Dice el contribuyente en su consulta que transcurre un lapso de tiempo entre que se produce la orden de venta de la moneda virtual y se recibe el dinero en la cuenta corriente. Según el órgano consultivo, la alteración patrimonial habrá de entenderse producida en el momento en que se proceda a la entrega de las monedas virtuales por el contribuyente en virtud del contrato de compraventa, con independencia del momento en que se perciba el precio de la venta. En consecuencia, la ganancia o pérdida patrimonial debe imputarse al periodo impositivo en que se realice dicha entrega, es decir, al periodo impositivo en que se emite la orden de venta.

La segunda de las consultas referenciadas, la **V0999-18**, se refiere a **operaciones de intercambio de monedas virtuales** en plataformas con sede en el extranjero, cuando las mismas se realizan al margen de una actividad económica.

A la pregunta sobre si las operaciones de intercambio de diferentes monedas virtuales general renta gravable en el IRPF, la DGT comienza por buscar una definición de moneda virtual o criptomoneda. De este modo, aunque la normativa interna no contempla este concepto, cabe acudir al concepto contemplado en la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849, según la cual una "moneda virtual será "una representación digital de valor que no es emitida o garantizada por un banco central o una autoridad pública, no está necesariamente vinculada a una moneda legalmente establecida, y no posee la consideración de moneda o dinero de curso legal, pero se acepta por personas o entidades, como medio de intercambio, y que puede ser transferida, almacenada y negociada electrónicamente".

Teniendo en cuenta lo anterior, el intercambio de una moneda virtual por otra diferente se considera una permuta y, como tal, dará lugar a una alteración en la composición del patrimonio del contribuyente, poniéndose de manifiesto una ganancia o pérdida patrimonial.

En cuanto a la cuantificación de la ganancia o pérdida patrimonial, se determina por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los siguientes valores:

- El Valor de mercado del bien o derecho entregado.
- El valor de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio.

Por **valor de mercado**, en caso de permutas de criptomonedas, se entiende el valor que correspondería al precio acordado para su venta entre sujetos independientes en el momento de la permuta.

También pregunta el consultante si la pérdida patrimonial que eventualmente pudiera generarse con una operación de permuta de criptomonedas se integra en la base imponible del Impuesto y, en caso afirmativo, cómo debería tener lugar dicha integración. En este sentido, contesta el órgano consultivo que, tanto si se obtienen ganancias como si son pérdidas y, tanto si dicho resultado proviene de operaciones de permutas como si se ponen de manifiesto como consecuencia de venta de criptomonedas a cambio de dinero de curso legal, la renta obtenida **constituye renta del ahorro y se integra y compensa en la base imponible del ahorro**.

Por último, respecto a la cuestión planteada sobre la existencia o no de obligación formal de comunicar a la Administración Tributaria las operaciones de intercambio de criptomonedas, la DGT contesta que dichas operaciones deberán liquidarse en la declaración del IRPF correspondiente al ejercicio en que se hayan realizado.

Al margen de la tributación en el IRPF, cabe recordar que también se ha pronunciado la DGT sobre el tratamiento en el Impuesto sobre el Patrimonio estableciendo que las mismas "*habrán de declararse junto con el resto de los bienes, de la misma forma que se haría con un capital en divisas, valorándose en el impuesto a precio de mercado a la fecha del devengo, es decir, a 31 de diciembre de cada año (artículo 24 de la Ley 19/1991, de 6 de junio), en definitiva, por su valor equivalente en euros a dicha fecha*".



El Tribunal Supremo pone fin al debate sobre la plusvalía municipal

El Tribunal Supremo se acaba de pronunciar, en sentencia de 9 de julio de 2018, sobre cómo debe interpretarse la STC 59/2017, de 11 de mayo de 2017, que declaró inconstitucionales y nulos determinados preceptos de la norma reguladora del Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), comúnmente conocido como "Plusvalía Municipal".

La citada sentencia del Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo-, y lo hizo de una manera un tanto singular o, cuanto menos, poco común. Al estimar la cuestión de inconstitucionalidad, dice la literalidad del fallo que se procede a "declarar que los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4, todos ellos del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, son inconstitucionales y nulos, **pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor.**"

Aunque a simple vista pudiera parecer que la decisión adoptada por el TC opta claramente por declarar la inconstitucionalidad y nulidad del impuesto -o mejor dicho, de los artículos mencionados- únicamente en los supuestos en los que no se ha producido un incremento de valor real del terreno, la cuestión ni era tan sencilla ni estaba tan clara. Así, este pronunciamiento dio lugar a diferentes interpretaciones, tanto por parte de la doctrina científica como por los órganos judiciales, desarrollándose dos tesis contrapuestas: la tesis maximalista y la relativa.

Quienes postularon la tesis maximalista consideraban que la sentencia declaraba la inconstitucionalidad radical y absoluta de los preceptos mencionados y que los mismos habían quedado expulsados del ordenamiento jurídico de forma total y para todos los casos. Esto implicaba que todas las liquidaciones debían ser anuladas (tanto si se había producido incremento de valor como de decremento o de inexistencia de incremento) en la medida en que las mismas habían sido dictadas sin base legal para ello. Es decir, que la declaración de inconstitucionalidad impedía liquidar el impuesto **en todo caso**.

Por el contrario, la tesis relativa defendía que la declaración de inconstitucionalidad era parcial y sólo afectaba a las situaciones en las que no se había producido incremento de valor del terreno. Por tanto, únicamente podían anularse las liquidaciones cuando se acreditase que no se había producido incremento de valor.

Pues bien, el Tribunal Supremo resuelve esta controversia inclinándose por la tesis relativa, por lo que únicamente cuando se acredite que la transmisión no ha puesto de manifiesto un incremento de valor del suelo podrá anularse la liquidación o dejarse de liquidar, si no se hubiera liquidado aún. Entiende el Alto Tribunal que el fallo del Tribunal Constitucional declara la inconstitucionalidad parcial (107.1 y 107.2.a) del TRLHL y la inconstitucionalidad total y absoluta del artículo 110.4 del mismo texto legal. Este último precepto era el que prohibía al contribuyente demostrar que no se había producido un incremento de valor.

En la práctica, el fallo de esta sentencia supone que únicamente aquellos contribuyentes que demuestren pérdidas podrán recuperar la plusvalía pagada.

También se pronuncia el Tribunal Supremo acerca de sobre quien recae la carga de la prueba y por qué medios puede practicarse. En este sentido, se considera que quien debe probar que no se ha producido plusvalía debe ser el propio contribuyente, y no la Administración como habían entendido algunos Tribunales. Para probar esta inexistencia de plusvalía gravable el contribuyente podrá:

- a) aportar cualquier principio de prueba que permita apreciarla al menos indiciariamente, como puede ser la diferencia entre valor de adquisición y transmisión que consta en las respectivas escrituras públicas,
- b) optar por aportar prueba pericial que confirme dichos indicios, o
- c) emplear cualquier otro medio probatorio admitido en derecho.

Aportada la prueba por cualquiera de estos medios, si la Administración no está de acuerdo y sostiene que se ha producido un incremento del valor del terreno, deberá ser esta última quien pruebe dicha circunstancia.

Por último, cabe recordar que, dado que el Tribunal Constitucional no limitó los efectos de la declaración de inconstitucionalidad, podrán ser revisables situaciones acaecidas con anterioridad a la publicación de la sentencia, teniendo en cuenta que las vías de impugnación difieren según el sistema de liquidación adoptado por cada Administración -liquidación o autoliquidación-, el periodo de prescripción de 4 años para solicitar la rectificación de la autoliquidación y las limitaciones que el ordenamiento jurídico impone para la revisión de actos firmes. Habrá que atender a cada caso en concreto para valorar la posibilidad de recuperar el impuesto indebidamente ingresado y el mecanismo idóneo para ello. Lo anterior, obviamente, limitado a supuestos en los que quede acreditada la inexistencia de incremento de valor.

ARBEX CONSULTORES, SA

Pº de la Castellana, 161

28046 MADRID

Tel: 91 571 13 38

Fax: 91 570 63 48

<http://www.arbexconsultores.es> - arbexrec@arbexconsultores.es



Texto legal. El contenido y los elementos que integran este Newsletter y las marcas y logotipos se encuentran protegidos por los derechos de propiedad intelectual e industrial titularidad de la firma y/o de los autores correspondientes.

Los USUARIOS del presente Boletín no podrán realizar ninguna actuación que vulnere o perjudique los derechos de propiedad intelectual e industrial, y por tanto no está permitida la reproducción, copia, modificación, difusión o comunicación por cualquier sistema presente o futuro de los contenidos y elementos que integran este Boletín; sin perjuicio de la posibilidad de los USUARIOS para visualizar o imprimir aquéllos, que en todo caso tendrán una finalidad exclusivamente privada y siempre con mención al autor y la impresión del símbolo © (copyright).