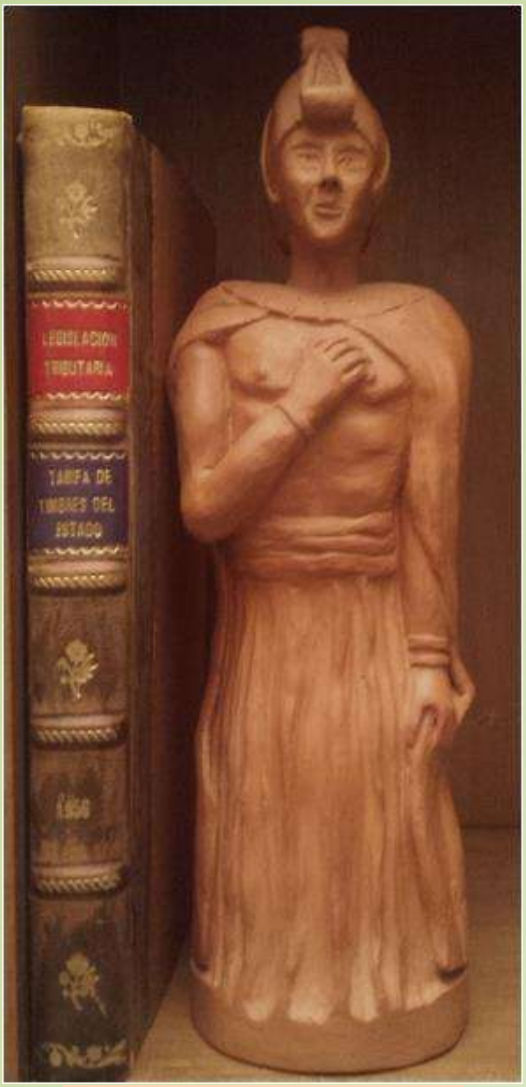
SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

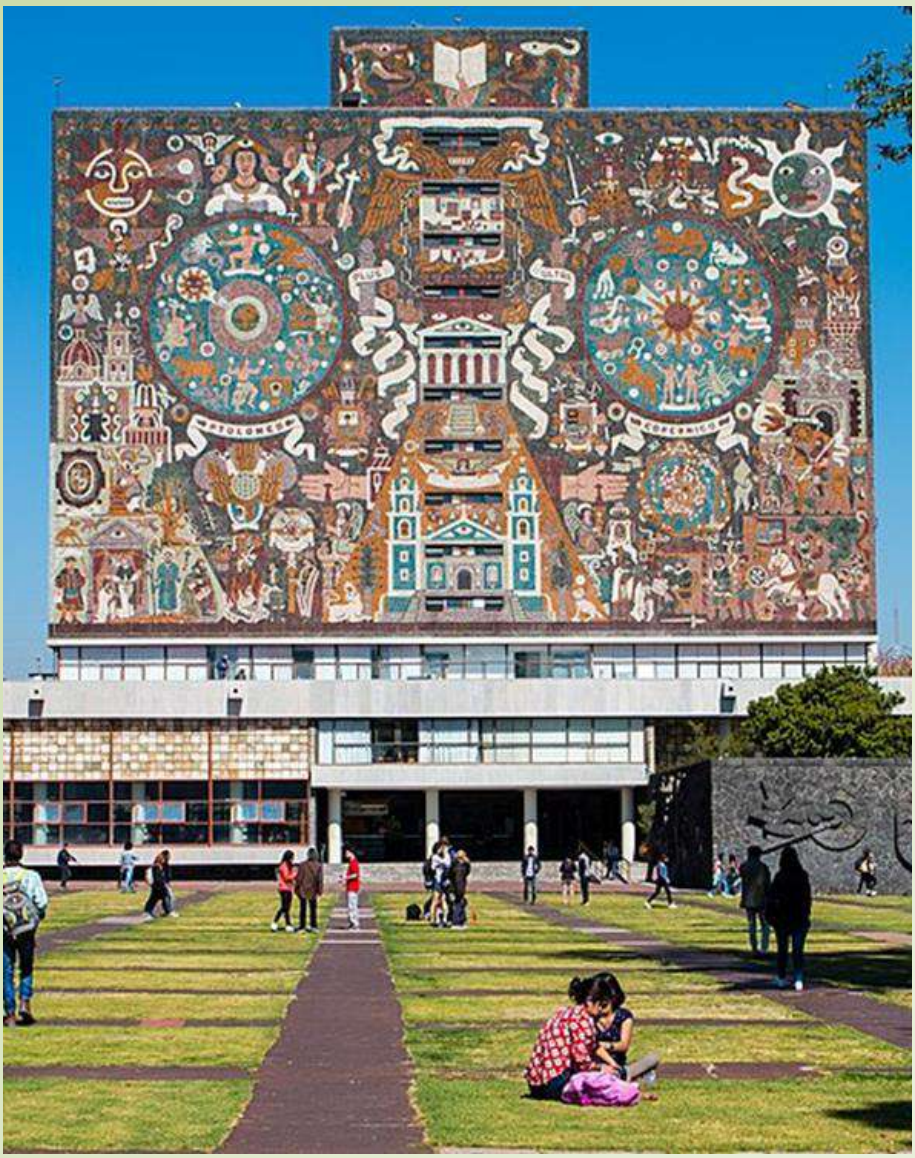
REVISTA DE POLITICA FISCAL

NÚMERO 17 – julio/agosto, 2022

www.fundef.org/**SISA.**htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado



«NUESTROS JÓVENES EN LA EMIGRACIÓN»

Mucho se habla y aparentemente con gran preocupación sobre las elevadísimas cifras del paro juvenil en España. Con no ser dichas cifras menores y siendo preocupantes, lo cierto es que no reflejan la realidad, que podría ser aún peor. Tengamos en cuenta que de esas cifras se han restado todos aquellos jóvenes que abandonaron nuestro país en busca de oportunidades que aquí no tenían. Además, únicamente se han restado las cifras oficiales, muy inferiores a las reales, como vemos con más detalle en las notas recogidas en el apartado “Una cuestión previa o de orden”. Por tanto, los resultados de los cálculos oficiales no son fiables, beneficiando falsamente a las cifras de creación de empleo y de paro juvenil.

Continúa en páginas interiores …

DISTRIBUYE: FUNDACION PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

IMAGEN DE PORTADA:

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO (Ciudad de México – México)

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO
Vista del edificio de biblioteca decorado con el mural Representación Histórica de la Cultura, que realizó el artista mexicano Juan O'Gorman. / Sitio web oficial de la universidad
Autor: Paula Kindsvater
Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International

Como en números anteriores, ilustramos este de Sisa, Alcabala y Papel Sellado con algunas imágenes. En esta ocasión se trata de edificios notables de algunas universidades, en su mayoría europeas. Estas universidades no están elegidas al azar, ya que la elección se ha hecho como homenaje a "nuestros jóvenes emigrantes" de los que hablamos en las notas recogidas en el apartado "Una cuestión previa o de orden" de la revista. Son todas ellas universidades por las que de un modo u otro han pasado los jóvenes con los que hemos hablado para recoger sus vivencias e impresiones relativas a la experiencia de la emigración. En general estas universidades gozan de gran prestigio y tradición y junto a las imágenes hemos puesto enlaces a más información sobre cada una de ellas.

Para la imagen de portada hemos elegido el edificio de la biblioteca de la Universidad Nacional Autónoma de México. El Campus Central de la Universidad Nacional Autónoma de México, es una muestra de la arquitectura, diseño y arte nacional de más de 60 arquitectos, ingenieros y artistas, quienes crearon un conjunto monumental ejemplar del modernismo del siglo XX. El Campus, cuenta con abundantes murales y esculturas que se integran perfectamente a los monumentales edificios.

El origen de esta universidad está en la Real y Pontificia Universidad de México fundada en 1551, como tantas otras hispanoamericanas cuya fundación data del siglo XVI y siguientes. Son las llamadas *universidades virreinales*. Como decimos el origen de muchas de ellas está en las primeras fundaciones del siglo XVI, pero destacaremos aquí solo las que han estado en funcionamiento continuo desde su fundación, siendo además las seis más antiguas de todo el continente americano. Portugueses, holandeses, franceses o británicos nunca podrán apuntarse este mérito en relación a sus territorios americanos:

- Real y Pontificia Universidad de San Marcos, Lima, Perú, por Real Provisión del 12 de mayo de 1551, actual Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- Pontificia Universidad de Córdoba, Córdoba, Argentina, 1613, actual Universidad Nacional de Córdoba.
- Real y Pontificia Universidad de San Francisco Xavier, Sucre, Bolivia, 1624, actual Universidad Mayor Real y Pontifica San Francisco Xavier de Chuquisaca.
- Real y Pontificia Universidad de San Carlos Borromeo, Ciudad de Guatemala, Guatemala, por Real Cédula del 31 de enero de 1676, actual Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Real Universidad de San Antonio Abad, Cuzco, Perú, 1692, actual Universidad Nacional de San Antonio Abad del Cuzco.
- Real y Pontificia Universidad de San Jerónimo, La Habana, Cuba, 1721, actual Universidad de La Habana.

«NUESTROS JÓVENES EN LA EMIGRACIÓN» - Índice de imágenes (universidades)

Índice de imágenes:

01. Universidad nacional autónoma de México ..... portada
02. Universidad de Lieja (Valonia-Bélgica) 9
03. Universidad de Dundee (Escocia-UK) 10
04. Universidad de Newcastle (Inglaterra-UK) 16
05. Universidad de Saint Andrews (escocia-UK) 16
06. Universidad de Múnich (Alemania) 28b
07. Universidad Cafoscari de Venecia (Italia) 89
08. Universidad de Cambridge (Inglaterra-UK) 90
09. Universidad de Alcalá de Henares (España) 96
10. Universidad de Nancy (Francia) 96b
11. Universidad de Friburgo de Brisgovia (Alemania) 123-124
12. UIMP (Cantabria-España) 140
13. Universidad de Estrasburgo (Francia) 140b
14. Universidad de Riga (Letonia) 152

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO ®

REVISTA DE POLITICA FISCAL

NÚMERO 17 – JULIO/AGOSTO, 2022

© A los efectos del artículo 32 del Real Decreto Legislativo 1/ 1996, el editor se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización (especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de la presente publicación).

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

https://www.fundef.org/

Sisa, Alcabala y Papel Sellado

Nº. 17: JULIO-AGOSTO, 2022

Sisa, Alcabala y Papel Sellado… en la red: https://fundef.org/sisa.htm

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

(https://fundef.org/)

Madrid (España)

Editor y responsable de contenidos:
JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA
Abogado (ICAM. No ejerciente)
Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)
Miembro de la AEDAF (No ejerciente)
https://hojasazulestucan.es/
https://twitter.com/Principeduero

Redacción
Aurora Arráez Lorente: Coordinación editorial
Teodoro Estrada Martín: Diseño y maquetación electrónica

Secciones:
Federico R. Alvarez Romero: «Legislación».
Aurora Arráez Lorente: «Revistas, Autores y Libros».
Teodoro Estrada Martín: «Doctrina Administrativa», «Revistas, Autores y Libros».
José María López Geta: Jurisprudencia.

Distribución: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ISSN: **2695-9410**
Depósito legal: **electrónico**
«**Sisa, Alcabala y Papel Sellado**» es una marca mixta registrada en la Oficina Española de Patentes y Marcas (Marca Nº. **4.084.527**)

Todas las personas participantes en la edición y distribución de «Sisa, Alcabala y Papel Sellado…», lo hacen exclusivamente en calidad de voluntarios/colaboradores a los que se refiere la normativa reguladora de los Fundaciones, en particular la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.

«***Sisa, Alcabala y Papel Sellado…»,*** Revista de Política Fiscal, se edita -sin propósito de desarrollar actividad económica alguna- con la finalidad exclusiva de colaborar con las actividades y fines propios de Fundación para la Promoción de los Estudios, de modo que dicha entidad pueda poner gratuitamente a disposición de sus beneficiarios/as, y otras personas amigas, normativa, análisis, comentarios, informes y estudios, doctrina de autores, administrativa y jurisprudencial, que versen sobre el ingreso y el gasto público. El editor y responsable de contenidos, así como Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros (FUNDEF) no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas físicas y jurídicas que procedan o de dejen de proceder conforme alguno de los contenidos de la Revista. Las solicitudes de rectificación o el ejercicio de réplica deberán dirigirse por escrito al domicilio de FUNDEF: C/ Caleruega, 18, 28003 MADRID.

PRESENTACIÓN

«*Las Fuerzas Armadas, constituidas por el Ejército de Tierra, la Armada y el Ejército del Aire, tienen como misión garantizar la soberanía e independencia de España, defender su integridad territorial y el ordenamiento constitucional* (Artículo 8.1 CE)

«*Las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, bajo la dependencia del Gobierno, tendrán como misión proteger el libre ejercicio de los derechos y libertades y garantizar la seguridad ciudadana* (Artículo 104 CE)

«El extraño caso del doctor Jekyll y el señor Hyde»

(«El trastorno psiquiátrico que hace que una misma persona tenga dos o más identidades»)

En días del mes de septiembre de 2022

José María López Geta. Editor

Con el deseo de que amigos y amigas -que tenéis la amabilidad de admitir el envío de «SISA»- hayáis disfrutado de unas felices vacaciones, iniciamos, con el presente número [17] de «SISA», una nueva temporada con algunas novedades; así, vistas las sugerencias que nos han llegado, hemos decidido que la información económico-financiera pase a constituir una segunda parte de «SISA» que se distribuirá próximamente. Queremos hacer público nuestro agradecimiento a tantas personas amigas que han reconocido el esfuerzo realizado por nuestra parte para contribuir en la difusión de la información económico-financiera elaborada por prestigiosas instituciones, públicas y privadas.

Somos conscientes, de que en estos convulsos tiempos más que nunca es preciso disponer de una información fiable para la toma de decisiones, pues sabido es que la política económica «manda» sobre la política fiscal (ingreso y gasto público). Y puestos a abordar cambios, la sección «La condición humana» (ahora la especialmente relacionada con la utilización de los fondos públicos frecuentemente enjuiciada por los Tribunales de Justicia) pasa a esa segunda parte antes anunciada.

Cerrábamos la presentación anterior («SISA-16») con una invocación cinematográfica («Lo que el viento se llevó») al hilo de la «explosión» vacacional que ha movido a la ciudadanía en el verano/2022, justificada, por otra parte, después de tantos sufrimientos y sacrificios. Y volvemos, con alguna actualización, a aquella invocación:

«Y el mañana está ahí, es el Otoño/2022, y muy probablemente Rhett Butler no

> *volverá, como tampoco la maternal «Mammy», y solo con el esfuerzo de todos, con solidaridad, la «Tara» feliz regresará. Pero, a no tardar, cuando los que dicen velar por la «gente» se vayan/los echemos, nos darán la misma respuesta que Rhett («Lo que el viento se llevó») daba a Escarlata. Preguntaba Escarlata: «Si te vas, ¿adónde iré yo, qué será de mí»; y respondía Rhett: «**FRANCAMENTE QUERIDA, ESO ME IMPORTA UN COMINO**»*

Y ya estamos a las puertas del otoño/2022, con el advenimiento de unos hechos y circunstancias cuya enumeración exhaustiva podría considerarse un auténtico ejercicio de masoquismo. En fin, crisis energética, frenética alza de los tipos de interés, inflación desbocada y soluciones de corte comunista tan lejos de los principios que inspiran la Constitución Española; **un PIB «con respiración asistida»;** en definitiva, de no tomarse medidas por la UE, una economía, la española, que se dirige aceleradamente hacía la «Estanflación» (reducción del PIB, desempleo masivo, inflación desmesurada).

Y, en particular, qué decir del descontrol del gasto público que ya se iniciara con los «repugnantes viernes sociales» (Expansión. 28.03.2019. M.A. Belloso) que hicieron una «gran y eficaz aportación» al déficit de 2019 actualmente superado con creces. Cualquiera que trate de resolver la situación, y como ya tiene acreditada la experiencia, el gasto estructural es tal que desdichadamente «quien esté, o venga» acudirá al incremento del esfuerzo fiscal de la ciudadanía media que, por si no tuviera poco, ya está sufriendo una reforma fiscal «silenciosa» como la que supone el **artificial ensanchamiento de las bases imponibles fruto de la galopante inflación.**

Y de ese incremento fiscal, probablemente no nos librará nadie pues como dijera (2019, «participación en Foro La Toja, citando a W. Churchill») aquél político «de cuyo nombre no quiero acordarme» [campeón de la «Noluntad»]: lo **primero que tiene que aprender un político es «comerse sus propias palabras»**; tal cita la hacía el «Noluntad» para justificar que C. Montoro «*fuera diciendo por ahí que bajaría los impuestos*»; en definitiva, para justificar que la propia «Noluntad» fomentara medidas fiscales [elaboradas por el dicho Montoro tal que «utillero de postín»] que en varias ocasiones el Tribunal Constitucional, ¡y mira que es difícil!, declaró inconstitucional [sin más consecuencias que el «afeamiento de las conductas políticas»] y por las que el TJUE tiene condenado al Reino de España.

Y una vez más. el aumento del esfuerzo fiscal de la ciudadanía se justificará por la necesidad imperiosa de mantener el «Estado de bienestar» cuyo contenido depende de las aspiraciones políticas **de los que llegan apresuradamente** [como si el mundo estuviera llegando a su final] **a participar de la tarta** que son para ellos los fondos públicos, su abrevadero providencial. Tarta de la que no pueden participar miles de ciudadanos jóvenes que salen de España para mejorar su educación en Universidades extranjeras y/o encontrar un empleo fuera de España, lejos de sus familias y amigos; jóvenes que no figuran en los censos de «paro juvenil» nacional; jóvenes, muchos ellos, que «***no se han ido, que los hemos echado***». A propósito de este último apunte, TEODORO ESTRADA, con su habitual sensibilidad, ha elaborado unos comentarios cuya lectura aconsejo pues glosa con gran realismo una situación que conoce de primera mano.

Como comprobarán las personas amigas que decidan leer el presente número de «SISA», la portada de la revista la ocupa la imagen de una de las Universidades más

emblemáticas de Hispano-América (nos negamos a utilizar la denominación «Latino América»). En tiempos en que desde aquellas tierras lejanas se están imponiendo las tendencias «indigenistas», el rencor a España, no está de más recordar cómo, apenas trascurridos unos pocos años desde que C. Colón pisara por primera vez tierras americanas, comenzaron a fundarse por aquellas tierras Universidades en las que, por cierto, estudiaron tantos y tantos «criollos» que precisamente fueron los que ningunearon, no solo a los mestizos e indígenas, también a los que como ellos, nacidos en tierras americanas, eran fruto de la mezcla de razas europeas.

Apenas han transcurrido tres años desde que «Don Noluntad» hiciera el panegírico (Foro La Toja, antes citado) de lo alcanzado en todos los órdenes materiales por España, hay indicios (y no solo por razón de la Covid-19) que deben preocuparnos. A uno de esos síntomas/indicios se refería el editorial del Diario "EL MUNDO" (04.09.2022) titulado «URGE UN PACTO DE ESTADO POR LA SANIDAD PÚBLICA» («Aumento de la mortalidad. La atención primaria colapsada»). Dada nuestra incapacidad para exponer la cuestión de manera más expresiva, permítasenos reproducir los primeros párrafos de ese editorial:

«HOY NOS hacemos eco de una coyuntura sanitaria que apenas ha encontrado recorrido en los últimos meses y que, sin embargo, dada su envergadura requiere de una explicación a la ciudadanía y de una respuesta política de urgencia por parte de las autoridades. Según datos del Sistema de Monitorización de la Mortalidad Diaria, la mortalidad se ha disparado en lo que va de año un 56% respecto al mismo periodo de 2021.

***Es decir, dos años después de la pandemia continuamos registrando un exceso de muertes que escapa de la curva común de la estadística**. En concreto, 30.657 fallecidos más. Desde un análisis pausado y sin caer en el alarmismo, debemos incidir en que se trata de una desviación lo suficiente marcada como para tratar de examinar sus causas y exigir a la clase gobernante una radiografía pública de lo ocurrido, única vía para poder atajarla y que no se expanda más en el tiempo.*

*La primera lectura muestra que aún se están recogiendo las secuelas del colapso producido por el COVID en el sistema sanitario. Y desde múltiples prismas. En lo referente a la enfermedad, pese a que la pandemia se puede dar por superada el virus continúa cebándose con el segmento demográfico más vulnerable. **Entre nuestros mayores, la incidencia reviste mayor mortalidad pese a los avances en la vacunación** y en la disminución de casos. Además del efecto del virus en la salud, también hay que ser conscientes de que **la congestión sanitaria obligó a los centros de atención primaria y hospitales a atender casi en exclusividad casos de gravedad**, postergando el tratamiento de otras dolencias como las crónicas que, quizá sin exigir la urgencia de atención de otras enfermedades, sí pudieron derivar en complicaciones.*

La consecuencia directa de lo descrito es el aumento de las listas de espera. Un ejemplo de ello es que 706.740 personas llevan más de seis haciendo cola para entrar en el quirófano y operarse.

***Exceptuando la pandemia, es el peor registro histórico desde que en 2003 se transfirieran las competencias sanitarias a las CCAA.* [...].**

Y a todo esto, el protagonista -de cuyo nombre tampoco quiero acordarme- de los «repugnantes viernes sociales» (para que nos olvidásemos de ellos, las reuniones del Consejo de ministros comenzaron a celebrase los martes), al modo del Doctor Jekyll nos ha ido desvelando uno a uno más de sus engañosos perfiles, entre ellos el «Hayde comunista». Así pues, se trata del empobrecimiento de la población apropiándose de sus recursos para luego, como generador primario de los mismos, repartirlos generosamente con la vista puesta en procesos electorales. **Esta y otras «filosofías», están detrás de la resistencia a la deflactación de las Tarifas del IRPF** que está ya emprendida por las Diputaciones Forales Vasca (primero un 1,5 % y luego un 4%) y Comunidad de Madrid, decididas a que sean los ciudadanos los que elijan cómo y dónde gastar, lo cual al final genera importantes ingresos públicos por razón de los tipos elevados de los Impuestos sobre el Valor Añadido y Especiales.

Cada día se abre más paso la idea de que lo más conveniente es que la UE vuelva a la CEE que fue, al espíritu de los fundadores; así lo está demostrando el día a día de decisiones desafortunadas como la «lucha contra el cambio climático» [la dichosa Agenda 20-30], la existencia de Órganos comunitarios plagados de burócratas incapaces de actuar eficazmente en casos de crisis globales [con una Comisión Europea presidida actualmente por una persona demostradamente incompetente y elegida por su «señora»], la desdichada supresión de autarquías básicas que están dejando inertes ámbitos básicos de la vida económica de los Países (en España, agricultura y ganadería, transporte y otros sectores, que han demostrado eficacia y suficiencia salvadora en los tiempos de la Covid-19).

En los tiempos actuales, particularmente los miembros de la UE necesitados imperiosamente de recursos financieros están sometidos a la servidumbre del Reglamento (UE) 2021/241 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de febrero de 2021, por el que se establece el Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (otra eufemística elucubración de los sabios de la UE). Pues bien, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España enviado por el Gobierno español a la Comisión Europea, y entendida como medida de «adaptación del sistema impositivo español a la realidad del siglo XXI», se ha producido la modificación de la normativa reguladora del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (inicialmente contemplada en el artículo 5 de la Ley 16/2013).

En su disposición final primera, la Ley 14/2022 [**de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública** (BOE de 9 de julio de 2022)] cambia la regulación del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero que se contiene en el artículo 5 de la Ley 16/2013.

Dejando a un lado la cuestión de la **detestable práctica administrativa** seguida (la modificación llevada a cabo por su disposición final nada tiene que ver con el objeto de la Ley 14/2022), lo sustancialmente destacable es que se produce un cambio radical en la configuración del tributo que se plasma principalmente en la nueva definición del hecho imponible: se viene a gravar directamente la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o la tenencia irregular de los gases fluorados que forman parte del

ámbito objetivo del impuesto [queda atrás el hecho imponible constituido por la venta o entrega de los gases al consumidor final].

El cambio en la configuración del hecho imponible trae consigo importantes modificaciones en materia de contribuyentes y devengo. Principal actor que la nueva configuración trae a escena es el almacenista: el gravamen se difiere hasta el momento en el que éste entregue los productos sujetos a un adquirente que no ostente tal condición. La guinda del nuevo «pastel tributario» se ponía con el **Real Decreto 712/2022** (BOE 209/2022, de 31 de agosto) por el que se aprueba *el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (*con entrada en vigor el 1 de septiembre de 2022*)* que venía a sustituir, también con efectos de 1 de septiembre de 2022, al aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, que la Ley 14/2022 derogó.

También en breve apunte, señalaremos que el nuevo Reglamento (en su artículo 5), presta particular atención a la antes citada figura del almacenista: «A solicitud del interesado, la oficina gestora correspondiente a su domicilio fiscal podrá autorizar como almacenistas de gases fluorados a las personas físicas o jurídicas o a las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre».

En el mismo BOE antes citado (BOE 209/2022, de 31 de agosto), se publicaba la **Orden HFP/826/2022, de 30 de agosto,** por la que *se aprueba el modelo 587 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación» y el modelo A23 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución», se determinan la forma y procedimiento para la presentación de los mismos, y se regulan la inscripción en el Registro territorial y la llevanza de la contabilidad de existencias*. Dicha Orden, con efectos 1 de septiembre de 2022, deroga las siguientes disposiciones:

1. Orden HAP/685/2014, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 587 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación», y se establece la forma y procedimiento para su presentación.
2. Orden HAP/369/2015, de 27 de febrero, por la que se aprueba el modelo 586 «Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero», y se establece la forma y procedimiento para su presentación, y se modifican las claves de actividad del impuesto recogidas en el anexo III de la Orden HAP/685/2014, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 587 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación», y se establece la forma y procedimiento para su presentación.
3. Resolución de 28 de enero de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo de tarjeta de inscripción en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Tal cláusula derogatoria, debe ser aplicada con la vista puesta en las cuatro disposiciones transitorias que incluye la Orden de referencia y que resuelven las cuestiones relativas a la aplicación de las normas en función de su vigencia:

- ☑ Disposición transitoria primera. Obligaciones de llevanza de contabilidad de existencias a la entrada en vigor de la Ley 14/2022, 8 de julio, de modificación de

la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública.

- ☑ Disposición transitoria segunda. Contabilidad de existencias correspondiente al mes de septiembre de 2022.
- ☑ Disposición transitoria tercera. Autoliquidación correspondiente al segundo cuatrimestre de 2022.
- ☑ Disposición transitoria cuarta. Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero realizadas desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de agosto de 2022.

Y el día 13 de septiembre de 2022, el Instituto Nacional de Estadística daba a conocer que la tasa de variación anual del IPC del mes de agosto se ha situado en el 10,5%, tres décimas por debajo de la registrada en julio, y una décima más de la prevista por el propio INE para dicho mes agosto/2022. La tasa anual de la inflación subyacente ha aumentado en tres décimas, alcanzando el 6,4% representando el mayor incremento desde el año 1993.

Tasas de inflación que han proporcionada al Tesoro Público en el primer semestre de 2022 la cifra de ingresos extra de 22 mil millones de euros, de los que en torno a los 7.900 millones proceden del IVA en su mayor parte por el gravamen de las compras que «sí o sí» ha de hacer la ciudadanía En fin, el Estado más rico (y dilapidador) y la ciudadanía más pobre: y así encaramos el segundo semestre del año 2022;sombrío panorama que empalidece la trascendencia que para el ordenamiento jurídico tributario vigente han tenido otras normas puestas en general conocimiento durante julio/2022:

- Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE 157/2022, de 1 de julio)

- Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad (BOE 179/2022, de 27 de julio)

- Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, por la que se establecen normas que faciliten el uso de información financiera y de otro tipo para la prevención, detección, investigación o enjuiciamiento de infracciones penales, de modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y otras disposiciones conexas y de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 181/2022, 29 de julio).

Y para ir terminado, recordaremos, de un lado, que en las Secciones correspondientes de «SISA-17» lector/a encontrará: (i) el análisis de las disposiciones más relevantes de la producción normativa estatal en los meses de julio y agosto; (ii) las más novedosas Sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la UE: (iii) la siempre útil doctrina administrativa de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y

Función Pública. No falta en «SISA-17», la siempre interesante guía de importantes publicaciones en materia tributaria.

Por otro lado, y en lo que hace al PODIUM de autores, daremos cuenta que la redacción de «SISA» ha situado en él a ALFONSO MAS ORTIZ (Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cádiz [España]) por su trabajo: «**Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda: Volatilidad e inseguridad. Recorte a la bonificación en 2022**».

****

UNIVERSIDAD DE LIEJA (Valonia – Bélgica)

Fachada del edificio principal de la Universidad de Lieja / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Estrada-Arráez

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International

UNIVERSIDAD DE DUNDEE (Escocia – UK)

Universidad de Dundee, edificio Scrymgeour / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Ydam

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported

UNA CUESTIÓN PREVIA O DE ORDEN

«*NUESTROS JÓVENES EN LA EMIGRACIÓN*»

✍ **Teodoro Estrada Martín**

«D. Phelippe II, en Aranjuez, año 1559 a 22 de Noviembre, publicose en Toledo a 28 del dicho mes, estando allí la Corte.

Porque somos informados que, como quiera que en estos nuestros Reinos ai insignes Universidades, i Estudios, i Colegios, donde se enseñan, i aprenden, i estudian todas artes, i facultades, i sciencias, en las quales ai personas mui doctas, i suficientes en todas sciencias, que leen, i enseñan las dichas facultades, todavía muchos de nuestros subditos, i Naturales, Frailes, Clerigos, i Legos salen, i vàn à estudiar, i aprender à otras Universidades fuera Reinos, de que ha resultado que en las Universidades i Estudios de ellas no ai el concurso, i freqüencia de Estudiantes, que avria, i que las dichas Universidades vàn de dia en gran diminucion, i quiebra; i otrosi los dichos nuestros subditos, que salen fuera de estos Reinos a estudiar, allende del trabajo, costas, i peligros, con la de los Estrangeros, i otras Naciones, se divierten, i distraen, i vienen en otros incovenientes,…

… fue acordado que mandar, i mandamos à todas las Justicias de nuestros Reinos, i à todas otras qualesquier personas de qualquier calidad que sean, à quien toca i atañe lo en esta lei contenido, i que los que fasta agora, i al presente estuvieren, i residieren en las tales Universidades, Estudios, i Colegios, se salgan, i no estèn mas en ellos dentro de quatro meses despues de la data, i publicacion de esta nuestra lei, i que las dichas personas que contra lo contenido, i mandado en esta nuestra Carta, fueren, i salieren à estudiar, i aprender, i enseñar, leer, i residir, ô estàr en las dichas Universidades, Estudios, i Colegios fuera de estos nuestros Reinos, ô los que, estando ya en ellos, no salieren, i partieren fuera dentro del dicho tiempo, sin tornar, ni bolver à ellos, seyendo Eclesiasticos, Frailes, ô Clerigos, de qualquier estado, dignidad, ô condicion, sean avidos por estraños, i agenos de estos Reinos, i pierdan, i les sean tomadas las temporalidades, que en ellos tuvieren, i los legos cayan, è incurran en perdimiento de todos sus bienes, í destierro perpetuo de estos Reinos; i que los grados, i cursos que en las tales Universidades, estudiando, i residiendo en ellas contra lo por Nos en esta Carta mandado, hicieren, no les valgan, ni puedan valer à los unos, ni à los otros para ninguna cosa, ni efecto alguno,… »

[Pragmática de Felipe II, fecha en Aranjuez, 22 de noviembre de 1559].

Esta *pragmática* es muy a menudo considerada como el punto final del humanismo español y con ella, dictada en 1559 por Felipe II, comenzó nuestra larga tradición de aislamiento solo interrumpida en muy breves y honrosos periodos de nuestra historia. Estuvo vigente, con más o menos éxito, durante siglos. Aunque hay mucho debate al respecto, parece que la principal razón de esta pragmática fue que a Felipe II, influenciado por sus confesores y asesores eclesiásticos, le preocupaba que nuestros eruditos volviesen contaminados por las herejías, el protestantismo, el humanismo y el librepensamiento europeos. Pero estas preocupaciones de Felipe II vinieron muy bien a otros y seguramente también tendría que ver con esto la intención de eliminar la competencia de otras universidades o el intento de quitar poder a los jesuitas y por supuesto una forma, otra vez más, de velar por los intereses de la Iglesia Católica que, históricamente ha mantenido una situación de privilegio en todo lo relacionado con la educación en general y la superior en particular. Por suerte y aunque se aplicó con dureza, estamos hablando de españoles, habituados históricamente a soportar y esquivar leyes injustas, tal vez por eso y por la dificultad en aplicar la norma hay constancia de la continuidad de la presencia de ilustres españoles en

universidades europeas, aunque en menor medida a partir de esta pragmática y muchas veces, a costa del destierro definitivo.

Pero si pretendemos hablar de la emigración masiva de nuestros jóvenes como consecuencia de las últimas crisis económicas alguien se planteará que esta pragmática no parece tener mucho que ver. Con la citada pragmática se empezó confiscando los bienes, e incluso en algún caso aplicando medidas aún más severas a los que pretendían aprender algo en universidades no católicas fuera de España, cosa que parece que no ocurre ahora mismo, pero en la actualidad lo que hemos hecho, cultivando esa tradición de aislamiento, es ponerles puentes de plata y una vez que se han ido, ignorarles, poner dificultades a su regreso o incluso entorpecerles por todos los medios su derecho a ejercer la ciudadanía española (*«…sean avidos por estraños, i agenos de estos Reinos…»*).

El "Nuestros" del título de estos apuntes no está puesto al azar, no pretende ser posesivo, simplemente pretende hacer hincapié en su pertenencia a nuestro país. No podemos olvidarnos de ellos y convertirlos en simples estadísticas que beneficien los intereses de algunos. Nunca podrán ser *«…avidos por estraños, i agenos de estos Reinos…»* por mucho que se empeñen en ello ciertos sectores.

Las fuentes oficiales estiman en 250.000 las personas que salieron de España entre 2008 y 2012 (la sangría continuó en años posteriores prolongándose hasta la actualidad con la crisis del COVID19 por el momento, pero estos son los datos oficiales de los que disponemos). Sin embargo, los datos oficiales están basados en las bajas padronales que se producen solo si los emigrados se dan de alta en los consulados de España en el exterior. Esta inscripción muchas veces no se realiza, aunque la persona viva fuera durante años, por lo que esta cifra podría rondar las 700.000 personas según otros estudios, como el que en 2013 realizó la socióloga Amparo González-Ferrer, investigadora del CSIC (a día de hoy podríamos hablar de que se ha superado con creces el millón, teniendo la certeza de que nos quedamos cortos). Por cierto, no olvidemos que estas cifras se restan de las del paro en España y no hay que hacer muchas cuentas para ver que, al restar únicamente las oficiales, muy inferiores a las reales, los resultados no serán fiables, beneficiando falsamente a las cifras de creación de empleo.

Para justificar esa falta de inscripción en los consulados solo hay que preguntar a los protagonistas que nos hablarán de que el acceso a las oficinas consulares es complicado y su funcionamiento es bastante penoso: sedes electrónicas que no funcionan, obsesión por el presentismo innecesario, trámites sobre los que es imposible conseguir información fiable y distancia física con el lugar de residencia, entre otros. Además, está esa clara intención de limitar sus derechos ciudadanos de la que hablábamos antes. Veamos un ejemplo:

Desde enero de 2011 los españoles residentes en el extranjero estaban obligados a lo que se ha dado en llamar "rogar" su voto como consecuencia de la reforma electoral (Ley Orgánica 2/2011) pactada por PP, PSOE y CiU [Artículo 75. Ejercicio del voto por personas que viven en el extranjero: …*los españoles inscritos en el censo de los electores residentes-ausentes que viven en el extranjero deberán formular mediante impreso oficial la solicitud de voto…*]. Esto hacía casi imposible el voto desde el exterior por lo engorroso de los trámites necesarios y por la ineficacia, intencionada o no, de las autoridades españolas (en la mayoría de los casos, la documentación necesaria para ejercer el voto llega incompleta a los ciudadanos o cuando las elecciones ya se han celebrado).

No queremos pensar mal, pero en las elecciones previas al 2011 (generales de 2008, autonómicas parciales de 2008, 2009 y 2010, parlamento europeo 2009) pudo verse la orientación mayoritaria del voto por correo de los expatriados, y tal vez dicha orientación no era del agrado de nuestros gobernantes, por lo que la práctica de "*rogar*" el voto parece expresamente diseñada para dificultar su participación en las elecciones, haciéndola caer claramente entre nuestros emigrantes: En las elecciones al parlamento europeo de 2014, solo participó un 1,84 % de los casi dos millones de censados en el extranjero. En las elecciones generales de noviembre del 2011 la participación de los expatriados bajó en torno a un 90% en relación a las generales de 2008, antes de la reforma

legal. Estas afirmaciones pueden ser opinables o parecer una acusación o una sospecha grave sobre las perversas intenciones de nuestros políticos, pero lo cierto es que los datos las respaldan.

En realidad, la inscripción en los consulados no aporta ningún beneficio y sí muchas pérdidas: pierdes el derecho a la atención sanitaria cuando vuelves de vacaciones, no se puede participar en la adjudicación de viviendas sociales o en la percepción de otros beneficios sociales, pierdes el derecho a voto en las elecciones municipales en tu pueblo al que se supone que quieres regresar en algún momento. En honor a la verdad todas estas pérdidas tienen sentido, ya que, al menos dentro de la Unión Europea, esos derechos los adquieres en el país de destino incluso en mejores condiciones (La vivienda está protegida y los precios del alquiler regulados, por lo que es más fácil encontrar vivienda a precios más bajos que en España, los derechos sociales son manifiestamente mejores, adquieres el derecho a voto en la ciudad de residencia aun siendo extranjero, etc.) lo que contribuye a que cada vez y cuanto más tiempo pasa sea aún más difícil regresar y no deja de tener un componente emocional importante, como mínimo resulta llamativo que si vuelves de vacaciones y necesitas asistencia médica tengas que utilizar la Tarjeta Sanitaria Europea, es decir eres extranjero en tu país de origen. Subconscientemente el mensaje es que has pasado a ser español de segunda categoría.

Lo cierto es que la falta de inscripción en los consulados no impide en absoluto llevar una vida normal en el país de destino. Además, los requisitos para realizar la inscripción en el consulado, en muchos casos, no se pueden cumplir hasta pasados meses o incluso años de la llegada al nuevo país; es habitual que tu situación legal en el país de destino esté totalmente tramitada y resuelta en un par de días, mientras que puede costar meses de trámites la regulación de tu situación legal en el consulado español. Muchos de nuestros jóvenes emigrantes, después de la aparición del voto *rogado* en 2011 y solo por este tema, dejaron de inscribirse en los consulados o incluso volvieron a empadronarse en el domicilio familiar en España, aunque su residencia permaneciese fuera, y en muchos casos hacían coincidir al menos parte de sus vacaciones con las elecciones en España o incluso, quienes económicamente podían permitírselo, organizaban un viaje a España exclusivamente para poder ejercer su derecho al voto de forma presencial. En cualquier caso, hay que venir a España de todos modos cuando te toca renovar el DNI. ¿Por qué este trámite no puede hacerse en los consulados? Conocemos la respuesta oficial, pero no nos convence en absoluto y además podría darse una solución a este tema solo poniendo un mínimo de interés.

A pesar de todo algunos consiguen volver. Decimos a pesar de todo, porque para volver también les ponemos pegas:

> «*No podemos admitir tu solicitud porque, después de tu estancia en el extranjero, estás sobrecualificado, tu currículum es superior a lo habitual y NOS HARÍAS SOMBRA*»

Esto es una contestación real casi literal a una solicitud para ocupar en España un puesto de trabajo (en una universidad pública) prácticamente idéntico al que se venía ejerciendo durante años en otro país de la UE, eso sí con menos de la mitad de la remuneración. Y a pesar de la poca vergüenza que manifiesta la contestación esta persona tuvo suerte, porque al menos le contestaron; lo habitual es que a cualquier demanda de empleo en España no se molesten ni en contestarles, ni un acuse de recibo automático como cortesía. Además, están los trámites administrativos para reintegrarte plenamente a tu país, que tampoco facilitan mucho las autoridades.

Pero esto y mucho más que se nos queda en el tintero solo es la parte más visible; también hay que tener en cuenta como algo fundamental el factor emocional, la morriña (tal y como la define el diccionario de la RAE), el desarraigo, el distanciamiento de la familia, los amigos y el entorno. Todos o casi todos nuestros emigrantes han sufrido en propia carne la discriminación, la exclusión y la diferencia de trato por el hecho de ser extranjeros en el país de acogida y a veces incluso en el suyo propio a su regreso. Todo esto no aparece en las estadísticas oficiales, pero deja cicatrices en muchos casos imborrables. Esta diferencia de trato puede sentirse sin necesidad de ser

emigrante: Cuando en algunos países europeos vas un domingo al mercadillo se te nota de lejos que eres turista; compras algún recuerdo, algo típico y el trato que te dan es exquisito, eres turista, vas a dejarte el dinero y ellos lo saben. Pasas por el supermercado y compras algunas cervezas (hay que probar su cerveza tan afamada) y unas gafas de presbicia para salir del paso porque te has sentado encima de las que traías de España… se sigue notando a la legua que estás de visita. Pero como estás visitando a tu hijo y quieres conocer el país no solo como turista, al día siguiente te ofreces a hacer la compra y vuelves al mismo supermercado, esta vez con el carrito y con la lista de la compra. No parece muy difícil, la moneda es la misma, los precios, los productos y marcas prácticamente también; lo que ocurre es que ya no tienes pinta de turista, ahora pareces un emigrante y te lo notan… ya no te sueltan las cuatro palabras que conocen de Castellano para hacerse los simpáticos, ahora te ponen mala cara cuando se dan cuenta que no sabes nada de su idioma. El trato cambia notoriamente.

Son muy pocos los que no han sufrido esos *traumas de la emigración* conocidos como "*duelo migratorio o Síndrome de Ulises*", y esos pocos que no lo sufren son generalmente personas económicamente acomodadas cuya salida no ha tenido nada que ver con cuestiones económicas, es decir la mayoría de los que aparecen en programas como "Madrileños por el mundo", "Españoles por el mundo" y otros programas similares, que no reflejan en absoluto la realidad de la mayoría de nuestros emigrantes; nos consta por experiencia casi directa que estos programas están manipulados y en muchos casos obligan a contar a los protagonistas lo que dice el guion que marca la productora.

En estas situaciones es habitual que se haya hecho necesaria la formación de grupos de apoyo mutuo, apoyo que no prestan las instituciones que deberían hacerlo, para superar las pérdidas asociadas a la experiencia migratoria y en este sentido han surgido iniciativas de apoyo a emigrantes como "*volvemos.org*" que presta apoyo para favorecer el retorno de emigrantes, o "*La marea granate*" entre otras (se llama "granate" como el color del pasaporte español, símbolo de "*nuestra emigración forzada*").

Durante las dos últimas décadas se han hecho populares expresiones como "*fuga de talentos*", "*emigración forzada*" o lemas como "*no nos vamos, nos echan*" y otros. Para ser sinceros, seguramente ninguna de estas expresiones es absolutamente cierta, pero encierran una gran parte de verdad y al menos deberían servirnos para reflexionar. Cuando visitamos cualquier país europeo encontramos turistas españoles por todas partes, pero también encontramos españoles atendiéndonos en los bares, supermercados y tiendas, grandes profesionales ejerciendo su trabajo en grandes empresas de todo el mundo y en todos los sectores, y en todas las universidades europeas hay buenísimos y muy reconocidos profesores e investigadores españoles en todas las ramas del saber, ejerciendo brillantemente su profesión a una edad con la que En España únicamente podrían optar, con mucha suerte, a una plaza precaria de becarios dedicados a hacer fotocopias y a traerle el café al catedrático de turno, que además se atribuye, sin el más mínimo rubor, la autoría de los trabajos hechos por el becario.

Es evidente que algo no estamos haciendo bien y seguramente, como no somos capaces de aprender de nuestros errores, no venimos haciéndolo bien desde hace siglos. Se dice que las crisis ahora son globales, pero no en todas partes son iguales, algo no cuadra en este argumento cuando cruzando los Pirineos se encuentran oportunidades que aquí simplemente no existen ni se las espera. Ahí fuera no todo el monte es orégano, en su gran mayoría nuestros jóvenes expatriados han tenido que sufrir y trabajar mucho, no para encontrar un futuro mejor, simplemente para construirse un futuro que aquí era casi imposible o inexistente.

Pero esto solo son unos apuntes, reflexiones basadas en las conversaciones que hemos mantenido con algunos de los protagonistas y en las lecturas atentas que recomendamos al final de este escrito. Si el tema ha despertado el interés de algún lector, lo mejor es que hablemos con ellos, con los protagonistas y sus familiares.

Son tantos, seguro que tenemos alguno cercano.

Teodoro Estrada Martín (agosto 2022)

UNA CUESTIÓN PREVIA O DE ORDEN

Lecturas recomendadas:

- González Ferrer, Amparo (2013). *La nueva emigración española. Lo que sabemos y lo que no*. Fundación Alternativas. http://hdl.handle.net/10261/93167

- Noemí López Trujillo y Estefanía S. Vasconcellos (2016). *Volveremos: Memoria oral de los que se fueron por la crisis*. Libros del K.O, S.L.L https://www.librosdelko.com/search?q=Volveremos%3A+Memoria+oral+de+los+que+se+fueron+por+la+crisis.

- Valentín González Calvo (2005). *El duelo migratorio.* Trabajo Social Nº.7, paginas 77-97. Revista del Departamento de Trabajo Social, Facultad de Ciencias Humanas, UNC. https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjE7rSmk_D3AhUn_7sIHQsxDccQFnoECB4QAQ&url=https%3a%2F%2Fdialnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F4391745.pdf&usg=AOvVaw1aD0vOuntjaY4L74GepsXv

- Joseba Achotegui (2008). *Duelo migratorio extremo: el síndrome del inmigrante con estrés crónico y múltiple.* Revista Psicopatología y salud mental, 11, 15-25. https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjE7rSmk_D3AhUn_7sIHQsxDccQFnoECAQQAQ&url=https%3a%2F%2Fwww.fundacioorienta.com%2Fwp-content%2Fuploads%2F2019%2F02%2Fachotegui-Joseba-11.pdf&usg=AovVaw3cIO7wwRV58sIQg8guKQZW

- Varios (2014). *La emigración de los jóvenes españoles en el contexto de la crisis: Análisis y datos de un fenómeno difícil de cuantificar*. Observatorio de la Juventud en España – INJUVE. http://www.injuve.es/sites/default/files/adjuntos/2019/05/emigracion_jovenes_2014.pdf

- Carmen González Enríquez y José Pablo Martínez Romera (2018). *Debilidades de la emigración española*. Real Instituto ELCANO. https://media.realinstitutoelcano.org/wp-content/uploads/2018/01/ari6-2018-gonzalezenriquez-martinezromera-debilidades-emigracion-espana.pdf

- Beatriz González-Martín y Pablo Pumares (2021). *De vuelta a casa: el retorno de los jóvenes españoles desde Europa*. Revista Española de Sociología / doi:10.22325 / fes / res.2021.73. https://recyt.fecyt.es/index.php/res/article/view/81197/66383

- Celia Arroyo (2019). *¿Qué es exactamente el choque cultural inverso?*. Volvemos. volvemos.org https://volvemos.org/que-es-exactamente-el-choque-cultural-inverso

- Raquel Gómez Frías (2017). *Razones para emigrar de los jóvenes españoles: Consumo de los medios de comunicación y variables psicosociales.* Universitat de Vàlencia. Facultad de Psicología. Programa de doctorado internacional. https://mobiroderic.uv.es/bitstream/handle/10550/59126/RaquelGomezTesis.pdf?sequence=1&isAllowed=y

- Javier Moreno Caballero (2020 y ss.). *Podcast: Conversaciones entre dos tierras.* Producción propia. Pueden verse/escucharse en YouTube. En el siguiente enlace podemos encontrar el primer episodio: https://www.youtube.com/watch?v=q8Y8Qc5W02k

UNIVERSIDAD DE NEWCASTLE (Inglaterra - UK)

Edificio de la Unión de Estudiantes, universidad de Newcastle / Sitio web oficial de la universidad
Autor: Chemical Engineer
Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported

UNIVERSIDAD SAINT ANDREWS (Escocia - UK)

Universidad St Andrews, Edificio clásico, en Fife Escocia / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Wikimedia Commons

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported

SUMARIO (desglosado)

Información FISCAL

Número 17 / JULIO-AGOSTO 2022

Pág.

PRESENTACIÓN 3

Una cuestión previa o de orden «NUESTROS JÓVENES EMIGRANTES» 11

«NUESTROS JÓVENES EN LA EMIGRACIÓN» - Índice de imágenes (universidades)	
Índice de imágenes:	
01. Universidad nacional autónoma de México..... portada	*08. Universidad de Cambridge (Inglaterra-UK)..... 90*
02. Universidad de Lieja (Valonia-Bélgica)..... 9	*09. Universidad de Alcalá de Henares (España) 96*
03. Universidad de Dundee (Escocia-UK) 10	*10. Universidad de Nancy (Francia)..... 96b*
04. Universidad de Newcastle (Inglaterra-UK)..... 16	*11. Universidad de Friburgo de Brisgovia (Alemania)..... 123-124*
05. Universidad de Saint Andrews (escocia-UK)..... 16	*12. UIMP (Cantabria-España)..... 140*
06. Universidad de Múnich (Alemania)..... 28b	*13. Universidad de Estrasburgo (Francia)..... 140b*
07. Universidad Cafoscari de Venecia (Italia) 89	*14. Universidad de Riga (Letonia)..... 152*

SUMARIO (con resúmenes).....17

I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL): 29

I. JULIO, 2022.....29

I.1 Normas publicadas (Analizadas): 29

- Ley 12/2022, de 30 de junio, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre (BOE 157/2022, de 1 de julio).....29

  Disposición 10852 del BOE núm. 157 de 2022

- Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública (BOE 164/2022, de 9 de julio).....38

  Disposición 11392 del BOE núm. 164 de 2022

- Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad (BOE 179/2022, de 27 de julio) 62

  Disposición 12482 del BOE núm. 179 de 2022

- Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio, por la que se establecen normas que faciliten el uso de información financiera y de otro tipo para la prevención, detección, investigación o enjuiciamiento de infracciones penales, de

modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas y otras disposiciones conexas y de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (BOE 181/2022, 29 de julio) 65
Disposición 12644 del BOE núm. 181 de 2022
I.2 Normas publicadas (No analizadas): 72
II. AGOSTO, 2022.....72
II.1 Normas publicadas (Analizadas):.....72
- Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (BOE 209/2022, de 31 de agosto) 72
Disposición 14274 del BOE núm. 209 de 2022
- Orden HFP/826/2022, de 30 de agosto, por la que se aprueba el modelo 587 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación» y el modelo A23 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución», se determinan la forma y procedimiento para la presentación de los mismos, y se regulan la inscripción en el Registro territorial y la llevanza de la contabilidad de existencias (BOE 209/2022, de 31 de agosto) 80
Disposición 14275 del BOE núm. 209 de 2022
II.2. Normas publicadas (No analizadas) 88

II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL): 91
JULIO 2022 91
Normas publicadas (Reseña) 91
CCAA (Régimen Común) 91
CCAA (Régimen Foral) 92
AGOSTO 2022.....93
Normas publicadas (Reseña) 93
CCAA (Régimen Común) 93
CCAA (Régimen Foral) 94

III. JURISPRUDENCIA INTERNA:.....97
1. **JULIO,2022**.....97
A) SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) 97
➡ **Ley General Tributaria**.....97

▪ 1.ª **SENTENCIA 906/2022** [04.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6410/2019). Ponente: Rafael Toledano Cantero. 97

RESUMEN: Acuerdo sancionador por incumplimiento de lo dispuesto con relación al Modelo 720. Declaración Informativa. Declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero. Estimación.

▪ 2.ª **SENTENCIA 966/2022** [12/07/2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª 2 (Rec.4881/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís. 99

RESUMEN: Declaración de bienes y activos en el extranjero. Prescripción. Incidencia de la sentencia del TJUE de 22 de enero de 2022, Asunto C-788/19.1) No cabe denegar la rectificación de autoliquidación del IRPF con fundamento en la presunción de que no está sometida a prescripción la tributación de ganancias patrimoniales no justificadas por rendimientos imputables a bienes y activos en el extranjero objeto de información tardía de la obligación estipulada en la disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria, ya que imputación de la ganancia al último ejercicio no prescrito equivale, según el TJUE, a la prohibida imprescriptibilidad de la facultad de regularización y consiguiente sanción, vulneradora del derecho a la libre circulación de capitales -art. 63 TFUE-, así como a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad. 2) Es doctrina de interés casacional la que resulta de la STJUE de 27 de enero de 2022, en el asunto C-788/19, -parágrafos 25 a 41-, en lo que concierne a la presunción de ganancia patrimonial de imprescriptible regularización, y por tanto, apreciar que se vulneran las obligaciones que incumben al Reino de España, en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, sobre libre circulación de capitales, en relación con el régimen estatuido en la precitada Ley 7/2012, de 29 de octubre, "al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como "ganancias patrimoniales no justificadas" sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción"". 3) La doctrina del TJUE sobre la improcedencia de la regularización, en el IRPF del contribuyente declaró fuera de plazo, por presumir la imprescriptibilidad de la facultad de la Administración, dada la imposibilidad de probar la prescripción, es trasladable a la solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF, pues la denegación se basa en una norma disconforme con el Derecho de la Unión.

➡ **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**..... 102

▪ **SENTENCIA 963/2022** [12.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6557/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís. 102

RESUMEN: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No es aplicable al caso debatido. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Exceso de adjudicación en favor de uno de los cónyuges, como efecto patrimonial de la disolución del matrimonio, por ser consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio. Inexistencia de donación, por falta de animus donandi, en el ámbito de un negocio jurídico más amplio de adjudicación de un patrimonio común. Rige, para los excesos de adjudicación, el impuesto sobre transmisiones

patrimoniales y, dentro de tal ámbito, el caso de exclusión de gravamen previsto en el artículo 32.3 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, en tanto se refiere a la adjudicación de la vivienda habitual del matrimonio y a los posibles excesos de valor consecuencia de tal adjudicación.

➡ **Impuesto sobre Sociedades** 107

▪ **SENTENCIA 950/2022** [06/07/2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6278/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda. 107

RESUMEN: Los gastos relativos a la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, cuando observando las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, dicho gasto acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental.

▪ **SENTENCIA 1088/2022** [21/07/2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5309/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero 110

RESUMEN: Regularización en el IS por no considerarse gastos deducibles los intereses de un préstamo de la sociedad matriz, para el reparto de dividendos. Requisitos de los gastos deducibles. Interpretación del art. 14.1.e) de la LIS de 2004. Estimación

➡ **Impuestos Especiales - Impuesto Especial sobre Hidrocarburos**..... 112

▪ **SENTENCIA 1020/2022** [18.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2876/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda. 112

RESUMEN: La falta de inscripción de la actividad de fabricación de un hidrocarburo en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y la carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE) con relación a una instalación determinada, no debe comportar, en todo caso, la pérdida automática de la exención prevista en el artículo 51.2 c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales -prevista para la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas- cuando los productos sujetos a gravamen se destinan a la finalidad perseguida por la exención.

➡ **Impuesto sobre Actividades Económicas** 117

▪ **SENTENCIA 996/2022** [14.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7503/2020). Ponente: José Antonio Montero Fernández. 117

RESUMEN: IAE, epígrafe 761.2. El art.º 13 de la Directiva autorización 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, se opone al IAE, epígrafe 761.2, en tanto posee la consideración de "canon" en los términos establecidos en el expresado precepto, y en cuanto grava a los operadores de telefonía móvil. Debe, pues, desplazarse la normativa nacional por oponerse a la europea.

B) SENTENCIAS (Reseñas)..... 120

➡ **Ley General Tributaria - Impuesto sobre el Incremento de Terrenos de Naturaleza Urbana** 120

▪ **SENTENCIA 1103/2022** [27.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3304/2019). Ponente: Rafael Toledano Cantero. 120

RESUMEN: Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana. Alcance confiscatorio de la cuota tributaria liquidada. Estimación.

➡ **Régimen Catastral - Impuesto Sobre Bienes Inmuebles** 122

▪ **SENTENCIA 1070/2022** [20/07/2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4768/2020). Ponente: Isaac Merino Jara. 122

RESUMEN: La anulación del planeamiento urbanístico, que clasificaba un sector como suelo urbanizable, conlleva que los terrenos afectados vuelvan a tener la clasificación de suelo no urbanizable y, en consecuencia, no puedan tener la consideración de suelo urbano a efectos catastrales.

IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria: .. 125

JULIO, 2022 125

SENTENCIAS 125

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 125

■ IVA. 1ª STJUE - **Asunto C-194/2021. Sala Décima. ST.07.70.2022** 125

«Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CEE – Artículo 184 y 185 – Regularización de las deducciones – Sujeto pasivo que no ha ejercido el derecho a la deducción antes de la expiración de un plazo de caducidad – Imposibilidad de practicar la deducción en el marco de la regularización»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) 1) ¿Deben interpretarse los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA en el sentido de que el sujeto pasivo que, en el momento de la adquisición de un bien o de la recepción de un servicio, no ha practicado la deducción del impuesto soportado […] dentro del plazo de caducidad aplicable conforme a la normativa nacional, de conformidad con la utilización prevista para fines sujetos a imposición, tiene derecho a practicar la deducción en el marco de la regularización -con ocasión de la primera utilización posterior de dicho bien o servicio- si la utilización efectiva en el momento de la regularización no es distinta de la que estaba prevista?

2) ¿Tiene alguna relevancia para la respuesta a la primera cuestión el hecho de que la no realización de la deducción inicial no se deba a un fraude o a un abuso de derecho y no se hayan constatado consecuencias negativas para el Tesoro Público?»

■ IVA. 2ª STJUE **Asunto C-696/20. Sala Sexta. ST.07.07.2022** 131

«Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CEE – Artículo 41 – Adquisición intracomunitaria de bienes – Lugar – Cadena de operaciones sucesivas – Calificación errónea de una parte de las operaciones – Principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Se oponen el artículo 41 de la [Directiva del IVA] y los principios de proporcionalidad y de neutralidad, en una situación como la del litigio principal, a la aplicación de una disposición nacional, es decir, el artículo 25, apartado 2, de la [Ley del IVA] a una adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por un sujeto pasivo:

- cuando la adquisición ya haya sido sometida a tributación en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición por los adquirentes de los bienes de dicho sujeto pasivo;

- cuando se haya constatado que la actuación del sujeto pasivo no implicaba fraude fiscal, sino que resultaba de una calificación errónea de las entregas en las operaciones en cadena, y que el sujeto pasivo indicó un número de identificación a efectos del IVA polaco con vistas a una entrega nacional y no a una entrega intracomunitaria?»

V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA: 141

Dirección General de Tributos (Ministerio de Hacienda y Función Pública)..... 141

JUNIO, 2022..... 141

→ V.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)..... 141

☑ IRPF **Consulta Vinculante V1253-22** (06.06.2022)..... 141

■ **El consultante expone que**: es pensionista, habiendo percibido una pensión del INSS (clave pensionista). Por otro lado, el consultante, durante algunas legislaturas ha sido miembro del Senado, por lo que en 2021, tal como aparece en sus datos fiscales, ha percibido una retribución dineraria de las Cortes Generales (6,912 euros), como complemento de pensión, con la calificación de rendimiento del trabajo como empleado (clave empleado).

■ **El consultante manifiesta que**: tiene un grado de discapacidad reconocido por el INSS, del 33%.

■ **El consultante pregunta**: ¿puede aplicar en su declaración de IRPF-2021, el incremento de gasto deducible por trabajador activo con discapacidad?

☑ IRPF 2ª **Consulta Vinculante V1483-22** (21.06.2022)..... 143

■ **La consultante expone que**: arrienda una vivienda para subarrendarla como alquiler turístico.

■ **La consultante manifiesta que**: la operación de referencia le genera rendimientos de capital mobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ **La consultante pregunta**: ¿puede deducir de los citados rendimientos de capital mobiliario las cuantías satisfechas por el arrendamiento de la vivienda que le genera los rendimientos?

☑ IRPF 3ª **Consulta Vinculante V1483-22** (21.06.2022)..... 144

■ **El consultante expone que**: tramitó su defensa jurídica en un procedimiento contencioso administrativo por motivos laborales con un sindicato, procedimiento en el que ha resultado vencedor el consultante, condenándose al pago de costas procesales a la otra parte.

■ **El consultante manifiesta que**: en la hoja de encargo a la asesoría jurídica del sindicato suscrita por el consultante se especificaba lo siguiente: «En el caso de declararse costas procesales en favor de quien encarga los presentes servicios profesionales, por el mismo, se autoriza expresamente a xxx (sindicato) a percibirlas; y en caso cobrarlas directamente el usuario, éste se obliga a entregarlas en su totalidad a xxx (sindicato)»

■ **El consultante pregunta**: ¿qué incidencia en el IRPF tienen las referidas costas?

→ V.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)..... 146

☑ IS 1ª **Consulta Vinculante V1510-22** (24.06.2022)..... 146

■ **La consultante expone que**: tiene un trabajador al cual, el órgano administrativo competente, le ha reconocido un grado de discapacidad del 33 por ciento con efectos desde el 6/7/2018. No obstante, la discapacidad referida ha sido resuelta por el órgano competente en el período 2019.

■ **La consultante manifiesta que**: Los datos del promedio de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento de la entidad consultante son los siguientes: - 0,00 trabajadores en 2017; - 0,49 trabajadores en 2018; y - 1 trabajador en 2019.

■ **La consultante pregunta**: Si la entidad debe proceder a aplicar en su totalidad la deducción en el período 2019, o si es necesario presentar una solicitud de rectificación de la autoliquidación del período 2018 para incluir la parte correspondiente a ese año.

☑ IS 2ª **Consulta Vinculante V1511-22** (24.06.2022)..... 148

■ **La consultante expone que**: Las entidades A, B y C inicialmente, así como las entidades X e Y con carácter posterior (entidades todas ellas explotadoras de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4) manifiestan haber llevado a cabo un proyecto de innovación tecnológica de sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental que ha dado lugar a la generación de una deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica desde el ejercicio 2010 hasta el ejercicio 2018, ambos incluidos.

En 2013 se llevó a cabo una reestructuración empresarial acogida al régimen especial previsto en el Capítulo VII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, se llevó a cabo una operación de fusión por absorción en virtud de la cual la entidad P absorbió íntegramente a diversas entidades, entre otras, a las entidades A, B y C. En segundo lugar, se llevó a cabo una operación de escisión parcial de la entidad P mediante la segregación parcial

de la unidad económica autónoma constituida por los activos y pasivos afectos a la actividad hotelera que fueron traspasados a una entidad de nueva creación, la entidad X.

Como consecuencia de lo anterior, la explotación económica de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4 anteriormente llevada a cabo por las entidades A, B y C pasó a ser desarrollada por la entidad X.

En virtud de todo lo expuesto:

- La operación de fusión por absorción supuso la transmisión a la entidad adquirente, esto es, la entidad P, de los derechos tributarios (por ejemplo, la aplicación de deducciones generadas pendientes de aplicación) de las entidades transmitentes, entre otras, las entidades A, B y C.

- La operación de escisión parcial de la entidad P supuso la transmisión a la entidad adquirente, entidad X, de los derechos tributarios asociados a los bienes y derechos transmitidos, esto es, entre otros, la deducción de I+D+i señalada anteriormente y generada por las entidades A, B y C que pudiera encontrarse pendiente de aplicación en la fecha en que tuvo lugar la reestructuración.

En 2016 se llevó a cabo otra operación de reestructuración empresarial, una escisión total de la entidad X en favor de las entidades S e Y, de forma que la explotación económica de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4, anteriormente llevada a cabo por la entidad X pasó a ser desarrollada por la entidad Y.

Como consecuencia de todo lo anterior, la entidad Y ha adquirido el derecho tributario a aplicar, en la cuantía que se encuentre pendiente de aplicación en la fecha de la operación de reestructuración, la deducción por I+D+i inicialmente generada por las entidades A, B, C y X.

■ **La consultante manifiesta que**: Como consecuencia de un error formal, la deducción por I+D+i generada por las entidades A, B y C inicialmente, y asumida por la entidad X posteriormente, nunca fue objeto de declaración en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios correspondientes a la generación de la misma, esto es, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. Todo ello, teniendo en cuenta que no es hasta la finalización del Proyecto de Innovación Tecnológica del sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental en el ejercicio 2018 cuando se obtiene el informe técnico correspondiente que certifica que los gastos e inversiones realizados por las entidades anteriormente señaladas en el "diseño y desarrollo de un nuevo e innovador sistema ERP especializado en la gestión hotelera" se corresponden con actividades de innovación tecnológica aptas para generar la deducción por I+D+i.

■ **La consultante pregunta**: Si el incumplimiento del requisito formal de informar sobre la deducción generada por los gastos en innovación tecnológica incurridos en los ejercicios en que tienen lugar, tiene algún efecto en el derecho a la aplicación del incentivo fiscal, habida cuenta de:

- Que el derecho se ejercita por una entidad sucesora del mismo como consecuencia de varias operaciones de reestructuración empresarial.

- Que el ejercicio del derecho a la aplicación de la deducción por I+D+i tiene lugar en el plazo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para su aplicación.

VI. REVISTAS Y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES: 153

VI.1. REVISTAS 153

👉 **REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF** 153

NÚM. 472 – Julio, 2022 153

A) VOLUMEN I 153

❖ TRIBUTACIÓN 153

→ ESTUDIOS 153

■ **«El cómputo de los intereses de demora como objeto del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos»** 153

✍ JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura (España)

■ **«Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda: Volatilidad e inseguridad. Recorte a la bonificación en 2022»** . 153

✍ ALFONSO MAS ORTIZ. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cádiz (España)

→ ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL 154

■ **«Al responsable del artículo 42.2 de la LGT no le es aplicable la suspensión automática cuando recurre las sanciones derivadas»** [Análisis de la STS de 15 de marzo de 2022, rec. núm. 3723/2020] 154

✍ CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. URJC (España)

■ **«Recurso de anulación y doctrina de pleno conocimiento**

[Análisis de la STS de 3 de mayo de 2022, rec. núm. 4707/2020] 154

✍ NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM (España) Abogada del ICAM (España) Profesora contratada doctora en UDIMA (España)

■ **«Un acuerdo societario contrario al ordenamiento mercantil no siempre impide la deducibilidad del gasto»**

[Análisis de la SAN de 16 de febrero de 2022, rec. núm. 703/2018] 154

✍ JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo (España)

→ CASOS PRÁCTICOS 155

■ **«Impuesto sobre el valor añadido (supuesto práctico global)»** 155

✍ ANTONIO LONGÁS LAFUENTE. Inspector de Hacienda del Estado (España)

❖ CONTABILIDAD 155
→ ESTUDIOS 155
■ **«Impacto de la COVID-19 en las cuentas anuales a través de índices de comparabilidad»** 155
✍ ESTHER ORTIZ MARTÍNEZ (autora de contacto). Departamento de Economía Financiera y Contabilidad (Universidad de Murcia-España); José Serrano Madrid. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad (Universidad de Murcia-España); Justo José Vela Ródenas. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad (Universidad de Murcia- España)
→ CASOS PRÁCTICOS 156
■ «**Supuestos propuestos en la oposición para Auditor de la Cámara de Comptos de Navarra**» 156
✍ FERNANDO VALLEJO TORRECILLA. Licenciado en Ciencias Empresariales
B) VOLUMEN II 156
❖ CONTABILIDAD 156
→ ESTUDIOS 156
■ «**Estudio empírico sobre los conocimientos, habilidades y necesidades empresariales en el ámbito de la contabilidad y la administración de empresas**» [Un análisis a partir de los grados y posgrados de CEF.- UDIMA] 156
✍ SALVADOR MARÍN-HERNÁNDEZ (Coordinador), Ana Lizárraga García, Esther Ortiz Martínez, Javier Briones Ortega, José Tovar Jiménez, Justo José Vela Ródenas, Manuela Cañizares Espada, Mercedes Palacios Manzano, Patricia Madrigal Barrón y Patricia Víctor Ponce

👉 **TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria** 157
▶️ Entradas JULIO, 2022 157
■ **«Dos preguntas (incómodas) en torno al art. 258 de la LGT»** 157
✍ JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario (05.07.2022)
■ «**De nuevo la doctrina del vínculo. Y esta vez de la mano del Derecho de la Unión Europea**» 158
✍ CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela. (12.07.2022)
■ «**La regulación de la profesión de asesor fiscal en la Unión Europea**» 159
✍ FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla (19.07.2022)
■ «**Una sentencia previsible: la STJUE comisión/españa de 28 de junio de 2022. Luces y sombras** (primera parte)» 160
✍ JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO (Antiguo magistrado del Tribunal Supremo. Socio de Cuatrecasas). Alfonso del Castillo Bonet

[Asociado Senior de Cuatrecasas). Vanessa Castelló Jordà (Asociada Senior de Cuatrecasas] (21.07.2022)

■ **«El recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consello de la Xunta de Galicia contra la nueva redacción del artículo 36 del IRPF dada por la Ley de lucha y prevención del fraude»** 160

✍ ANTÓN BEIRAS CAL**.** Economista. Auditor. Abogado Tributarista (26.07.2022)

▶ Entradas AGOSTO, 2022 161

■ **«Una vez más, sobre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o las prácticas abusivas»** 161

✍ ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista (24.05.2022)

■ **«La AEDAF consigue que la AEAT haga públicas las normas de productividad de los inspectores de hacienda»** 162

✍ FRANCISCO R. SERANTES PEÑA. Abogado Tributarista (09.08.2022)

■ **«La administración también tiene que actuar con diligencia cuando realiza notificaciones a través de la dirección electrónica habilitada»** 162

✍ MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y letrada del Tribunal Constitucional (16.08.2022)

👉 **BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España** 163

▶ **Número JULIO-AGOSTO, 2022** 163

■ **«Recientes propuestas de reforma de los tributos patrimoniales»** 163

✍ JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente) Letrado del Tribunal Constitucional

👉 **REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA. Asociación Española de Asesores Fiscales** 164

▶ NÚM. 137 – ABRIL - JUNIO, 2022

→ EDITORIAL 164

«**Perfiles de la fiscalidad empresarial venidera: de los incentivos que podrían subsistir o no en el caso de las grandes multinacionales a la propuesta de modificación del ecosistema de las pymes**» 164

✍ MARÍA AMPARO GRAU RUIZ. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España). Directora de la Revista Técnica Tributaria

→ ESTUDIOS 164

■ **«Impulso fiscal para fomentar la construcción sostenible»** 164

✍ EVA M.ª GIL CRUZ. Universidad Pontificia Comillas - ICADE - (España)

■ **«El final de la doctrina judicial del «tiro único» por parte de la administración tributaria y la necesidad de clarificar la doctrina del «doble tiro»** 164

✍ JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Extremadura (España)

■ **«La tributación de los modelos de negocio basados en la generación de contenido y streaming: soluciones analógicas a paradigmas digitales»** 165

✍ GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO. Profesor de la Universidad de Málaga (España)

■ **«Nuevo régimen fiscal aplicable a los expatriados en Bélgica»** (New tax regime for expatriates in Belgium») 165

✍ Jacques Malherbe (Professor emeritus UCLouvain Advocate (Simont Braun) (Belgium). Ward Cuyąers. Advocate (Simont Braun) (Belgium)

→ ANÁLISIS CRÍTICO DE CUESTIONES PROBLEMÁTICAS EN LA JURISPRUDENCIA 166

■ **«El beneficio de la reducción del 30 por ciento por obtención de rendimientos irregulares por profesionales: situación jurisprudencial actual»** 166

✍ JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN. Catedrático acreditado de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Barcelona (España)

→ COMENTARIO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA 166

✍ Gabinete de Estudios de AEDAF

→ COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE 167

✍ Gabinete de Estudios de AEDAF

→ TRANSFERENCIA 168

■ **«Las Reclamaciones Económico-administrativas en la Jurisprudencia reciente»** 168

✍ ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Doctor en derecho. Abogado del Estado (España)

■ **«Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)»** ... 169

✍ Gabinete de Estudios de AEDAF

VI.2. PODIUM AUTORAS/AUTORES 171

ALFONSO MAS ORTIZ. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cádiz (España) 171

«Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda: Volatilidad e inseguridad. Recorte a la bonificación en 2022»

UNIVERSIDAD DE MUNICH (Alemania)

Atrio del edificio principal de la Universidad Ludwig Maximilian de Munich (LMU). / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Jenkin

Licencia: Creative Commons Attribution 2.0 Generic

I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

JULIO-AGOSTO, 2022

I. JULIO, 2022

I.1 Normas publicadas (Analizadas)

▶ 1ª Ley 12/2022, de 30 de junio (LEY) [BOE 157/2022, de 1 de julio]

Disposición 10852 del BOE núm. 157 de 2022

ASUNTO: regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 2 de julio de 2022

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
⊟ Derecho Tributario. Parte Especial • Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas • Impuesto sobre el Patrimonio • Impuesto sobre Sociedades • Impuesto sobre las Transacciones Financieras • Tasas

→ INDICE

- Disposición final primera. Modificación de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

- Disposición final segunda. Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

- Disposición final tercera. Modificación de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras

- Disposición final quinta. Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

- Disposición final sexta. Modificación de la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras.

NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción de la Ley 4/2022)
1. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio**: modificación de la normativa reguladora para establecer nuevo límite de reducción en la base imponible por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión

NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción de la Ley 4/2022)
social, adicional al límite general de 1.500 euros anuales, y aplicable a las aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o de autónomos de nueva creación. Equiparación del tratamiento fiscal de los productos paneuropeos de pensiones individuales al de los planes de pensiones. 2. **Impuesto sobre Sociedades**: nueva deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial imputadas a favor de los trabajadores (modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) 3. **Impuesto sobre las transacciones financieras:** exoneración del tributo para las adquisiciones realizadas por Fondos de pensiones de Empleo y por Mutualidades de Previsión Social o Entidades de Previsión Social Voluntaria sin ánimo de lucro, así como su correspondiente identificación a efectos de la aplicación efectiva de dicha exención (Modificación de la 5/2020, de 15 de octubre) 4. **Tasas**: tasa por el examen de la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos para la aprobación de la utilización de modelos internos y parámetros específicos en el cálculo del capital de solvencia obligatorio de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (por introducción de nueva disposición adicional vigesimoprimera en la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras).

→ ANÁLISIS

👉 **Disposición final primera (LEY)**

Modificación de la Ley 35/2006 (LIRPF)

UNO. - Artículo 52 «Límite de reducción» (LIRPF)

Apartado 1. Nueva redacción

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
1. Como límite máximo conjunto para las reducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51 de esta Ley, se aplicará la menor de las cantidades siguientes: a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. b) 1.500 euros anuales. Este límite se incrementará en	1. Como límite máximo conjunto para las reducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51 de esta ley, se aplicará la menor de las cantidades siguientes: a) El 30 por 100 de la suma de los rendimientos netos del trabajo y de actividades económicas percibidos individualmente en el ejercicio. b) 1.500 euros anuales Este límite se incrementará en los siguientes supuestos, en las cuantías que se indican:

<table>
<tr>
<td>8.500 euros, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior a la respectiva contribución empresarial.</td>
<td>1.º En 8.500 euros anuales, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior al resultado de aplicar a la respectiva contribución empresarial el coeficiente que resulte del siguiente cuadro:
<table>
<tr><th>Importe anual de la contribución</th><th>Coeficiente</th></tr>
<tr><td>Igual o inferior a 500 euros.</td><td>2,5</td></tr>
<tr><td>Entre 500,01 y 1.000 euros.</td><td>2</td></tr>
<tr><td>Entre 1.000,01 y 1.500 euros.</td><td>1,5</td></tr>
<tr><td>Más de 1.500 euros.</td><td>1</td></tr>
</table>
No obstante, en todo caso se aplicará el coeficiente 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución, a cuyo efecto la empresa deberá comunicar a la entidad gestora o aseguradora del instrumento de previsión social que no concurre esta circunstancia.</td>
</tr>
<tr>
<td>A estos efectos, las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.</td>
<td>A estos efectos, las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.</td>
</tr>
<tr>
<td>Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de</td>
<td>2.º En 4.250 euros anuales, siempre que tal incremento provenga de aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos previstos en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 67 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones; o de
aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de</td>
</tr>
</table>

empleo o a mutualidades de previsión social, de los que, a su vez, sea promotor y, además, partícipe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado, se considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.	pensiones de empleo, de los que sea promotor y, además, partícipe o a Mutualidades de Previsión Social de las que sea mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado. En todo caso, la cuantía máxima de reducción por aplicación de los incrementos previstos en los números 1.º y 2.º anteriores será de 8.500 euros anuales.
Además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa	Además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa

DOS. – Disposición adicional decimosexta. «Límite financiero de aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social» (LIRPF)

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
El importe anual máximo conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social previstos en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51, de la disposición adicional novena y del apartado dos de la disposición adicional undécima de esta Ley será de 1.500 euros anuales.	El importe anual máximo conjunto de aportaciones y contribuciones empresariales a los sistemas de previsión social previstos en los apartados 1, 2, 3, 4 y 5 del artículo 51, de la disposición adicional novena y del apartado dos de la disposición adicional undécima de esta ley será de 1.500 euros anuales.
Este límite se incrementará, en 8.500 euros, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior a la respectiva contribución empresarial.	Este límite se incrementará en los siguientes supuestos, en las cuantías que se indican: 1.º En 8.500 euros anuales, siempre que tal incremento provenga de contribuciones empresariales, o de aportaciones del trabajador al mismo instrumento de previsión social por importe igual o inferior al resultado de aplicar a la respectiva contribución empresarial el coeficiente que resulte del siguiente cuadro:

Importe anual de la contribución	**Coeficiente**
Igual o inferior a 500 euros.	2,5

Entre 500,01 y 1.000 euros.	2
Entre 1.000,01 y 1.500 euros.	1,5
Más de 1.500 euros.	1

No obstante, en todo caso se aplicará el coeficiente 1 cuando el trabajador obtenga en el ejercicio rendimientos íntegros del trabajo superiores a 60.000 euros procedentes de la empresa que realiza la contribución, a cuyo efecto la empresa deberá comunicar a la entidad gestora o aseguradora del instrumento de previsión social que no concurre esta circunstancia.

A estos efectos, las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

A estos efectos, las cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador tendrán la consideración de aportaciones del trabajador.

2.º En 4.250 euros anuales, siempre que tal incremento provenga de aportaciones a los planes de pensiones de empleo simplificados de trabajadores por cuenta propia o autónomos previstos en las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 67 del texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones; o de aportaciones propias que el empresario individual o el profesional realice a planes de pensiones de empleo, de los que sea promotor y, además, partícipe o a Mutualidades de Previsión Social de las que sea mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado.

Las aportaciones propias que el empresario individual realice a planes de pensiones de empleo o a mutualidades de previsión social de los que, a su vez, sea promotor y, además, partícipe o mutualista, así como las que realice a planes de previsión social empresarial o seguros colectivos de dependencia de los que, a su vez, sea tomador y asegurado, se considerarán como contribuciones empresariales, a efectos del cómputo de este límite.

Además, para seguros colectivos de dependencia contratados por empresas para cubrir compromisos por pensiones, se establece un límite adicional de 5.000 euros anuales para las primas satisfechas por la empresa.

En todo caso, la cuantía máxima de aportaciones y contribuciones empresariales por aplicación de los incrementos previstos en los números 1.º y 2.º anteriores será de 8.500 euros anuales. Además, 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos

	de dependencia satisfechas por la empresa.

TRES. - «Disposición adicional quincuagésima segunda. Productos paneuropeos de pensiones individuales» (LIRPF)

NUEVA NORMA:

> «A los productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativo a un producto paneuropeo de pensiones individuales, les será de aplicación en este Impuesto el tratamiento que corresponda a los planes de pensiones.
>
> En particular:
>
> a) Las aportaciones del ahorrador a los productos paneuropeos de pensiones individuales podrán reducir la base imponible general en los mismos términos que las realizadas a los planes de pensiones y se incluirán en el límite máximo conjunto previsto en el artículo 52 de esta ley para sistemas de previsión social.
>
> b) Las prestaciones percibidas por los beneficiarios de los productos paneuropeos de pensiones individuales tendrán en todo caso la consideración de rendimientos del trabajo y no estarán sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
>
> c) Si el contribuyente dispusiera de los derechos de contenido económico derivados de las aportaciones a productos paneuropeos de pensiones individuales, total o parcialmente, en supuestos distintos de los previstos en la normativa de planes y fondos de pensiones, deberá reponer las reducciones en la base imponible indebidamente practicadas, mediante las oportunas autoliquidaciones complementarias, con inclusión de los intereses de demora. Las cantidades percibidas que excedan del importe de las aportaciones regularizadas tributarán como rendimiento del trabajo en el período impositivo en que se perciban.»

👉 Disposición final segunda (LEY)

Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Artículo 4. «Bienes y derechos exentos» Número 5. «Los derechos de contenido económico en los siguientes instrumentos»:

Nuevo apartado f)

> «f) Los derechos de contenido económico derivados de las aportaciones a productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativo a un producto paneuropeo de pensiones individuales.»

👉 Disposición final tercera (LEY)

Modificación de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

NUEVA disposición adicional vigesimoprimera:

Tasa por examen de la documentación necesaria para la verificación del

cumplimiento de los requisitos para la aprobación de la utilización de modelos internos y parámetros específicos en el cálculo del capital de solvencia obligatorio de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

1. Fuentes normativas

La tasa por examen de la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos para la aprobación de la utilización de modelos internos y parámetros específicos en el cálculo del capital de solvencia obligatorio de las entidades aseguradoras y reaseguradoras *se regirá por la presente ley y, en su defecto, por la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de estas normas*.

2. Hecho imponible.

Constituye el hecho imponible de la tasa:

a) El examen por parte de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones de la documentación necesaria para aprobar la utilización de un modelo interno para el cálculo del capital de solvencia obligatorio, completo o parcial, individual, de grupo consolidado o del grupo, así como para sus modificaciones relevantes, de conformidad con los artículos 75.2 y 147.1.

b) El examen por parte de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones de la documentación necesaria para autorizar el uso de parámetros específicos en el cálculo del capital de solvencia obligatorio mediante el uso de la fórmula estándar, de conformidad con el artículo 75.2.

3. Sujetos pasivos.

Será sujeto pasivo de la tasa la entidad aseguradora o reaseguradora a cuyo favor se solicite la autorización de uso de modelo interno o parámetro específico.

ATENCIÓN
Si la solicitud se realizara a favor de más de una entidad, serán sujetos pasivos, por partes iguales, cada una de ellas.

4. Devengo.

El devengo de la tasa se producirá en el momento de la presentación ante la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones de la correspondiente solicitud de autorización cuya tramitación implique la realización del hecho imponible.

5. Cuota tributaria.

Se aplicarán las siguientes cuotas de cuantía fija:

→ a) Tarifa 1:

1.ª Tasa por examen de la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos para la aprobación de la utilización de un modelo interno total de entidad aseguradora o reaseguradora individual: 100.000 euros.

2.ª Tasa por examen de la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos para la modificación de un modelo interno total de entidad individual distinta a la modificación de la política de cambios del modelo: 20.000 euros.

3.ª Tasa por examen de la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos para la modificación de la política de cambios del modelo: 1.000 euros.

4.ª En el caso de modelos internos parciales, las cuantías de las tasas serán las previstas en los ordinales anteriores reducidas en un 50 por ciento, excepto la 3.ª

→ b) Tarifa 2:

1.ª Tasa por examen de la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos para la aprobación de la utilización de un modelo interno total consolidado o de grupo de entidades aseguradoras o reaseguradoras: 200.000 euros.

2.ª Tasa por examen de la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos para la autorización de modificaciones del modelo interno total consolidado o de grupo de entidades aseguradoras o reaseguradoras distinta de la modificación de la política de cambios del modelo: 40.000 euros.

3.ª Tasa por examen de la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos para la modificación de la política de cambios del modelo: 1.000 euros.

4.ª En el caso de modelos internos parciales, las tasas serán las previstas en los ordinales anteriores reducidas en un 50 por ciento, excepto la 3.ª

→ c) Tarifa 3:

Tasa por examen de la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos para la aprobación de la utilización de parámetros específicos: 20.000 euros.

6. Modificación por las leyes de Presupuestos Generales del Estado.

Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán modificar el importe de la cuota de la tasa regulada en esta disposición.

7. Autoliquidación y pago.

7.1. La tasa será autoliquidada por el sujeto pasivo en el plazo de un mes desde la notificación de la autorización en la forma que se determine por el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

ATENCIÓN
En los casos de denegación o desistimiento de la solicitud, se abonará la tasa que hubiera correspondido satisfacer conforme al apartado 5, reducida en un 50 por ciento, debiendo practicarse la autoliquidación en el plazo de un mes desde que dichas circunstancias se produzcan en la forma que se determine por el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital.

7.2. La administración, liquidación y recaudación de la tasa en período voluntario corresponde a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones. La recaudación en período ejecutivo corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de acuerdo con la legislación vigente.»

👉 Disposición final quinta (LEY)

Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Nuevo: Artículo 38 ter. «Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial»

> «El sujeto pasivo podrá practicar una deducción en la cuota íntegra del 10 por ciento de las contribuciones empresariales imputadas a favor de los trabajadores con retribuciones brutas anuales inferiores a 27.000 euros, siempre que tales contribuciones se realicen a planes de pensiones de empleo, a planes de previsión social empresarial, a planes de pensiones regulados en la Directiva (UE) 2016/2341 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de diciembre de 2016, relativa a las actividades y la supervisión de los fondos de pensiones de empleo y a mutualidades de previsión social que actúen como instrumento de previsión social de los que sea promotor el sujeto pasivo.
>
> Cuando se trate de trabajadores con retribuciones brutas anuales iguales o superiores a 27.000 euros, la deducción prevista en el párrafo anterior se aplicará sobre la parte proporcional de las contribuciones empresariales que correspondan al importe de la retribución bruta anual reseñado en dicho párrafo.»

👉 Disposición final sexta (LEY)

Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras: modificación del artículo 3 [Exenciones].

- Artículo 3. Apartado 1 [Estarán exentas del impuesto las siguientes adquisiciones de acciones …]

Nueva letra m)

> «m) Las adquisiciones realizadas por Fondos de pensiones de Empleo y por Mutualidades de Previsión Social o Entidades de Previsión Social Voluntaria sin ánimo de lucro.»

- Artículo 3. Apartado 2 [Para que el sujeto pasivo que actúe por cuenta de terceros aplique las exenciones establecidas en el apartado 1 de este artículo, el adquirente deberá comunicarle que concurren los supuestos de hecho que originan dicha aplicación y la siguiente información…]

Nueva letra i)

> «i) Respecto de la exención recogida en la letra m) del apartado 1, la identificación del Fondo de pensiones de Empleo, de la Mutualidad de Previsión Social o de la Entidad de Previsión Social Voluntaria.»

▶ 2ª Ley 14/2022, de 8 de julio (LEY) [BOE 164/2022, de 9 de julio]

ASUNTO: Modificación de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

Disposición 11392 del BOE núm. 164 de 2022

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 29 de julio de 2022

(Cláusula derogatoria: con efectos 1 de septiembre de 2022, quedará derogado el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre.

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
➞ Derecho Tributario. Parte Especial • Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI)

→ ÍNDICE

Disposición final primera. Modificación de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras

NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción de la LEY)
- Motivo de la modificación. Mecanismo [europeo] de Recuperación y Resiliencia. Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia de España. Desglose de diez políticas palanca. Componente 28, titulado «Adaptación del sistema impositivo a la realidad del siglo XXI», dentro de la reforma R4 «Reforma de medidas fiscales que contribuyen a la transición ecológica». - Objetivo de la modificación: remodelación de los elementos tributarios determinantes de la deuda tributaria; simplificación de las obligaciones formales y, la gestión, tanto por los obligados tributarios como por la Administración Tributaria. - IGFEI. Hecho imponible: se grava directamente la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o la tenencia irregular de los gases fluorados que forman parte del ámbito objetivo del tributo que deja de configurarse como la venta o entrega de los gases al consumidor final. - IGFEI. Contribuyentes: quienes realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria. En los casos de tenencia irregular de los gases objeto del impuesto será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos gases. - IGFEI. Devengo: • Fabricación, en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente. • Importaciones: en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de

importación.

- Adquisiciones intracomunitarias: el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los gases objeto del impuesto con destino al adquirente, salvo que con anterioridad a dicha fecha se expida la factura por dichas operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.
- Tenencia irregular de gases fluorados: en el momento en el que se constate dicha tenencia irregular salvo prueba en contrario.

- IGFEI. Nueva elemento personal: **almacenista de gases fluorados que se puede beneficiar de un diferimiento en el devengo del tributo**. Se trata de evitar el posible coste financiero al que debieran hacer frente quienes almacenan en determinadas cantidades gases objeto del impuesto, debido al tiempo que pudiera transcurrir desde el momento en que efectúan el ingreso del importe del impuesto hasta que lo recuperan vía precio a través de las ventas de los gases.

- IGFEI. Exclusión del gravamen. **No se gravará:**

- La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de gases fluorados que vayan a resultar utilizados fuera del territorio español, o que se destinen a ser utilizados como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición, o que vayan a ser usados en equipos militares o destinados a ser incorporados en los buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la privada de recreo.
- La importación o adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto contenidos en los productos que formen parte del equipaje personal de los viajeros procedentes de un territorio tercero, siempre que no constituyan una expedición comercial.

IGFEI. Exención temporal

Al objeto de que el sector se adapte a las nuevas exigencias en materia de gases fluorados, **hasta el 31 de diciembre de 2023 estará exenta la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de hexafluoruro de azufre destinado a la fabricación de productos eléctricos,** y hasta el 31 de diciembre de 2026, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser utilizados en inhaladores **dosificadores para el suministro de ingredientes farmacéuticos**.

→ ANÁLISIS

En su artículo 5, la Ley 16/2013, contiene la regulación inicial del IGFEI; dicho artículo, recibe nueva redacción de la Ley 14/2022 en los términos que seguidamente se exponen. Recordamos que el dicho artículo 5 se estructura en apartados. La nueva normativa tendrá efectos desde el 1 de septiembre de 2022. Recordaremos también que el IGFEI se creó con efectos de 1 de enero de 2014.

▪ Uno. NATURALEZA.

→ Modificación el objeto del tributo

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero es un tributo de naturaleza indirecta que recae *sobre el consumo de aquellos productos comprendidos en su ámbito objetivo y grava, en fase única, el consumo de estos productos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.*	El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero es un tributo de naturaleza indirecta **que recae sobre la utilización en el territorio español de dichos gases.**

▪ Dos. ÁMBITO OBJETIVO.

→ Actualización de la invocación normativa

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
A los efectos de este Impuesto, tienen la consideración de «gases fluorados de efecto invernadero»: los hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF6) que figuran en el anexo I del *Reglamento (CE) n.o 842/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006*, sobre determinados gases fluorados de efecto invernadero, así como los preparados que contengan dichas sustancias, incluso regenerados y reciclados en ambos casos, excluyéndose las sustancias reguladas con arreglo al Reglamento (CE) n.o 1005/2009 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, sobre las sustancias que agotan la capa de ozono.	A los efectos de este Impuesto, tienen la consideración de «gases fluorados de efecto invernadero»: Los hidrofluorocarburos (HFC), perfluorocarburos (PFC) y el hexafluoruro de azufre (SF6) que figuran en el anexo I del **Reglamento (UE) n.o 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014**, sobre los gases fluorados de efecto invernadero y por el que se deroga el Reglamento (CE) n.o 842/2006, así como las mezclas que contengan cualquiera de esas sustancias.

▪ Tres. ÁMBITO DE APLICACIÓN.

Se mantiene redacción anterior. Por tanto:

> «1. El Impuesto se aplicará en todo el territorio español.
>
> 2. Lo dispuesto en el número anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los territorios del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra»

▪ Cuatro. TRATADOS Y CONVENIOS.

→ Se mantiene redacción anterior. Por tanto:

> «Lo establecido en este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española.

▪ Cinco. DEFINICIONES (antes, «conceptos y definiciones»)

→ Remodelación amplia del precepto en los puntos que ya se han reseñado en el punto anterior «Novedades» n entre las «novedades»

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
1. *"Consumidor final": La persona o entidad que adquiera los gases fluorados de efecto invernadero con el impuesto repercutido para su reventa, incorporación en productos, para uso final en sus instalaciones, equipos o aparatos, para la fabricación de equipos o aparatos o para la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos.* *Siempre tendrá la condición de consumidor final la persona o entidad que adquiera los gases fluorados de efecto invernadero para su uso en la fabricación de equipos o aparatos, así como en la carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos y disponga únicamente del certificado para la manipulación de equipos con sistemas frigoríficos de carga de refrigerante inferior a 3 kilogramos de gases fluorados o para la manipulación de sistemas frigoríficos que empleen refrigerantes fluorados destinados a confort térmico de personas instalados en vehículos conforme a lo establecido en el Anexo I del Real Decreto 795/2010, de 16 de junio, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados y equipos basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan.* *A estos efectos, se entiende por "vehículos" cualquier medio de transporte de personas o mercancías, exceptuando ferrocarriles, embarcaciones y aeronaves e incluyendo maquinaria móvil de uso agrario o industrial*.	1. A efectos de este Impuesto se entenderá por: a) **«Adquisición intracomunitaria»**: La obtención del poder de disposición sobre los gases objeto del impuesto expedidos o transportados al territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, con destino al adquirente, desde otro Estado miembro de la Unión Europea, por el transmitente, el propio adquirente o un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores. Se considerarán, asimismo, operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias la recepción de los gases objeto del impuesto por su propietario en el territorio de aplicación del impuesto, excepto Canarias, Ceuta y Melilla, cuyo envío haya realizado él desde otro Estado miembro. b) «**Almacenista de gases fluorados**»: La persona física o jurídica o entidad a la que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, autorizada por la oficina gestora, en los términos que reglamentariamente se establezcan, a adquirir los gases objeto del impuesto con aplicación del régimen previsto en el número 4 del apartado nueve. c)**«Destrucción»:** Proceso de transformación o descomposición permanente de la totalidad o de la mayor parte de un gas fluorado de efecto invernadero en una o más sustancias estables que no sean gases fluorados de efecto invernadero. d) «**Equipo militar**»: Armas, municiones y material de guerra destinados específicamente a fines militares, que

		resultan necesarios para la protección de intereses fundamentales de seguridad de los Estados miembros. e) **«Fabricación»**: La obtención de productos objeto del impuesto. No tendrá la consideración de fabricación la realización de operaciones de reciclado y regeneración de gases fluorados de efecto invernadero. Tampoco tendrá la consideración de fabricación la obtención de mezclas. f) «**Importación**»: Tendrán esta consideración las siguientes operaciones: 1.º) La entrada en el territorio de aplicación del impuesto distinto de Ceuta y Melilla de los productos objeto del mismo procedentes de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión, cuando dé lugar al despacho a libre práctica de los mismos de conformidad con el artículo 201 del Reglamento (UE) n.o 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión. 2.º) La entrada en Canarias de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios comprendidos en el territorio aduanero de la Unión que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica si los productos objeto del impuesto procedieran de territorios no comprendidos en el territorio aduanero de la Unión. 3.º) La entrada en Ceuta y Melilla de los productos objeto del impuesto procedentes de territorios que no formen parte del territorio de aplicación del impuesto, cuando dicha entrada hubiese dado lugar a un despacho a libre práctica si en dichas ciudades resultara de aplicación el Reglamento (UE) n.o 952/2013. g) «**Mezcla**»: Un fluido compuesto de dos o

	más sustancias, de las cuales al menos una es una sustancia enumerada en el anexo I del Reglamento (UE) n.o 517/2014. h) «**Oficina gestora**»: El órgano que, de acuerdo con las normas de estructura orgánica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sea competente en materia de gestión del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.
3. «Potencial de calentamiento atmosférico» (PCA): es el potencial de calentamiento climático de un gas fluorado de efecto invernadero en relación con el del dióxido de carbono sobre un periodo de 100 años. El potencial de calentamiento atmosférico de estos gases es el que se indica en el número 1 del apartado once. 4. «Potencial de calentamiento atmosférico de un preparado»: es la media ponderada derivada de la suma de las fracciones expresadas en peso de cada una de las sustancias a que se refiere el número 1 del apartado once multiplicadas por sus PCA con una tolerancia de peso de +/− 1 %.	i) «Potencial de calentamiento atmosférico» o «PCA»: Potencial de calentamiento climático de un gas de efecto invernadero respecto al del dióxido de carbono (CO2), calculado en términos de potencial de calentamiento a lo largo de cien años de 1 kilogramo de gas de efecto invernadero respecto al de 1 kilogramo de CO2, según lo dispuesto en el anexo I del Reglamento (UE) n.o 517/2014. El PCA de una mezcla se calcula como la media ponderada de la suma de las fracciones en peso de cada uno de los gases fluorados objeto del impuesto multiplicados por sus PCA.
5. «Preparado»: una mezcla de dos o más sustancias, de las cuales al menos una es un gas fluorado de efecto invernadero, excepto cuando el potencial de calentamiento atmosférico total del preparado es inferior a 150.	
6. «Reciclado»: el tratamiento en el territorio de aplicación del Impuesto de gases fluorados de efecto invernadero mediante procedimiento básico de limpieza. 7. «Regeneración»: el tratamiento y mejora en el territorio de aplicación del Impuesto de gases fluorados de efecto invernadero recuperados mediante procedimientos o tratamientos químicos para restablecer los niveles conformes a la norma de las cualidades técnicas del gas fluorado.	j) «Reciclaje»: El tratamiento en el territorio de aplicación del impuesto de gases fluorados de efecto invernadero mediante procedimiento básico de limpieza. k) «Regeneración»: El tratamiento y mejora en el territorio de aplicación del impuesto de gases fluorados de efecto invernadero recuperados mediante procedimientos o tratamientos físico-químicos para restablecer los niveles conformes a la norma de las cualidades técnicas del gas fluorado. l) «**Tenencia irregular»:** La posesión,

	comercialización, transporte o utilización de gases objeto del impuesto cuando quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos gases no acredite haber realizado su fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o su adquisición en el ámbito territorial de aplicación del impuesto o que dichos gases se encuentran bajo vigilancia aduanera de conformidad con el Reglamento (UE) n.o 952/2013. m) «**Territorio tercero**»: Aquel no comprendido en el ámbito territorial de aplicación del impuesto.
2. «Equipos y aparatos nuevos»: son aquellos equipos, aparatos e instalaciones que son puestos en servicio o funcionamiento por primera vez.	**2. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en este artículo, salvo los definidos en este apartado, se estará a lo dispuesto en la normativa de la Unión Europea y de carácter estatal relativa a los gases fluorados de efecto invernadero.**
8. "Revendedor": La persona o entidad que, por estar autorizada por la oficina gestora en los términos establecidos reglamentariamente, adquiera exentos los gases objeto del Impuesto para cualquiera de los siguientes fines: a) ser entregados a un consumidor final, a otra persona o entidad para su posterior comercialización en el ámbito territorial de aplicación del impuesto o para su uso o envío fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto, b) ser utilizados para efectuar una carga, recarga, reparación o mantenimiento de equipos o aparatos de sus clientes. 9. Respecto a los conceptos y términos con sustantividad propia que aparecen en este artículo, salvo los definidos en él, se estará a lo dispuesto en la normativa comunitaria y de carácter estatal relativa a los gases fluorados de efecto invernadero.	

▪ Seis. HECHO IMPONIBLE.

→ Simplificación del apartado. Los supuestos de no sujeción se contemplan en el apartado siete como se verá seguidamente.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
1. Está sujeta al Impuesto: a) La primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlos la exención regulada en la letra a) del número 1 del apartado siete. b) El autoconsumo de los gases fluorados de efecto invernadero. Tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo de los gases fluorados de efecto invernadero por los productores, importadores, adquirentes intracomunitarios, o empresarios a que se refiere la letra anterior. c) La importación y adquisición intracomunitaria de los gases fluorados de efecto invernadero objeto del impuesto contenidos en los productos cuya utilización lleve aparejada inherentemente las emisiones de los mismos a la atmósfera, como los aerosoles, sistemas y espumas de poliuretano y poliestireno extruido, entre otros. 2. No estarán sujetas al impuesto las ventas o entregas de gases fluorados de efecto invernadero, que impliquen su envío directo por el productor, importador o adquiriente intracomunitario a un destino fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto. Tampoco estarán sujetas al impuesto: – Las ventas o entregas, el autoconsumo o, en el caso de la letra c) del número anterior, la importación o adquisición intracomunitaria de los gases fluorados de efecto invernadero	1. **Está sujeta al impuesto la fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular de los gases fluorados de efecto invernadero.**

con un potencial de calentamiento atmosférico igual o inferior a 150. – Las pérdidas de gases objeto del impuesto derivadas de las imprecisiones de los diferentes instrumentos de medición, siempre que se pueda acreditar que dichas pérdidas se encuentran dentro de los límites de la tolerancia de peso especificados en el correspondiente certificado del instrumento de medición, debidamente homologado de conformidad con el programa de certificación establecido por la Organización Internacional de Metrología Legal.	
3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que los gases fluorados de efecto invernadero han sido objeto de ventas o entregas sujetas al Impuesto cuando los contribuyentes no justifiquen el destino dado a los productos fabricados, importados o adquiridos.	2. El hecho imponible se entenderá realizado tanto si dichos gases se presentan contenidos en envases o como incorporados en productos, equipos o aparatos.

▪ Siete. SUPUESTOS DE NO SUJECIÓN (antes, apartado 7 «Exenciones»):

→ El contenido de este apartado se corresponde con la nueva configuración del hecho, conservándose básicamente el supuesto de no sujeción incluido en el párrafo primero del número 2 del apartado seis de la redacción anterior.

ANTERIOR REDACCION (APARTADO 6)	NUEVA REDACCIÓN
	No estará sujeta al impuesto: a) La fabricación, importación, adquisición intracomunitaria o tenencia irregular en el territorio de aplicación del impuesto de los gases objeto del impuesto con un PCA igual o inferior a 150. b) La fabricación de aquellos gases objeto del impuesto que se destinen a ser enviados directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto.

	c) El envío fuera del ámbito territorial de aplicación del impuesto de los gases fluorados de efecto invernadero a los que se haya aplicado el régimen previsto en el número 4 del apartado nueve. La efectividad de lo previsto en las letras b) y c) quedará condicionada a que se acredite la realidad de la salida efectiva de los gases objeto del impuesto del territorio de aplicación del impuesto.

▪ Ocho. EXENCIONES (antes, apartado 7 «Exenciones»)

→ Remodelación del régimen de exenciones en coherencia con la nueva formulación del hecho imponible.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
1. Estarán exentas en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:	1. Estarán exentas en las condiciones que, **en su caso**, reglamentariamente se establezcan:
a) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su reventa en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto siempre que estos tengan la condición de revendedores de acuerdo con lo establecido en el apartado cinco del artículo cinco de la Ley 16/2013.	a) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser utilizados como materia prima para su transformación química en un proceso en el que estos gases son enteramente alterados en su composición. Estos gases deberán estar etiquetados indicando que se destinan para tal fin conforme con lo dispuesto en el artículo 12 del Reglamento (UE) n.o 517/2014.
b) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero, incluidos los contenidos en productos, equipos o aparatos, a su envío o utilización fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto.	b) La importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser comercializados para su destrucción. Deberán estar etiquetados con la indicación de que el contenido del recipiente está exclusivamente destinado a su destrucción conforme a lo establecido en el artículo 12 del Reglamento (UE) n.o 517/2014.
c) La primera venta o entrega a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero como materia prima para su transformación química en un proceso en el	c) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser usados en equipos militares. Deberán estar etiquetados

que estos gases son enteramente alterados en su composición o como materia prima para mezclas de otros gases fluorados	con la indicación de que el contenido del recipiente está exclusivamente destinado a ese fin conforme a lo establecido en el artículo 12 del Reglamento (UE) n.o 517/2014.
d) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos.	d) La adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto y que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente a dicho hecho imponible, se destinen a ser enviados directamente por el adquirente intracomunitario, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto. La efectividad de esta exención quedará condicionada a que se acredite la realidad de la salida efectiva de los productos del territorio de aplicación del impuesto.
e) La primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a la fabricación de medicamentos que se presenten como aerosoles dosificadores para inhalación.	e) La importación o adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto contenidos en los productos que formen parte del equipaje personal de los viajeros procedentes de un territorio tercero, siempre que no constituyan una expedición comercial. No se considerará que forman parte del equipaje personal de los viajeros aquellos recipientes que contengan gases objeto del impuesto destinados a hacer recargas en equipos o aparatos. Se considerará que los productos conducidos por los viajeros no constituyen una expedición comercial cuando se trate de bienes adquiridos ocasionalmente, que se destinen al uso personal o familiar de los viajeros o a ser ofrecidos como regalos y que, por su naturaleza y cantidad, no pueda presumirse que sean el objeto de una actividad comercial.
f) La primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero destinados a efectuar la recargas en equipos, aparatos o	

instalaciones de los que previamente se hayan extraído otros gases y se acredite haberlos entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración Pública competente para su destrucción, reciclado o regeneración. La cantidad de gas exenta no podrá ser superior a la que se haya extraído del equipo y entregado al gestor de residuos.	
g) La primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero a los buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la privada de recreo. A los efectos del párrafo anterior, se entiende por navegación marítima o aérea internacional la realizada partiendo del ámbito territorial de aplicación del impuesto y que concluya fuera del mismo o viceversa. Asimismo se considera navegación marítima internacional la realizada por buques afectos a la navegación en alta mar que se dediquen al ejercicio de una actividad industrial, comercial o pesquera, distinta del transporte, siempre que la duración de la navegación, sin escala, exceda de cuarenta y ocho horas.	f) La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto destinados a ser incorporados en los buques o aeronaves que realicen navegación marítima o aérea internacional, excluida la privada de recreo.
	Los contribuyentes que realicen la primera entrega o puesta a disposición de los gases objeto del impuesto a favor de los adquirentes deberán recabar de estos una declaración previa en la que manifiesten el destino de dichos productos. Dicha declaración se deberá conservar durante los plazos de prescripción relativos al impuesto a que se refiere el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.
N.º 2 (NUEVA REDACCIÓN)	
2**. La efectividad de las exenciones a que se refieren las letras a), b), c) y f) del número anterior quedará condicionada a que se acredite el destino efectivo dado a dichos gases**.	

Nº 2 (ANTERIOR REDACCION)
2. Estará exenta en un 95 por ciento, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, la primera venta o entrega efectuada a empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero con un potencial de calentamiento atmosférico igual o inferior a 3.500 a su incorporación en sistemas fijos de extinción de incendios o se importen o adquieran en sistemas fijos de extinción de incendios. Asimismo, estará exenta en un 95 por ciento la primera venta o entrega de gases fluorados de efecto invernadero a centros oficialmente reconocidos, con fines exclusivamente docentes o a centros que realicen funciones de investigación, así como a laboratorios de pruebas de empresas consultoras o de ingeniería o para la investigación de los fabricantes, siempre que no salgan de los mismos o se justifique su destrucción a través de un gestor de residuos. Los directores de estos centros solicitarán la aplicación de esta exención a la oficina gestora. En el caso de que los gases fluorados se vayan a destinar a otros usos o salgan de dichos centros, el director deberá ponerlo en conocimiento de la oficina gestora. También estará exenta en un 95 por ciento la primera venta o entrega de los gases fluorados de efecto invernadero destinados a las Fuerzas Armadas en equipos de extinción de incendios. El Ministerio de Defensa solicitará la aplicación de esta exención a la oficina gestora. En dicha solicitud se precisará la clase y cantidad de gases fluorados de efecto invernadero que se desea adquirir con exención, de acuerdo con las necesidades previstas. En caso de modificarse las circunstancias comunicadas en la solicitud, el Ministerio de Defensa deberá ponerlo en conocimiento de la oficina gestora.
Nº 3 y 4 ANTERIOR REDACCION (no se incluyen correlativos textos en la nueva redacción)
3. Cuando, según proceda, se cumplan mutatis mutandis los requisitos recogidos tanto en esta Ley como reglamentariamente para las exenciones reguladas en los números anteriores de este apartado, estarán exentos los autoconsumos de gases fluorados de efecto invernadero y las importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los gases fluorados de efecto invernadero a los que hace referencia la letra c) del número 1 del apartado seis de esta Ley. 4. No obstante lo dispuesto en los números 1, 2 y 3 de este apartado, si los gases fluorados de efecto invernadero así adquiridos fueran destinados a usos distintos de los que generan el derecho a la exención, se considerará realizada la primera venta o entrega en el momento en que se destinen a su consumo en el ámbito territorial de aplicación del Impuesto o se utilicen en dichos usos.

▪ Nueve. DEVENGO (antes, apartado 8)

→ Remodelación total del contenido del anterior apartado 8.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
1. El Impuesto se devengará en el momento	1. En los supuestos de fabricación, el

de la puesta de los productos objeto del impuesto a disposición de los adquirentes o, en su caso, en el de su autoconsumo.	devengo del impuesto se producirá en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente, en el territorio de aplicación del impuesto, de los gases objeto del impuesto por el fabricante o, en su caso, cuando el fabricante utilice los gases objeto del impuesto fabricados por él. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, si se realizan 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. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia en menos de existencias de gases objeto del impuesto fabricados se debe a que han sido objeto de utilización, de entrega o de puesta a disposición, en el territorio de aplicación del impuesto por parte del fabricante. En este caso, el devengo se producirá en el momento del descubrimiento de la diferencia, salvo prueba en contrario.
2. En los supuestos previstos en el número 3 del apartado seis, se entenderá devengado el Impuesto en el momento de la fabricación, importación o adquisición, salvo prueba fehaciente de la fecha en que se ha producido la irregularidad, en cuyo caso será esta el momento del devengo.	2. En los supuestos de importación, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación, de acuerdo con la legislación aduanera, independientemente de que dichas importaciones estén o no sujetas a los mencionados derechos de importación**.**
3. En los supuestos previstos en el número 3 del apartado siete, el Impuesto se devengará cuando se considere realizada la primera venta o entrega.	3. En los supuestos de adquisiciones intracomunitarias, el devengo del impuesto se producirá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los gases objeto del impuesto con destino al adquirente, salvo que con anterioridad a dicha fecha se expida la factura por dichas operaciones, en cuyo caso el devengo del impuesto tendrá lugar en la fecha de expedición de la misma.
	4. No obstante lo establecido en los

	apartados anteriores, cuando tras la fabricación de los gases objeto del impuesto estos sean objeto de entrega o puesta a disposición a un almacenista de gases fluorados, o cuando el fabricante, importador o el adquirente intracomunitario tenga la condición de almacenista, el devengo del impuesto se producirá en el momento en el que este último realice la entrega o puesta a disposición a quien no ostente tal condición o cuando se realice la utilización de los gases. Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior el almacenista de gases fluorados deberá acreditar dicha condición ante el vendedor de los gases objeto del impuesto o ante la aduana de importación mediante la aportación de la correspondiente autorización de la oficina gestora. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la diferencia en menos de existencias de gases objeto del impuesto recibidos se debe a que los mismos han sido objeto de utilización por el almacenista, de entrega o de puesta a disposición por este, en el territorio de aplicación del impuesto a quien no ostenta la condición de almacenista. En este caso, el devengo se producirá en el momento del descubrimiento de la diferencia, salvo prueba en contrario.
	5. En los supuestos de tenencia irregular, el devengo del impuesto se producirá en el momento en el que se constate dicha tenencia irregular, salvo prueba en contrario.

- 10. CONTRIBUYENTES Y DEMAS OBLIGADOS TRIBUTARIOS (antes, apartado 9 «Contribuyentes»)

→ Además de los cambios por razón de coherencia con el nuevo diseño del hecho imponible, de lo que ya se ha hablado con anterioridad se incorporan normas relativas a la figura del obligado tributario que diseña la nueva normativa.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
1. Son contribuyentes del Impuesto los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios, gestores de residuos y los revendedores que realicen las ventas o entregas, importaciones, adquisiciones intracomunitarias o las operaciones de autoconsumo sujetas al Impuesto.	1. En los supuestos comprendidos en el número 1 del apartado seis, son contribuyentes del impuesto las personas físicas o jurídicas y entidades a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto. Se considerarán importadores quienes ostenten dicha condición conforme a lo establecido en el artículo 86 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. En los supuestos previstos en el número 3 del apartado siete, tendrán la consideración de contribuyentes los empresarios que destinen los gases fluorados de efecto invernadero a usos distintos de los que generan el derecho a la exención en el ámbito territorial de aplicación Impuesto.	2. No obstante lo anterior, en los supuestos del número 4 del apartado nueve, son contribuyentes del impuesto los almacenistas de gases fluorados.
3. En los supuestos a los que hace referencia el número 3 del apartado Seis de este artículo en los que se presume, salvo prueba en contrario, que han sido objeto de ventas o entregas sujetas al Impuesto aquellos gases fluorados de efecto invernadero en los que no se justifique su destino, tendrán la consideración de contribuyentes los fabricantes, importadores, adquirentes intracomunitarios o revendedores que realicen dichas ventas o entregas.	3. En los casos de tenencia irregular de los gases objeto del impuesto será contribuyente quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos gases.
	4. En los supuestos de irregularidades en relación con la justificación del uso o destino dado a los gases objeto del impuesto que se han beneficiado de una exención en razón de su destino, estarán obligados al pago del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los contribuyentes, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el adquirente facultado para recibirlos mediante la aportación de la declaración

	previa a la que se refiere el apartado ocho; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los adquirentes.

▪ Once. BASE IMPONIBLE (antes, apartado diez)

→ Se mantiene el parámetro base general, y se añaden normas particulares para los casos en que no se disponga de los datos necesarios para la determinación de la base imponible conforme a dicho parámetro general.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
La base imponible estará constituida por el peso de los productos objeto del Impuesto, expresada en kilogramos.	1. La base imponible estará constituida por el peso de los gases objeto del impuesto, expresada en kilogramos.
Nº 2 (nuevo)	
2. No obstante lo anterior, en el caso de productos, equipos o aparatos que contengan gases que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, y no se disponga de los datos necesarios para la determinación de la base imponible conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, se presumirá, salvo prueba en contrario que la cantidad de gas contenida en ellos es la siguiente: a) Refrigeradores y congeladores domésticos: 0,250 kilogramos por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW. b) Compartimentos industriales e instalaciones comerciales de refrigeración: 1,5 kilogramos por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW. c) Compartimentos industriales e instalaciones comerciales de congelación: 2,5 kilogramos por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW. d) Equipos de aire acondicionado portátiles: 0,250 kilogramos por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW. e) Equipos de refrigeración para sistemas de aire acondicionado de edificios, bombas de calor y deshumidificadores: 0,500 kilogramos por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW. f) Aire acondicionado para vehículos de turismo: 0,600 kilogramos por vehículo. g) Aire acondicionado para furgonetas, camiones y carretillas transportadoras elevadoras: 1 kilogramo por vehículo. h) Aire acondicionado para caravanas, autocaravanas y vehículos especiales: 2 kilogramos por vehículo. i) Aire acondicionado para autobuses o autocares: 5 kilogramos por vehículo. j) Aerosoles con capacidad total igual o inferior a 250 mililitros: 0,125 kilogramos por envase. k) Aerosoles con capacidad total igual o inferior a 500 mililitros y superior a 250 mililitros: 0,250 kilogramos por envase.	

l) Aerosoles con capacidad total superior a 500 mililitros e igual o inferior a 1.000 mililitros: 0,5 kilogramos por envase.

m) Puertas y portones aislados: 0,25 kilogramos por m2.

n) Espuma sellante: 500 gramos por kilogramo de producto.

ñ) Poliestireno extruido para aislamiento: 2,5 kilogramos por m3.

o) Paneles para cámaras frigoríficas y congeladores: 6 kilogramos por m3.

p) Tanques de enfriamiento de leche, sistema de refrigeración indirecta: 1 kilogramo por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW.

q) Tanques de enfriamiento de leche, sistema de expansión directa: 2 kilogramos por cada unidad de potencia de refrigeración expresada en kW.

▪ Doce TIPO IMPOSITIVO (antes, apartado 11)

→ Desaparece el régimen de Tarifas (tres) que incluía la normativa anterior:

-Tarifa 1ª El Impuesto se exigirá en función del potencial de calentamiento atmosférico.

El tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,015 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas fluorado, con el máximo de 100 euros por kilogramo, conforme a los epígrafes (elementos: Gas fluorado de efectos invernadero/Potencial calentamiento atmosféricos (PCA)/ Tipo €/Kg)»

- Tarifa 2.ª Epígrafe 2.1 Preparados: el tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,015 al potencial de calentamiento atmosférico (PCA) que se obtenga del preparado en virtud de lo dispuesto en el número 2 del apartado cinco con el máximo de 100 euros por kilogramo.

- Tarifa 3.ª Epígrafe 3.1 Gases regenerados y reciclados de la Tarifa 1.ª: el tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente de 0,50 al tipo establecido en la Tarifa 2ª

NUEVA REDACCIÓN-APARTADO 12
Tipo impositivo. El tipo impositivo estará constituido por el resultado de aplicar el coeficiente 0,015 al potencial de calentamiento atmosférico que corresponda a cada gas objeto del impuesto en el momento de realización del hecho imponible de acuerdo con la normativa vigente en dicho momento, con el límite máximo de 100 euros por kilogramo. En el caso de productos, equipos o aparatos que contengan gases objeto del impuesto y se desconozca su potencial de calentamiento atmosférico, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el tipo impositivo a aplicar es de 100 euros por kilogramo.

▪ Trece. CUOTA ÍNTEGRA. (antes, apartado 12)

→ Se mantiene la redacción anterior. Por tanto:

«La cuota íntegra es la cantidad resultante de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen»

ATENCIÓN
Apartado 13 anterior. REPERCUSIÓN: No se contempla en la nueva redacción

▪ Catorce. DEDUCCIONES (antes deducciones y devoluciones)

→ Como se verá seguidamente son dos (antes, 1) los apartados (14 y 15) en que se regulan las deducciones y devoluciones.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
1. En las autoliquidaciones correspondientes a cada uno de los periodos de liquidación, y en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, los contribuyentes podrán deducir las cuotas del Impuesto pagado respecto de los gases fluorados de efecto invernadero que acrediten haber entregado a los gestores de residuos reconocidos por la Administración pública competente, a los efectos de su destrucción, reciclado o regeneración conforme a los controles y documentación requeridos por la legislación sectorial de residuos. La deducción se realizará mediante la minoración de la cuota correspondiente al periodo de liquidación en que se produzca la destrucción. Cuando la cuantía de las deducciones procedentes supere el importe de las cuotas devengadas en el mismo periodo de liquidación, el exceso podrá ser compensado en las autoliquidaciones posteriores, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años contados a partir de la presentación de la autoliquidación en que se origine dicho exceso.	1. En la autoliquidación correspondiente a cada periodo de liquidación en que se produzcan las circunstancias siguientes, y en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan, los contribuyentes podrán minorar de las cuotas devengadas del impuesto en dicho periodo el importe del impuesto pagado respecto de los gases que hayan sido enviados por el contribuyente, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto. La aplicación de la deducción recogida en este apartado quedará condicionada a que el envío de los gases fuera del territorio de aplicación del impuesto sea probado ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto.

▪ Quince. DEVOLUCIONES (antes, apartado 14.2)

→ Nueva redacción en la que, conforme al nuevo diseño del tributo, el derecho a la devolución no se reconoce a los consumidores, puesto que los mismos «desaparecen» de la normativa aplicable que ahora reconoce el derecho a solicitar la devolución a otros protagonistas, los importadores y adquirentes de los gases objeto del impuesto.

ANTERIOR REDACCION apartado 14.2	NUEVA REDACCIÓN
2. Los consumidores finales de gases fluorados de efecto invernadero que hayan soportado el Impuesto y hubiesen tenido derecho a la aplicación de las exenciones	1. Tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan:

previstas en el apartado siete o acrediten haber entregado gases fluorados de efecto invernadero a los gestores de residuos reconocidos por la Administración pública competente, a los efectos de su destrucción, reciclado o regeneración conforme a los controles y documentación requeridos por la legislación sectorial de residuos siempre que no haya sido objeto de deducción previa, podrán solicitar a la Administración tributaria la devolución del mismo, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.	a) Los importadores de los gases objeto del impuesto que hayan sido enviados por ellos, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto. b) Los adquirentes de los gases objeto del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación de aquel. c) Los adquirentes de los gases objeto del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten que el destino de dichos gases es el que hubiera dado lugar a la aplicación de la exención recogida en la letra f) del número 1 del apartado ocho. 2. La efectividad de las devoluciones recogidas en el número anterior quedará condicionada a que la existencia de los hechos enumerados en las letras de aquel sea probada ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho, así como a la acreditación del pago del impuesto. 3. En los términos que, en su caso, reglamentariamente se establezcan, los contribuyentes cuyas cuantías de deducción superen el importe de las cuotas devengadas en el último período de liquidación del año natural tendrán derecho a solicitar la devolución del saldo existente a su favor en la autoliquidación correspondiente a dicho período de liquidación.

▪ Dieciséis. NORMAS GENERALES DE GESTIÓN (antes, apartado quince)

→ Remodelación, actualizándolas, de parte de las normas anteriores, estableciendo imperativamente [contribuyentes que realicen la fabricación de los gases objeto del impuesto, los almacenistas y, en su caso, determinados importadores o adquirentes intracomunitarios de dichos gases] la llevanza de contabilidad por medios electrónicos de dichos gases y, en su caso, de las materias primas necesarias para su obtención.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar cuatrimestralmente una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria.	1. Los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar e ingresar el impuesto. El periodo de liquidación coincidirá con el trimestre natural. No obstante, en las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera según lo dispuesto en la normativa aduanera.
2. El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá los modelos, plazos, requisitos y condiciones para la presentación de las autoliquidaciones a que se refiere el número anterior y, en su caso, para la solicitud de las devoluciones del Impuesto previamente soportado e incorporado al precio pagado del respectivo producto gravado sin que haya sido objeto de deducción previa.	2. Mediante Orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública se establecerán los modelos, requisitos y condiciones para la presentación de las autoliquidaciones a que se refiere el número anterior y, en su caso, para la solicitud de las devoluciones del impuesto.
3. Los contribuyentes que realicen las actividades señaladas en el apartado seis de este artículo estarán obligados a inscribir sus instalaciones en el Registro territorial del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se establecerá la estructura del Censo de obligados tributarios por el mencionado impuesto, así como el procedimiento para la inscripción de estos en el Registro territorial.	3. En los términos que se determinen reglamentariamente, los contribuyentes que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto, así como los almacenistas de los mismos, estarán obligados a inscribirse en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Reglamentariamente se establecerá el contenido de dicho Registro, así como los procedimientos para la inscripción, baja y revocación. La inscripción a la que se refiere este número deberá efectuarse con anterioridad al inicio de la actividad y, si se trata de actividades ya iniciadas a la entrada en vigor de este artículo, durante el mes siguiente a la entrada en vigor de la regulación del citado registro.
4. Con independencia de los requisitos de tipo contable establecidos por las disposiciones mercantiles y otras normas fiscales o de carácter sectorial, se podrá	4. Sin perjuicio de las obligaciones contables establecidas por las normas mercantiles y otras normas fiscales, los contribuyentes que realicen la fabricación de los gases

establecer la llevanza de una contabilidad de existencias de gases fluorados de efecto invernadero en los términos que se determinen reglamentariamente.	objeto del impuesto, los almacenistas y, en su caso, determinados importadores o adquirentes intracomunitarios de dichos gases, deberán llevar una contabilidad por medios electrónicos de los mismos, y, en su caso, de las materias primas necesarias para su obtención. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en los que no es preciso el cumplimiento de la obligación anterior, así como los requisitos de la llevanza de dicha contabilidad.
5. La aplicación de los tipos impositivos previstos en el número 3 del apartado once requerirá el cumplimiento de los requisitos que se establezcan reglamentariamente	5. Los contribuyentes no establecidos en territorio español estarán obligados a nombrar una persona física o jurídica para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto, y a efectuar dicho nombramiento, debidamente acreditado, con anterioridad a la realización de la primera operación que constituya el hecho imponible de este impuesto. Las personas físicas o jurídicas que representen a los contribuyentes no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, con las excepciones que reglamentariamente se establezcan, deberán inscribirse en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero durante el mes siguiente a la entrada en vigor de la Orden reguladora del citado registro.

▪ Diecisiete. INFRACCIONES Y SANCIONES (antes, apartado dieciséis)

→ Se articula un nuevo régimen propio, sin perjuicio de, como en la normativa anterior, se prevea la aplicación de la 53/2003, sin perjuicio de dicho régimen particular.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
Las infracciones tributarias relativas a este Impuesto serán calificadas y sancionadas de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.	1. Sin perjuicio de las disposiciones especiales previstas en este apartado, las infracciones tributarias del incumplimiento de la normativa reguladora de este impuesto se calificarán y sancionarán conforme a lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de

		diciembre, y demás normas de desarrollo.
		2. Constituirán infracciones tributarias: a) El incumplimiento de la obligación de inscripción en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero prevista en los números 3 y 5 del apartado dieciséis. b) El incumplimiento de la obligación de nombramiento de un representante por los contribuyentes no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto prevista en el número 5 del apartado dieciséis. c) La existencia de diferencias en menos de los gases objeto del impuesto en los fabricantes o en los almacenistas de gases fluorados a los que se haya aplicado lo previsto en el número 4 del apartado nueve. d) El disfrute indebido por parte de los adquirentes de los gases objeto del impuesto de las exenciones recogidas en el apartado ocho cuando, en su caso, no se justifique el destino efectivo de los gases en virtud del cual se aplicó la correspondiente exención.
		3. Las infracciones contenidas en el número anterior serán graves y se sancionarán con arreglo a las siguientes normas: a) Las establecidas en las letras a) y b) del número anterior, con una multa pecuniaria fija de 1.500 euros. b) La establecida en la letra c) del número anterior, con una multa pecuniaria proporcional del 100 por ciento del importe de la cuota que hubiese correspondido a dichos gases. c) La establecida en la letra d) del número anterior, con una multa pecuniaria proporcional del 150 por ciento del beneficio fiscal indebidamente disfrutado, con un importe mínimo de 1.000 euros.
		4. A las sanciones previstas en este

	apartado les será de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

▪ Dieciocho. COMUNICACIÓN DEL SALDO DE EXISTENCIAS, PRESENTACIÓN DE LA CORRESPONDIENTE AUTOLIQUIDACIÓN Y RÉGIMEN SANCIONADOR DERIVADO DEL INCUMPLIMIENTO DE DICHAS OBLIGACIONES.

Los fabricantes de gases fluorados y quienes tengan la condición de revendedores conforme a lo dispuesto en el número 8 del apartado cinco de este artículo en su redacción anterior, deberán comunicar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, durante el mes de septiembre de 2022, la cantidad de gases fluorados existentes en sus instalaciones a la fecha de 1 de septiembre de 2022 (**antes, Régimen transitorio**). No existe normativa anterior para la comparación de redacciones.

En las condiciones señaladas en el párrafo anterior también deberán efectuar la comunicación los empresarios que destinan los gases fluorados de efecto invernadero a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos, y se benefician de la exención prevista en la letra d) del número 1 del apartado siete de este artículo 5 en su redacción anterior.

Constituye infracción tributaria grave no presentar en plazo, o presentar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la comunicación anterior. La sanción consistirá en sanción pecuniaria fija de 500 euros y le será de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

En los términos que reglamentariamente se establezcan, los revendedores que no ostenten la condición de almacenistas deberán presentar, en el periodo comprendido desde el 1 de septiembre hasta el 30 de noviembre de 2022, una autoliquidación con las cuotas correspondientes a las existencias de gases fluorados habidos en sus instalaciones a fecha 1 de septiembre de 2022, y efectuar simultáneamente el pago de la deuda tributaria resultante.

▪ Diecinueve. RÉGIMEN ESPECIAL PARA EL HEXAFLUORURO DE AZUFRE UTILIZADO EN LA FABRICACIÓN DE SISTEMAS ELÉCTRICOS (antes**,** régimen especial para el sector del poliuretano)

→ Nueva norma sin presencia en la redacción anterior.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
El tipo impositivo a aplicar a los gases fluorados que se destinen a producir poliuretano o se importen o adquieran en poliuretano ya fabricado, será el resultado de multiplicar el tipo impositivo que le corresponda según su potencial de calentamiento atmosférico, que contiene el apartado once del artículo 5, por el coeficiente de 0,10.	Hasta el 31 de diciembre de 2023 estará exenta, en los términos que reglamentariamente se determinen, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de hexafluoruro de azufre destinado a la fabricación de productos eléctricos. Deberán estar etiquetados con la indicación de que el contenido del recipiente está exclusivamente destinado a ese fin conforme a lo establecido en el artículo 12

	del Reglamento (UE) n.o 517/2014.

▪ Veinte. RÉGIMEN ESPECIAL PARA LOS GASES OBJETO DEL IMPUESTO DESTINADOS A SER UTILIZADOS EN INHALADORES DOSIFICADORES PARA EL SUMINISTRO DE INGREDIENTES FARMACÉUTICOS (antes, «desarrollo reglamentario»).

→ Norma no contemplada en redacción anterior norma sin presente en redacción anterior

> «Hasta el 31 de diciembre de 2026 estará exenta, en los términos que reglamentariamente se determinen, la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto que se destinen a ser utilizados en inhaladores dosificadores para el suministro de ingredientes farmacéuticos. Estos gases deberán estar etiquetados indicando que se destinan para tal fin conforme con lo dispuesto en el artículo 12 del Reglamento (UE) n.o 517/2014»

▪ Veintiuno. HABILITACIONES A LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO (antes apartado veinte «desarrollo reglamentario»)

> La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el artículo 134.7 de la Constitución Española, los tipos impositivos y sus magnitudes de determinación, los supuestos de no sujeción, las exenciones, las deducciones y las devoluciones que se establecen en este artículo.»

Quede finalmente constancia de que, en su nueva redacción, el artículo 5 de la Ley 16/2013 no contiene: i) disposición transitoria alguna como en su redacción anterior pues ya carece de virtualidad; ii) habilitación al Gobierno para dictar disposiciones reglamentarias, por cuanto que la Ley 14/2022, en disposiciones final tercera (Desarrollo reglamentario) ya lo hace de modo que el Gobierno, en el ámbito de sus competencias, puede dictar las disposiciones reglamentarias necesarias para el desarrollo y aplicación de todos los contenidos de la propia Ley 14/2022.

▶ 3ª Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio (RDL) [BOE 179/2022, de 27 de julio]

Disposición 12482 del BOE núm. 179 de 2022

ASUNTO: modificación de la normativa tributaria: Ley General Tributaria y Ley del Impuesto sobre Sociedades.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 1 de enero de 2023

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
→ Derecho Tributario. Parte General. • Actuaciones y procedimiento de gestión tributaria → Derecho Tributario. Parte Especial • Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

→ ÍNDICE

- Disposición final primera. Modificación de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- Disposición final segunda. Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción del RDL)

1. **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

En coherencia con las modificaciones que el RDL introduce en el sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos, se lleva a cabo la modificación de la Ley General Tributaria (artículo 96) con el fin de introducir norma en virtud de la cual , estarán en cualquier caso obligadas a declarar todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado de alta, como trabajadores por cuenta propia, en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.

2. **Ley General Tributaria**.

Se modifica el artículo 117 para introducir precepto que sale al paso de las consecuencias derivadas de Sentencia del Tribunal Supremo 412/2021, de 23 de marzo de 2021 (Rec. 3688/2019) que, recordemos, estableció la doctrina siguiente (Fundamentos Jurídicos cuarto y quinto.

- Fundamento jurídico cuarto:
  «Cabe establecer, como doctrina jurisprudencial, que conforme a una interpretación gramatical y sistemática del artículo 141.e) LGT, las actuaciones que se sigan para comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la aplicación de regímenes tributarios especiales, como es el que se prevé, en el caso enjuiciado, para los colegios profesionales, en su carácter de entidades parcialmente exentas -y, por ende, a las que se asigna un régimen fiscal especial-, han de ser actuaciones inspectoras y seguirse, necesariamente, por los órganos competentes, a través del procedimiento inspector.

  A ello debe añadirse que, conforme a la muy reiterada doctrina de esta Sala Tercera, precisamente acuñada en relación con la aplicación indebida del procedimiento de comprobación limitada, la selección por la Administración, para el ejercicio de sus facultades, de un procedimiento distinto al legalmente debido, conduce a la nulidad de pleno derecho de los actos administrativos -en este caso de liquidación- que les pongan fin, por razón de lo estatuido en el artículo 217.1.e) de la LGT, en relación con sus concordantes de la legislación administrativa general.

  Es de aclarar, además, que la vigente LIS de 2014 regula en idénticos términos las entidades parcialmente exentas, incluyendo entre ellas los colegios profesionales (art. 9.3) y regulando para ellas, en los artículos 109 a 111 LIS, el régimen de la exención, su alcance objetivo y su exclusión, en iguales términos que en el TRLIS de 2004»

- Fundamento jurídico quinto:

  «Lo anteriormente declarado, por su interés casacional, como doctrina, nos encamina a la necesidad de declarar que no ha lugar al recurso de casación, dado el acierto de la sentencia impugnada, al considerar que el art. 141.e) LGT contiene una reserva legal de procedimiento tributario, en favor de las actuaciones de inspección, cuando se trata de comprobar la situación fiscal de los sujetos pasivos sometidos a algún régimen fiscal

especial, como es el caso, las que se deben llevar a cabo dentro del procedimiento de inspección»

→ ANÁLISIS

👉 **Disposición final segunda (RDL)**

Modificación de la Ley 58/2003, General Tributaria

Artículo 117 «La gestión tributaria». Apartado 1.

En su apartado 1, el citado artículo estable la relación de funciones administrativas en que consiste la gestión tributaria. Hasta la entrada en vigor del RDL, la letra c) mantendrá la siguiente redacción: «*El reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento».*

A la mencionada entrada en vigor, la letra c) de referencia tendrá la siguiente redacción: «El *reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios e incentivos fiscales****, así como de los regímenes tributarios especiales, mediante la tramitación del correspondiente procedimiento de gestión tributaria»***

👉 **Disposición final primera** (RDL)

Modificación de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre Sociedades. Nueva redacción del artículo 96 («Obligación de declarar»)

→ Se mantiene en vigor, como ahora, después del 1 de enero de 2023, la anterior redacción:

> «2. No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta:
>
> a) Rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 euros anuales.
>
> b) Rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 euros anuales.
>
> Lo dispuesto en esta letra no será de aplicación respecto de las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención, conforme a lo que se establezca reglamentariamente, no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.
>
> c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta Ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.
>
> En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros»

→ El RDL añade al apartado 2 de referencia el siguiente párrafo:

«No obstante lo anterior, estarán en cualquier caso obligadas a declarar todas aquellas personas físicas que en cualquier momento del período impositivo hubieran estado de alta, como trabajadores por cuenta propia, en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, o en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores del Mar.»

▶ 4ª Ley Orgánica 9/2022, de 28 de julio [LO] (BOE 181/2022, de 29 de julio)

Disposición 12644 del BOE núm. 181 de 2022

ASUNTO: modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. Modificación de la Ley 22/2009.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 29 de agosto de 2022

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
⊟ Derecho Tributario. Parte Especial • Tributos cedidos: Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.

→ INDICE

A) Disposición final cuarta [LO]

Modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas:

1. Recursos de las Comunidades Autónomas. Artículo 11 LOFCA
2. Competencias. Artículo 19 LOFCA
3. Adopción de acuerdos. Disposición transitoria cuarta LOFCA

B) Disposición final quinta [LO]

Modificación de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

- Artículo 25 «Tributos cedidos»
- Artículo 26 «Rendimiento que se cede»
- Artículo 44 bis «Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos»
- Artículo 44 bis «Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos»
- Artículo 52 bis «Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos»
- Artículo 55 «Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria»
- Artículo 56 «Alcance de la delegación de competencias en relación con la recaudación de los tributos cedidos»
- Artículo 58 «Alcance de la delegación de competencias en relación con la inspección

tributaria»
- Artículo 60 «Intervención, contabilidad y fiscalización»
- Artículo 61 «Colaboración entre Administraciones»
- Artículo 62 «Delitos contra la Hacienda Pública»
- Artículo 63 «Información sobre cuentas y operaciones activas y pasivas»
- Disposición adicional novena «Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos»
- Disposición transitoria octava. «Efectividad de la cesión del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos»

NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción de la LO)
• **Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre**, de Financiación de las Comunidades Autónomas: modificada para incluir el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración de residuos en la lista de figuras tributarias que pueden ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas. Atribución a las Comunidades Autónomas de competencias normativas sobre los tipos impositivos y la gestión de este impuesto. • **Ley 22/2009, de 28 de julio**: modificada para especificar las condiciones de la cesión y el punto de conexión, así como el alcance de las competencias normativas y de aplicación del impuesto que se atribuyen a las Comunidades Autónomas.

→ ANÁLISIS

👉 **Disposición final cuarta (LO)**

Modificación de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre [LOFCA]

1. Recursos de las Comunidades Autónomas

Artículo 11: modificado.

Se incluye una letra k) que incorpora el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (en adelante, el IMPUESTO) a la relación de tributos que pueden ser cedidos a las Comunidades Autónomas.

2. Competencias.

Artículo 19: modificado su apartado 2.

El apartado 2 de referencia, determina las competencias normativas que en el caso de tributos cedidos podrán asumir las Comunidades Autónomas El texto anterior se mantiene en su integridad y, además. se incorpora una letra h) en la que se asigna a las Comunidades Autónomas competencias normativas en materia regulación de tipos impositivos y la gestión en el IMPUESTO.

3. Adopción de acuerdos.

Nueva disposición transitoria cuarta, que queda redactada de la siguiente manera:

> «Para que la cesión del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos sea efectiva en los términos establecidos en esta ley, deberán ser adoptados los acuerdos necesarios para su configuración y

aplicación plena como tributo cedido en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento»

👉 Disposición final quinta (LO)

Modificación de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre [en adelante, la LEY]

- Artículo 25 «Tributos cedidos»

Se mantiene la redacción anterior y se incorpora al apartado 1 la letra p) por lo que el IMPUESTO se incorpora a la relación de tributos cuyo rendimiento total o parcial, y según los casos se cede a las Comunidades Autónomas, con el alcance y condiciones previstas en el Título III LEY.

- Artículo 26 «Rendimiento que se cede»

Se mantiene la redacción anterior con incorporación al apartado 1 [Letra A)] de la letra g) que se refiere al IMPUESTO de modo que su recaudación líquida derivada de las deudas tributarias correspondientes a los distintos hechos imponibles cedidos se entiende por rendimiento cedido.

- Artículo 44 bis «Alcance de la cesión y puntos de conexión en el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos»

NUEVO artículo en el que se establece:

«1. Se cede a la Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos producido en su territorio.

2. Se considerará producido en el territorio de una Comunidad Autónoma el rendimiento del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos cuando se ubique en su territorio el vertedero o la instalación de incineración o coincineración en la que se entreguen los residuos objeto del impuesto.»

- «Artículo 52 bis «Alcance de las competencias normativas en el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos»

NUEVO artículo conforme al:

«1. En el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, las Comunidades Autónomas podrán incrementar los tipos de gravamen aplicables a cada una de las categorías de residuos e instalaciones previstas en el artículo 93 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, respecto de los residuos depositados, incinerados o coincinerados en sus respectivos territorios. No obstante, no podrán regular la clasificación de residuos y de instalaciones contenida en dicho precepto que da lugar a la aplicación de tipos de gravamen diferenciados.

2. Las Comunidades Autónomas también podrán regular los aspectos de gestión y liquidación.»

ATENCIÓN
La incorporación del artículo 52.bis conlleva nueva redacción del artículo 53 LEY que queda redactada del siguiente tenor: Artículo 53 «**Supuesto de no uso de las competencias normativas**» Si una Comunidad Autónoma no hiciera uso de las competencias normativas que le confieren los artículos 46, excepto la letra b) del punto 1, a 52 bis, se aplicará, en su defecto, la normativa del Estado.»

- Artículo 55 «Alcance de la delegación de competencias en relación con la gestión tributaria»

Se introducen en el artículo de referencia los cambios exigidos por la incorporación del IMPUESTO al régimen de la cesión de tributos. Seguidamente, reproducimos en totalidad el contenido del artículo 55 destacando en negrita los puntos concretos en que la redacción anteriores es modificada.

> «1. En la gestión tributaria de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de los Tributos sobre el Juego, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y **del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos corresponderá a las Comunidades Autónomas:**
>
> a) La incoación de los expedientes de comprobación de valores, utilizando los mismos criterios que el Estado.
>
> En el caso de concesiones administrativas que superen el ámbito territorial de una Comunidad Autónoma, la comprobación de valores corresponderá a la Comunidad Autónoma en cuyo territorio se encuentre el domicilio fiscal de la entidad concesionaria.
>
> b) La realización de los actos de trámite y la práctica de liquidaciones tributarias.
>
> c) La calificación de las infracciones y la imposición de sanciones tributarias.
>
> d) La publicidad e información al público de obligaciones tributarias y su forma de cumplimiento.
>
> e) La aprobación de modelos de declaración.
>
> f) En general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos.
>
> 2. No son objeto de delegación las siguientes competencias:
>
> a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias.
>
> b) La confección de los efectos estancados que se utilicen para la gestión de los tributos cedidos.

c) Las que a continuación se citan, en relación con el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte:

a') La homologación por parte de la Administración tributaria de los vehículos automóviles, en los supuestos contemplados en el artículo 65, apartado 1, letra a), número 3.º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

b') La aplicación del supuesto de no sujeción regulado en el número 9.º del precepto citado en la letra a') anterior, cuando se trate de vehículos destinados a ser utilizados por las Fuerzas Armadas, por los Cuerpos y Fuerzas de Seguridad del Estado y por el Resguardo Aduanero.

c') La aplicación de las exenciones a que se refieren las letras e) y h) del apartado 1 del artículo 66 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, siempre que, en el caso de esta última letra, se trate de aeronaves matriculadas por el Estado o por empresas u organismos públicos o estatales.

d) Los acuerdos de concesión de las exenciones previstas en las letras a), b), y c) del apartado 1 de la Disposición Seis del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, regulado en el artículo 9 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

3. Los documentos y autoliquidaciones de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Determinados Medios de Transporte, sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y **sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos** se presentarán y surtirán efectos liberatorios exclusivamente ante la oficina competente de la Comunidad Autónoma a la que corresponda el rendimiento de acuerdo con los puntos de conexión aplicables.

Cuando el rendimiento correspondiente a los actos o contratos contenidos en el mismo documento se considere producido en distintas Comunidades Autónomas, procederá su presentación en la oficina competente de cada una de ellas, si bien la autoliquidación que en su caso se formule solo se referirá al rendimiento producido en su respectivo territorio.

4. Las competencias en materia de gestión previstas en este artículo se podrán realizar mediante diligencias de colaboración entre las distintas Administraciones tributarias competentes.

5. **En el Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos los modelos de autoliquidación que aprueben las Comunidades Autónomas deberán contener los mismos datos que los aprobados por la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Asimismo, las Órdenes reguladoras de la creación del Censo de obligados tributarios sujetos a este impuesto, así como del procedimiento para la inscripción de estos en el Registro territorial deberán ser sustancialmente iguales a las establecidas por la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública**.»

- Artículo 56 «Alcance de la delegación de competencias en relación con la recaudación de los tributos cedidos»

Cambio en la redacción del apartado 1 [corresponderá a las Comunidades Autónomas la recaudación] cuyo texto actualizado reproducimos seguidamente:

> «1. Corresponderá a las Comunidades Autónomas la recaudación:
>
> a) En período voluntario de pago y en período ejecutivo, de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Determinados Medios de Transporte, Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, **sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos** y los Tributos sobre el Juego.
>
> b) En periodo voluntario de pago, las liquidaciones del Impuesto sobre el Patrimonio practicadas por la Comunidad Autónoma, y en período ejecutivo todos los débitos por este Impuesto.»

- Artículo 58 «Alcance de la delegación de competencias en relación con la inspección tributaria»

Cambio (se destacan en negrita) en el texto del apartado 1 que queda redactado del siguiente tenor:

> «1. Respecto de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos e **Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos** corresponden a las Comunidades Autónomas las funciones previstas en el artículo 141 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aplicando las normas legales y reglamentarias que regulen las actuaciones inspectoras del Estado en materia tributaria y siguiendo los planes de actuación inspectora, que habrán de ser elaborados conjuntamente por ambas Administraciones, y de cuya ejecución darán cuenta anualmente las Comunidades Autónomas al Ministerio de Economía y Hacienda, al Congreso de los Diputados y al Senado.»

- Artículo 60 «Intervención, contabilidad y fiscalización»

Apartado 1. Nueva redacción para incorporar la referencia al IMPUESTO

> «1. Todos los actos, documentos y expedientes relativos a los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, los Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos e **Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos** de los que se deriven derechos y obligaciones de contenido económico, serán intervenidos y contabilizados por las Comunidades Autónomas con arreglo a los principios generales de la Ley General Presupuestaria.»

- Artículo 61 «Colaboración entre Administraciones»

Nuevo apartado 6:

«6. Las Comunidades Autónomas facilitarán trimestralmente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en las condiciones concretas y por los medios que se determinen, información detallada sobre la recaudación del **Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos** que incluirá de manera específica todos los datos incluidos en los modelos de autoliquidación del impuesto presentados por los contribuyentes y las liquidaciones practicadas por la administración.»

- Artículo 62 «Delitos contra la Hacienda Pública»

Se modifica el apartado 1 para incluir al IMPUESTO en la relación de tributos respecto de los que a la autoridad competente de la Comunidad Autónoma corresponderá respectiva poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que estime constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública con arreglo al Código Penal.

- Artículo 63 «Información sobre cuentas y operaciones activas y pasivas»

Apartado 1, nueva redacción para incorporar la referencia al IMPUESTO:

«1. La investigación tributaria de las cuentas y operaciones activas y pasivas de los Bancos, Cajas de Ahorro, Cooperativas de Crédito y cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, se realizarán en orden a la aplicación de los Impuestos sobre el Patrimonio, sobre Sucesiones y Donaciones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Tributos sobre el Juego, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos e **Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos**, previa autorización de la autoridad competente de la Comunidad Autónoma respectiva.»

- Disposición adicional novena «Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos»

NUEVA disposición adicional conforme a la que:

«El rendimiento cedido del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos no será tenido en cuenta a los efectos del cálculo del Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales, del Fondo de Suficiencia Global, ni de los Fondos de Convergencia Autonómica previstos en esta ley.

La cesión de este tributo no supondrá la revisión del Fondo de Suficiencia Global en los términos previstos en el artículo 21.2 de la presente ley.»

- Disposición transitoria octava. «Efectividad de la cesión del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos»

NUEVA disposición transitoria, según la cual:

«Para que la cesión del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos sea efectiva en los términos establecidos en esta ley, deberán ser adoptados los acuerdos necesarios para su configuración y

aplicación plena como tributo cedido en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento.»

I.2 Normas publicadas (No analizadas)

- Orden HFP/603/2022, de 30 de junio, por la que se modifica la Orden HAC/665/2004, de 9 de marzo, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de los ingresos de IVA de operadores extracomunitarios que prestan servicios por vía electrónica a consumidores finales y se modifica la Orden de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE 157/2022, de 1 de julio)

  Disposición 10853 del BOE núm. 157 de 2022

- Orden HFP/604/2022, de 30 de junio, por la que se modifica la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica (BOE 157/2022, de 1 de julio)

  Disposición 10854 del BOE núm. 157 de 2022

II. AGOSTO, 2022

II.1. Norma publicadas (Analizadas)

▶ 1ª **Real Decreto 712/2022**, de 30 de agosto (en adelante, RD) [BOE 209/2022, de 31 de agosto]

Disposición 14274 del BOE núm. 209 de 2022

ASUNTO: aprobación del el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (en adelante, IGFEI - (RIGFEI)

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 1 de septiembre de 2022

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
➞ Derecho Tributario. Parte Especial • Impuesto sobre los Gases fluorados de Efecto Invernadero

→ INDICE

▪ ARTÍCULO ÚNICO: Aprobación del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (RIGE

▪ DISPOSICIONES TRANSITORIAS

- Disposición transitoria primera Alta en el registro territorial de los contribuyentes ya inscritos en el registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.
- Disposición transitoria segunda Autoliquidación de existencias.
- Disposición transitoria tercera Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero

▪ DISPOSICIONES FINALES

- Disposición final primera Título competencial.
- Disposición final segunda Habilitación normativa.
- Disposición final tercera Entrada en vigor

REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

- Artículo 1. Supuestos de no sujeción y exenciones
- Artículo 2. Devoluciones y deducciones
- Artículo 3. Liquidación y pago del impuesto
- Artículo 4. Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero
- Artículo 5. Autorización de almacenistas de gases fluorados
- Artículo 6. Código de identificación
- Artículo 7. Cese de la actividad y revocación
- Artículo 8. Contabilidad

NOVEDADES
- Se da cumplimiento a los dispuesto en la Ley 14/2022: ▪ **Disposición derogatoria única**: A la entrada en vigor de esta ley quedarán derogadas todas las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo dispuesto en la misma. En particular, con efectos 1 de septiembre de 2022, **quedará derogado el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre.** ▪ **Disposición final tercera**. Desarrollo reglamentario: Se habilita al Gobierno para que, en el ámbito de sus competencias, dicte las disposiciones reglamentarias necesarias para el desarrollo y aplicación de esta ley. - Artículo único aprueba el texto del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. - Disposición transitoria primera: faculta a los operadores dados de alta en el actual registro territorial para que puedan solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria su inscripción en el nuevo registro territorial como almacenista de gases fluorados. - Disposición transitoria segunda; establece que los obligados a la presentación de la autoliquidación de las existencias de gases fluorados a que se refiere el apartado dieciocho del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, habrán de utilizar el modelo 587, previsto en la Orden HAP/685/2014, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 587 «Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación», y se establece la forma y procedimiento para su presentación. El ingreso de las cuotas

correspondientes se efectuará al mismo tiempo que la presentación de la autoliquidación.

- Disposición transitoria tercera: establece que los obligados a presentar la declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero, conforme al artículo 5 del Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por el Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, deberán presentarla respecto de las operaciones realizadas desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de agosto de 2022 conforme al procedimiento que se establezca por orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

- Disposición final primera: título competencial.

- Disposición final segunda: faculta a la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública para adoptar las medidas necesarias para el desarrollo y cumplimiento de lo previsto en el RD.

→ ANÁLISIS

I. RIGFEI. CONTENIDO (artículo único Ley 14/2022).

▪ 1. Supuestos de no sujeción y exenciones (artículo 1)

1.1. Documentación acreditativa de beneficios fiscales. Conservación.

Los obligados tributarios a los que les resulte de aplicación cualquiera de los supuestos de no sujeción o de exenciones previstas en el artículo 5 (redacción Ley 14/2022) de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, **deberán conservar, a disposición de la Administración Tributaria,** toda la documentación acreditativa de la aplicación de dichos beneficios fiscales.

1.2. Medios de prueba.

La efectividad de los supuestos de no sujeción y de las exenciones queda condicionada a que, previo requerimiento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se acredite por **cualquier medio de prueba admisible en derecho** que el destino de los gases fluorados adquiridos es el que efectivamente genera el derecho a su aplicación.

▪ 2. Devoluciones y deducciones (Artículo 2)

2.1. Derecho a solicitar la devolución de cuotas. Condiciones.

Los obligados tributarios podrán solicitar la devolución de las cuotas del impuesto pagado correspondientes a los gases en los que concurra cualquiera de las circunstancias reguladas en el apartado quince del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre.

- La solicitud se presentará ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria entre **los días 1 y 20 del mes siguiente** a aquel en que finalice el trimestre en que se produzcan las mencionadas circunstancias.
- La efectividad de las devoluciones quedará condicionada a que las circunstancias que dan lugar a la solicitud de dicho beneficio fiscal, así como el pago del impuesto, sean probados ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria **mediante cualquier medio de prueba admisible en derecho.**

2.2. Contribuyentes que tengan derecho a la aplicación de las deducciones a que se refiere el apartado catorce del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre.

- Podrán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la devolución del saldo a su favor existente a 31 de diciembre de cada año en **la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación de dicho año.**
- La aplicación de las deducciones quedará condicionada a que el envío de los gases fuera del territorio de aplicación del impuesto, así como el pago del mismo, sean probados ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria por **cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho**.

2.3. Procedimiento de devolución.

- En todo caso, el procedimiento de devolución será el previsto en los artículos 124 a127, ambos inclusive, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.
- El **plazo máximo en que debe notificarse la resolución es de seis meses**. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado resolución expresa, los interesados podrán entender desestimadas sus solicitudes.

▪ 3. Liquidación y pago del impuesto (artículo 3)

3.1. Supuestos de fabricación.

- Los contribuyentes deberán presentar autoliquidación y, en su caso, efectuar el ingreso de la deuda tributaria resultante de la misma entre los **días 1 y 20 del mes siguiente a la finalización del período de liquidación** [3.2. Norma de aplicación a los almacenistas de gases fluorados a los que hace referencia el apartado diez del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre].

3.3. Supuestos de adquisición intracomunitaria.

- Salvo en los periodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar, los contribuyentes deberán presentar la autoliquidación y efectuar el ingreso entre los **días 1 y 20 del mes siguiente a la finalización del período de liquidación**.

3.4. Supuestos de importaciones.

- El impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera, **según lo dispuesto en la normativa aduanera.**

3.5. Consignación de información en certificado o factura.

Quienes realicen ventas o entregas de gases fluorados o de productos, equipos o aparatos que los contengan, deberán consignar en un certificado o en la factura que emitan con ocasión de dichas ventas o entregas:

1.º La clase de gas fluorado y la cantidad del mismo, expresada en kilogramos, que es objeto de venta o entrega.

2.º El importe del impuesto satisfecho por dichos gases.

▪ 4. Registro territorial del IGFEI (artículo 4)

4.1. Supuestos de fabricación.

- Los contribuyentes deberán solicitar su inscripción en el registro territorial del IGFEI de la oficina gestora donde radique su establecimiento.

4.2. Almacenistas de gases fluorados (apartado diez del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre).

- Una vez autorizados en los términos previstos en el artículo 5 del propio RIGFEI **habrán de solicitar su inscripción** en el registro territorial del IGFEI de la oficina gestora donde radique cada uno de sus establecimientos.

4.3. Supuestos de importación.

- Los contribuyentes deberán **solicitar su inscripción como importadores** en el registro territorial del IGFEI de la oficina gestora donde radique su domicilio fiscal.
- Quedan exceptuados de la obligación de solicitar su inscripción como importadores aquellos a los que les sea de aplicación el régimen previsto en el número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, **en cuyo caso deberán solicitar su inscripción como almacenistas.**

4.4. Supuestos de adquisición intracomunitaria.

- Los contribuyentes deberán solicitar su inscripción como adquirentes intracomunitarios en el registro territorial del IGFEI de la oficina gestora donde radique su domicilio fiscal.
- Quedan exceptuados de solicitar su inscripción como adquirentes intracomunitarios aquellos que realicen adquisiciones intracomunitarias y les sea de aplicación el régimen previsto en el número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, en cuyo caso **deberán solicitar su inscripción como almacenistas.**

▪ 5. Autorización de almacenistas de gases fluorados (artículo 6)

5.1. A solicitud del interesado, la oficina gestora correspondiente a su domicilio **fiscal podrá autorizar como almacenistas de gases fluorados** a las personas físicas o jurídicas o a las entidades a las que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

5.2. El solicitante **deberá figurar de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores** en el epígrafe correspondiente a la actividad que va a desarrollar, así como estar al corriente, junto con sus administradores, incluidos los de hecho, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y presentará ante la oficina gestora que corresponda una solicitud a la que acompañará:

a) La documentación que, en su caso, acredite la representación.
b) Memoria descriptiva de la actividad que prevé desarrollar.
c) Identificación de la localización de los establecimientos en los que va a desarrollar las actividades y justificación documental del título de disposición de las mismas.
d) La documentación acreditativa de las autorizaciones que, en su caso, corresponda otorgar a otros órganos administrativos.

5.3. La oficina gestora podrá requerir toda la documentación e información adicional que estime necesaria para resolver la solicitud.

- En el acuerdo de autorización **podrán establecerse limitaciones y condiciones** particulares de funcionamiento. La fecha de notificación del acuerdo de autorización será la que determine el momento a partir del cual comienza la eficacia de la misma.
- La Agencia Estatal de Administración Tributaria **podrá realizar comprobaciones** en el establecimiento objeto de la solicitud, así como en el resto de los locales u oficinas afectos a la actividad, sin necesidad de comunicación previa al titular del establecimiento.
- **La oficina gestora denegará** la solicitud si se constata la inexistencia o inadecuación de las instalaciones o la falta de medios materiales para el desarrollo de la actividad.

5.4. El mantenimiento de la autorización de almacenista de gases fluorados;

- Estará condicionado a que el volumen de ventas o entregas, realizadas aplicando el régimen previsto en el número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, durante el año natural inmediato anterior, **supere los 8.000 kilogramos de gases objeto del impuesto**.
- Cuando el desarrollo de la actividad en el año anterior fuera inferior al año, el volumen de ventas o entregas se elevará al año.
- Para la determinación del volumen de ventas o entregas no se tomarán en consideración los movimientos entre establecimientos del mismo almacenista.

5.5. Cualquier modificación ulterior en los datos consignados en la solicitud o que figuren en la documentación aportada **deberá ser comunicada a la oficina gestora**.

5.6. Sin perjuicio de lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y en su normativa de desarrollo, la Agencia Estatal de Administración Tributaria **podrá realizar comprobaciones:**

- **En los establecimientos donde se almacenen gases fluorados**, incluyendo la realización de recuentos de existencias y la toma de muestras de productos.
- **Las comprobaciones podrán realizarse en cualquier momento y no requerirán la previa comunicación al almacenista**.

▪ 6. Cese de la actividad y revocación (artículo 7)

6.1. Restricciones a la formalización de la baja en el registro territorial.

Cuando el titular de la inscripción en el registro territorial cese en su actividad definitivamente deberá solicitar a la oficina gestora competente la baja en aquel. Además:

a) En el caso de los almacenistas de gases fluorados de efecto invernadero, no se formalizará la baja en el registro territorial mientras haya, en el establecimiento, existencias de productos objeto del impuesto acogidas al régimen previsto en el número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, salvo que se proceda a la regularización fiscal de las mismas.

b) En el resto de los casos no se procederá a la baja hasta que no hayan presentado la autoliquidación correspondiente al último período de liquidación en que hayan realizado operaciones sujetas.

6.2. Efectos: Equiparación de solicitudes de baja.

- Producirá los efectos propios de la solicitud de baja en el registro territorial, la presentación de la solicitud de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

6.3. Cese temporal de la actividad sin darse de baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, o sin solicitar la baja en el registro territorial.

- Producirá los efectos propios de la solicitud de baja en el registro territorial, la presentación de la solicitud de baja en **el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.**

6.4. Incumplimiento de las normas, limitaciones y condiciones recogidas en la autorización de almacenista de gases fluorados de efecto invernadero o establecidas en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, y en el propio RIGFEI.

- Dará lugar a la revocación de la inscripción en el registro territorial.
- El expediente de revocación será tramitado por la oficina gestora en cuyo registro territorial esté inscrito el interesado.
- La revocación de la autorización comportará la regularización fiscal de las existencias de productos objeto del impuesto acogidas al régimen previsto en el número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre.

▪ 7. Contabilidad (artículo 8)

7.1. Llevanza de contabilidad específica.

- Con independencia de las obligaciones contables establecidas por las normas mercantiles y otras normas fiscales, los contribuyentes deberán llevar una contabilidad de los productos objeto del impuesto con arreglo a lo establecido en el propio RIGFEI y la normativa de desarrollo que se apruebe por la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública [**7.2**. Quedan exceptuados de la obligación contable de referencia: i) los importadores; ii) quienes realicen adquisiciones intracomunitarias en aquellos periodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar]

7.3. Tiempo de conservación de documentación.

- Toda la documentación reglamentaria, comercial y justificativa de los asientos contables **deberá conservarse por los interesados durante el plazo de prescripción aplicable a las obligaciones formales**, de conformidad con lo previsto en el artículo 70 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

7.4. Llevanza de la contabilidad. Cumplimiento.

El cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad se realizará a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con el suministro electrónico de los asientos contables que se realizará a través de:

- Un servicio web o, en su caso,
- De un formulario electrónico, todo ello conforme al contenido, procedimiento y en los plazos y condiciones que se aprueben por la persona titular del Ministerio de

Hacienda y Función Pública.

II. LEY 14/2022. OTRAS DISPOSICIONES.

1. Disposiciones transitorias.

▪ PRIMERA. **Alta en el registro territorial de los contribuyentes ya inscritos en el registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero**.

A solicitud del interesado, la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá inscribir, como almacenistas de gases fluorados, a los contribuyentes por IGFEI inscritos a fecha 31 de agosto de 2022 en el RIGFEI conforme al artículo 5 de la Ley 16/2013.

Esta disposición se aplicará a las personas inscritas con los caracteres identificativos:

- GF: fabricantes, importadores y adquirentes intracomunitarios.
- GV: Otros revendedores.
- Conforme a la Resolución de 28 de enero de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo de tarjeta de inscripción en el registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

▪ SEGUNDA. **Autoliquidación de existencias**.

Los obligados a la presentación de la autoliquidación de las existencias de gases fluorados a que se refiere el apartado dieciocho del artículo 5 de la Ley 16/2013:

- Habrán de utilizar el modelo 587, previsto en la Orden HAP/685/2014, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 587 «Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación», y se establece la forma y procedimiento para su presentación.
- El ingreso de las cuotas correspondientes se efectuará al mismo tiempo que la presentación de la autoliquidación.

▪ TERCERA. **Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero-**

Los obligados a presentar la declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero:

- Deberán presentar la declaración recapitulativa durante el mes de marzo de 2023 respecto de las operaciones realizadas desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de agosto de 2022 conforme al procedimiento que se establezca por orden de la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

2. Disposiciones finales.

SEGUNDA. Habilitación normativa.

- Se autoriza a la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública para dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y cumplimiento de lo establecido en el RD y en el RIGFEI.

▶ 2ª **Orden HFP/826/2022** (en adelante, ORDEN) [BOE 209/2022, de 31 de agosto]

Disposición 14275 del BOE núm. 209 de 2022

ASUNTO: aprobación del modelo 587 "Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación" y el modelo A23 "Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución", se determinan la forma y procedimiento para la presentación de los mismos, y se regulan la inscripción en el Registro territorial y la llevanza de la contabilidad de existencias.

Cláusula derogatoria.

Con efectos 1 de septiembre de 2022, quedan derogadas:

1. La **Orden HAP/685/2014,** de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 587 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación», y se establece la forma y procedimiento para su presentación.

2. La **Orden HAP/369/2015**, de 27 de febrero, por la que se aprueba el modelo 586 «Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero», y se establece la forma y procedimiento para su presentación, y se modifican las claves de actividad del impuesto recogidas en el anexo III de la Orden HAP/685/2014, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 587 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación», y se establece la forma y procedimiento para su presentación.

3. La **Resolución de 28 de enero de 2014**, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueba el modelo de tarjeta de inscripción en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (**en adelante, RT-IGFEI**).

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 1 de septiembre de 2022

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
➞ Derecho Tributario. Parte Especial • Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI)

→ INDICE

A) Articulado

- Artículo 1. Aprobación de los modelos 587 y A23
- Artículo 2. Obligados y plazos para la presentación del modelo 587
- Artículo 3. Facultados y plazos para la presentación del modelo A23
- Artículo 4. Forma, condiciones generales y procedimiento para la presentación de los modelos 587 y A23
- Artículo 5. Inscripción en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y aprobación del modelo de tarjeta de inscripción
- Artículo 6. Código de identificación de los gases fluorados de efecto invernadero
- Artículo 7. Obligaciones contables

A) Disposiciones transitorias

- Disposición transitoria primera. Obligaciones de llevanza de contabilidad de existencias a la entrada en vigor de la Ley 14/2022, 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública.
- Disposición transitoria segunda-Contabilidad de existencias correspondiente al mes de septiembre de 2022
- Disposición transitoria tercera Autoliquidación correspondiente al segundo cuatrimestre de 2022-
- Disposición transitoria cuarta Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero realizadas desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de agosto de 2022

C) Disposiciones derogatorias

Disposición derogatoria única Derogación normativa

D) Disposiciones finales

- Disposición final primera. Modificación de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios
- Disposición final segunda. Modificación de la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las Entidades de crédito que actúan como colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Tributaria.
- Disposición final tercera. Modificación de la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- Disposición final cuarta. Modificación de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución de naturaleza tributaria.
- Disposición final quinta. Entrada en vigor

ANEXO I. Modelo de autoliquidación

A. Datos de cabecera.
B. Datos de contacto.
C. Liquidación.

ANEXO II. Modelo de solicitud de devolución

A. Datos de cabecera.
B. Datos de contacto.
C. Solicitud.

ANEXO III. Tarjeta de inscripción

ANEXO IV. Claves de actividad

ANEXO V. Contabilidad de existencias

ANEXO VI. Contabilidad. Identidad del producto, equipo o aparato

ANEXO VII. Contabilidad. Régimen fiscal

→ ANÁLISIS

I. ARTICULADO

▪ 1. Aprobación de los modelos 587 y A23 (artículo 1)

Se aprueban los modelos:

- ✓ 587 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación», cuyo formato electrónico figura en el anexo I de la ORDEN.
- ✓ A23 «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución», cuyo formato electrónico figura en el anexo II de la ORDEN.

▪ 2. Obligados y plazos para la presentación del modelo 587 (artículo 2)

2.1. Obligados.

- ✓ Fabricantes o realizadores de adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto y almacenistas de gases fluorados: están obligados a la presentación del modelo 587 y a ingresar el importe de la deuda tributaria resultante del mismo [En las importaciones, el impuesto se liquidará en la forma prevista para la deuda aduanera, según lo dispuesto en la normativa aduanera]. Quedan exceptuados de la dicha obligación quienes realicen la adquisición intracomunitaria de gases objeto del impuesto en aquellos periodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar (**2.2.).**

2.3. Plazo.

- ✓ La presentación del modelo 587 y, en su caso, el pago de la deuda tributaria se efectuará entre los días 1 y 20 del mes siguiente a la finalización del período de liquidación. En caso de domiciliación bancaria del pago, el plazo será desde el día 1 hasta el día 15 del mes siguiente a aquel en que finaliza el periodo de liquidación. A estos efectos, el periodo de liquidación coincidirá con el trimestre natural.

ATENCIÓN
2.4. Los contribuyentes cuyas cuantías de deducción superen el importe de las cuotas devengadas en el último período de liquidación del año natural, de conformidad con lo previsto en el número 3 del apartado quince del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, **podrán solicitar la devolución del saldo existente a su favor** mediante la presentación del modelo 587 correspondiente a dicho periodo de liquidación

▪ 3. Facultados y plazos para la presentación del modelo A23 (artículo 3)

3.1. Facultados.

Podrán solicitar la devolución del importe del impuesto pagado mediante la presentación del modelo A23, los importadores y los adquirentes a que se refiere el número 1 del apartado quince del artículo 5 de la Ley 16/2013. **Dicho modelo de se deberá presentar acompañado de los justificante**s que acrediten la existencia de los hechos descritos en el número 1 del apartado Quince del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, y el pago del impuesto cuya devolución se solicita.

NORMATIVA INVOCADA
Número 1 del apartado Quince del artículo 5 de la Ley 16/2013.N
Quince. Devoluciones. 1. Tendrán derecho a solicitar la devolución del importe del impuesto pagado en las condiciones que, en su caso, reglamentariamente se establezcan: a) Los importadores de los gases objeto del impuesto que hayan sido enviados por ellos, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, fuera del territorio de aplicación del impuesto. b) Los adquirentes de los gases objeto del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten el envío de los mismos fuera del territorio de aplicación de aquel. c) Los adquirentes de los gases objeto del impuesto que, no ostentando la condición de contribuyentes, acrediten que el destino de dichos gases es el que hubiera dado lugar a la aplicación de la exención recogida en la letra f) del número 1 del apartado ocho.

3.2. Plazo para la presentación.

- ✓ Entre los días 1 y 20 del mes siguiente a aquel en que finalice el trimestre en que se produzcan los mencionados hechos que motivan la solicitud de devolución.

▪ 4. Forma, condiciones generales y procedimiento para la presentación de los modelos 587 y A23 (artículo 4).

4.1. Forma.

- ✓ Los modelos 587 y A23 se presentarán de forma obligatoria por vía electrónica a través de Internet, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 2.a), 6, 7, 8, 9, 11, 18, 19.a), 20 y 21 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución de naturaleza tributaria.

4.2. Condiciones generales y procedimiento.

- ✓ La obligación de presentar el modelo 587 y, en su caso, de efectuar el pago de la deuda tributaria **deberá cumplirse por cada uno de los establecimientos** en que los obligados desarrollen su actividad ante la Administración tributaria competente por razón del territorio.
- ✓ Cuando el **sujeto pasivo sea titular de varios establecimientos**, la oficina

gestora podrá autorizar la presentación y el pago de una única autoliquidación centralizada en una entidad colaboradora autorizada. En el caso de los adquirentes intracomunitarios, la obligación de presentar el modelo 587 y, en su caso, de efectuar el pago de la deuda tributaria deberá cumplirse ante la oficina gestora correspondiente al domicilio fiscal.

ATENCIÓN
El tratamiento de los datos personales aportados por el obligado tributario en el cumplimiento de sus derechos y obligaciones tributarias derivados de la ORDEN se regirán por lo establecido en la disposición final segunda de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre.

▪ 5. Inscripción en el RT-IGFEI y aprobación del modelo de tarjeta de inscripción (artículo 5)

5.1. Inscripción en el RT-IGFEI

- Los contribuyentes y los representantes de los contribuyentes no establecidos en territorio de aplicación del IGFEI [nombrados para que les representen ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones con IGFEI], **deberán solicitar la inscripción en el RE-IGFEI** en los términos previstos reglamentariamente**.**

Quedan exceptuados de la más arriba indicada obligación (**5.2**.):

> «Los importadores que no sean operadores económicos conforme a la definición prevista en el número 5 del artículo 5 del Reglamento (UE) n.o 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código aduanero de la Unión»

5.3. Las personas o entidades que resulten obligadas a inscribirse en el Inscripción en el RT-IGFEI conforme a lo expuesto en el guion anterior apartados anteriores deberán:

- ✓ Figurar de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores en el epígrafe correspondiente a la actividad a desarrollar.
- ✓ Presentar ante la oficina gestora que corresponda una solicitud en la que conste:
- ✓ El nombre y apellidos o razón social, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del solicitante, así como, en su caso, del representante, que deberá acompañar la documentación que acredite su representación.
- ✓ El lugar en que, en su caso, se encuentre situado el establecimiento donde ejerza su actividad con expresión de su dirección, en su caso, número de parcela, localidad y la acreditación del derecho a disponer de las instalaciones por cualquier título.

RECORDATORIO
La más arriba indicada solicitud de inscripción deberá acompañarse de: a) En caso de que resulte exigible, la documentación acreditativa de su capacitación con relación a los productos objeto de este Impuesto. b) En el caso de los almacenistas de gases fluorados, la correspondiente autorización de la oficina gestora para adquirir los gases objeto del impuesto con aplicación del régimen de

apartado nueve 4 del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, reguladora del Impuesto.

c) En el caso de los importadores, la previa autorización F-GAS para los supuestos en los que al importador le resulte exigible conforme a lo dispuesto en el Reglamento (UE) 517/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014.

5.4. La solicitud de inscripción en el Inscripción en el RT-IGFEI:

- ✓ Deberá efectuarse con carácter previo al inicio de la actividad por vía electrónica, a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

  ATENCIÓN: Si se trata de actividades ya iniciadas a la entrada en vigor del presenta artículo [5], la solicitud de inscripción deberá efectuarse **durante el mes siguiente a la mencionada entrada en vigor.**

5.5. Acuerdo de inscripción:

- ✓ Recibida la solicitud, y tramitado el oportuno expediente, la oficina gestora, acordará, si procede, la inscripción en el Registro territorial del impuesto.
- ✓ El acuerdo de inscripción será notificado al interesado, junto con la tarjeta acreditativa de la inscripción que incluirá el código de identificación de gases fluorados (CAF) que le corresponde.

[**En el número 6 del artículo 5 de referencia se aprueba el modelo de tarjeta de inscripción en el Registro territorial, que figura como anexo III de la ORDEN**]

▪ 6. Código de identificación de los gases fluorados de efecto invernadero (artículo 6.CAF))

6.1. CAF. Definición.

CAF es el código que identifica a los obligados inscritos en el Registro territorial del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. El código constará de 13 caracteres distribuidos, conforme a lo dispuesto reglamentariamente. (6.2.)

6.3. CAF por actividades y establecimientos.

- ✓ Los obligados tributarios deberán obtener tantos CAF como actividades y tantos CAF como establecimientos en los que desarrollen su actividad.
- ✓ Quedan exceptuados, los importadores y quienes realicen adquisiciones intracomunitarias de gases objeto del impuesto que solo deberán tener un CAF por actividad.

6.4. Inscripción presentación autoliquidaciones.

Los contribuyentes deberán solicitar la inscripción en el Registro territorial y presentar, en su caso, la correspondiente autoliquidación ante la Administración tributaria competente por razón del territorio.

[**En el número 5 del presente artículo 6, se aprueban las claves de actividad del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero que figuran como anexo IV en la ORDEN (6.5.)]**

▪ 7. Obligaciones contables (artículo 7)

7.1 Están obligados a la llevanza de contabilidad de los productos objeto del impuesto conforme al formato electrónico que figura en el anexo V de la ORDEN:

- ✓ Quienes fabriquen de gases objeto del impuesto
- ✓ Realicen adquisiciones intracomunitarias de gases objeto del impuesto.
- ✓ Los almacenistas de gases fluorados,

ATENCIÓN
Realizadores de adquisiciones intracomunitarias de gases objeto del impuesto.
Quedan exceptuados de llevar contabilidad en aquellos periodos de liquidación en los que no resulte cuota a ingresar por no realizar adquisiciones intracomunitarias (**7.2**)

7.3. Presentación de la contabilidad por los fabricantes, los adquirentes intracomunitarios y los almacenistas:

- ✓ La presentación de la contabilidad deberá efectuarse entre los días 1 y 20 del mes siguiente al periodo de liquidación al que se refiera, mediante su suministro electrónico en sede de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

AVISO
Quedan exceptuados de las obligaciones contables dispuestas en el presente artículo 7 los importadores.

II. DISPOSICIONES TRANSITORIAS.

- PRIMERA. **Obligaciones de llevanza de contabilidad de existencias a la entrada en vigor de la Ley 14/2022, 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública**.

Contabilización de existencias. Quienes realicen la fabricación de gases objeto del impuesto y los almacenistas de gases fluorados deberán incluir en su contabilidad de existencias:

- ✓ la cantidad de gases fluorados de efecto invernadero objeto del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero existentes en sus establecimientos a 1 de septiembre de 2022.

- SEGUNDA. **Contabilización de existencias correspondiente al mes de septiembre de 2022**.
  - ✓ Deberá efectuarse en el plazo previsto para la presentación de la contabilidad correspondiente al último trimestre de 2022, conforme a lo dispuesto en el artículo 7 de la ORDEN.
- TERCERA. **Autoliquidación correspondiente al segundo cuatrimestre de 2022**.
  - ✓ Los obligados a la presentación habrán de utilizar el modelo 587 establecido en la Orden HAP/685/2014, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 587

«Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación» y se establece la forma y procedimiento para su presentación.

- CUARTA. **Declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero realizadas desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de agosto de 2022**.

  ✓ Los obligados a presentar la declaración recapitulativa de operaciones con gases fluorados de efecto invernadero, deberán presentarla [durante el mes de marzo de 2023 respecto de las operaciones realizadas desde el 1 de enero de 2022 hasta el 31 de agosto de 2022 conforme al modelo 586 y forma, procedimiento y condiciones generales de presentación este modelo de acuerdo con la Orden HAP/369/2015.

III. DISPOSICIONES FINALES

- PRIMERA. **Modificación de la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios**.

→ Modificaciones:

- En el apartado 2 de la disposición adicional única se añaden los siguientes modelos:
  - «Modelo 587. Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación».
  - «Modelo A23. Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución».

- En el apartado 2 de la disposición adicional única se añade la siguiente declaración:

  «Suministro electrónico de asientos contables a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria previsto en el artículo 5 dieciséis de la Ley 16/2013, de 29 de octubre.»

- SEGUNDA. **Modificación de la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las Entidades de crédito que actúan como colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Agencia Tributaria**.

→ Modificación:

En el anexo II, «Código 022-Autoliquidaciones especiales», se añade el siguiente modelo:

«Modelo: 587.

Denominación: «Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación».

Período de ingreso: T.»

- TERCERA. **Modificación de la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la**

domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

→ Modificaciones:

- En el anexo I, «Relación de modelos de autoliquidaciones cuyo ingreso puede ser domiciliado a través de las Entidades Colaboradoras de la Agencia Estatal de Administración Tributaria», se añade el siguiente modelo:

  «Modelo: 587.

  Denominación: Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero Autoliquidación.»

- Dos. En el anexo II, «Plazos generales de presentación telemática de autoliquidaciones con domiciliación de pago», se añade el siguiente modelo y plazo:

  «Modelo: 587.

  Plazo: el plazo será desde el día 1 hasta el día 20 del mes siguiente a aquel en que finaliza el período de liquidación correspondiente al trimestre natural. En caso de domiciliación bancaria del pago, el plazo será desde el día 1 hasta el día 15 del mes siguiente a aquel en que finaliza el periodo de liquidación.»

▪ CUARTA. **Modificación de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución de naturaleza tributaria**.

→ Modificaciones

- En el artículo 1.2 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, se añade el siguiente modelo:

  «Modelo 587. Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación.»

- En el artículo 1.4 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, se añade el siguiente modelo:

  «Modelo A23. Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución.»

II.2. Normas publicadas (No analizadas)

- Orden HFP/823/2022, de 24 de agosto, por la que se aprueba el modelo 345 de «Declaración Informativa. Planes, fondos de pensiones y sistemas alternativos. Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes, aportaciones y contribuciones» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden HAP/1608/2014, de 4 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 187 de «Declaración informativa. Acciones y participaciones representativas del capital o del

patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva y resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de IRPF, IS e IRNR en relación con rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de transmisiones o reembolsos de esas acciones y participaciones y derechos de suscripción.» (BOE 207/2022, de 29 de agosto)

Disposición 14168 del BOE núm. 207 de 2022

****

UNIVERSIDAD CAFOSCARI DE VENECIA (Italia)

Universidad Cafoscari (Venecia). / Sitio web oficial de la universidad

Autor: irenne56

Licencia: Pixabay License

UNIVERSIDAD DE CAMBRIDGE (Inglaterra – UK)

Senate House, Universidad de Cambridge. En este edificio es donde se celebran los actos de graduación y entrega de diplomas. / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Jonathan Medullaoblongata Projekt

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International

Senate House, Universidad de Cambridge. Interior del edificio. / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Jonathan Jorge Royan

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported

II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

II.1. JULIO, 2022

Normas publicadas (Reseña)

A) CCAA (Régimen Común)

CANARIAS

- RESOLUCIÓN de 15 de marzo de 2022, de la Directora, por la que se establecen procedimientos o trámites concretos para los que puedan otorgarse apoderamientos para actuar de forma electrónica ante la Agencia Tributaria Canaria (BOC 135/2022, de 8 de julio)

  boc-a-2022-135-2272.pdf

- ORDEN de 14 de julio de 2022, por el que se amplía el periodo de aplicación de la Orden de 25 de marzo de 2022, que incrementa temporalmente el importe de la devolución parcial del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo a agricultores y transportistas, y se modifica la Orden de 28 de mayo de 2015, por la que se establece la domiciliación bancaria como forma de pago de determinadas autoliquidaciones periódicas cuya presentación se realiza telemáticamente y se regulan los plazos de presentación de las autoliquidaciones (BOC 146/2022, de 25 de julio)

  boc-a-2022-146-2465.pdf

CASTILLA-LA MANCHA

- RESOLUCIÓN DE 20/07/2022, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, por la que se aprueba el censo fiscal de las máquinas de juego autorizadas en la comunidad autónoma de Castilla-La Mancha a fecha 01/07/2022 (DOCM 141/2022, de 25 de julio)

  descargarArchivo.do (jccm.es)

CANTABRIA

- LEY de Cantabria 4/2022, de 24 de junio, de Regulación del Juego de Cantabria (BOC 127/2022, de 1 de julio)

  Anuncio número 2022-5167 (cantabria.es)

CATALUÑA

- ORDEN ECO/177/2022, de 11 de julio, por la que se modifican los modelos 660 y 650, del impuesto sobre sucesiones y donaciones, aprobados por la Orden ECO/330/2011, de 30 de noviembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación de los tributos gestionados por l a Agencia Tributaria de Cataluña (DOGC. Núm.

8715-22-7-2022)

ORDEN ECO/177/2022, de 11 de julio, por la que se modifican los modelo (gencat.cat)

- ORDEN ECO/186/2022, de 25 de julio, por la que se autoriza la utilización de la transferencia bancaria como medio de pago en la gestión recaudatoria de los tributos (DOGC núm. 8719 – 28.07.2022)

  ORDEN ECO/186/2022, de 25 de julio, por la que se autoriza la utilizac (gencat.cat)

▶ LA RIOJA

- LEY 10/2022, de 20 de julio, por la que se establece la modificación de la Ley 6/2002, de 18 de octubre, de Tasas y Precios Públicos de la Comunidad Autónoma de La Rioja (BOR 140/2022, de 22 de julio)

  Bor_Boletin_visor_Servlet (larioja.org)

▶ MURCIA

- DECRETO-LEY N.º 2/2022, de 7 de julio, por el que se prorrogan determinadas medidas previstas en el Decreto-ley 1/2022, de 12 de abril, por el que se adoptan medidas urgentes económicas y fiscales como consecuencia de la guerra en Ucrania (BORM 159/2022, de 12 de julio)

  Publicación número 3679 del BORM número 159 de 12/07/2022

▶ VALENCIA

- DECRETO LEY 6/2022, de 8 de julio, del Consell, de medidas extraordinarias para el apoyo económico a los contribuyentes del canon de saneamiento para hacer frente al impacto de la inflación en la economía de las familias y las empresas (DOGV 9379/09.07.2022)

  2022_6575.pdf (gva.es)

B) CCAA (Régimen Foral)

▶ NAVARRA

- LEY FORAL 20/2022, de 1 de julio, para el fomento de un parque de vivienda protegida y asequible en la Comunidad Foral de Navarra. (BON 140/2022, de 14 de julio)

  Anuncio - Boletín Oficial de Navarra

- DECRETO FORAL 68/2022, de 22 de junio, por el que se establecen las actividades prioritarias de mecenazgo cultural para el año 2022. (BON 141/2022, de 15 de julio)

  Anuncio - Boletín Oficial de Navarra

- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 4/2022, de 5 de julio, de Armonización Tributaria, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (BON 150/2022, de 28 de julio

  Boletín - Boletín Oficial de Navarra

▶ PAIS VASCO

Diputaciones – Territorios Históricos

I) ÁLAVA

- ORDEN FORAL 340/2022, de la Primera Teniente Diputado General y Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 8 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y se determina la forma y procedimiento para su presentación (BOTHA 76/2022, de 1 de julio)

  2022_076_01926_C.pdf (araba.eus)

- ORDEN Foral 434/2022, de 18 de julio del Territorio Histórico de Álava, de la Primera Teniente Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, que establece la modificación calendario de los ingresos fiscales domiciliados año 2022 (BOTHA 85/2022, de 22 de julio)

  2022_085_02175_C.pdf (araba.eus)

II) VIZCAYA

- DECRETO FORAL 91/2022, de 26 de julio, de la Diputación Foral de Bizkaia mediante el que se desarrollan determinados aspectos de la adhesión voluntaria al sistema BATUZ y se introducen ciertas modificaciones en diversos Reglamentos tributarios (BOB 143/2022, 28 de julio)

  I-694_cas.pdf (bizkaia.eus)

- NORMA FORAL 8/2022, de 20 de julio, por la que se introducen determinadas modificaciones tributaries (BOB 144/2022, de 29 de julio)

  I-707_cas.pdf (bizkaia.eus)

II.2. AGOSTO, 2022

Normas publicadas (Reseña)

A) CCAA (Régimen común)

▶ GALICIA

- LEY 1/2022, de 12 de julio, de mejora de la gestión del ciclo integral del agua. (DOG 154/2022, de 12 de agosto)

  Ley DOG Viernes, 12 de agosto de 2022 (xunta.gal)

▶ LA RIOJA

- RESOLUCIÓN 3/2022, de 25 de julio de la Comunidad Autónoma de La Rioja, de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueba el Registro de autorizaciones de explotación de máquinas de juego y su correspondiente tasa sobre juegos de suerte, envite o azar del tercer trimestre de 2022 (BOR 147/2022, de 2 de agosto)

  Bor_Boletin_visor_Servlet (larioja.org)

▶ VALENCIA

- DECRETO LEY 7/2022, de 5 de agosto, del Consell, por el que se modifican determinados preceptos de la Ley 8/2021, de 30 de diciembre, de presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2022 y del Decreto ley 2/2022, de 22 de abril, del Consell, para la reducción temporal del importe de las tasas propias y precios públicos de la Generalitat para hacer frente al impacto de la inflación, en materia de educación (DOGV Núm. 9405/16.08.2022)

  2022_7663.pdf (gva.es)

A) CCAA (Régimen foral)

▶ PAIS VASCO

Diputaciones – Territorios Históricos

I) ÁLAVA

- DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 10/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de agosto. Adaptar a la normativa tributaria de Álava diversas modificaciones introducidas por el Estado en varios Impuestos (BOTHA 90/2022, de 8 de agosto)

  2022_090_02329_C.pdf (araba.eus)

- DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 11/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de agosto. Aprobar medidas tributarias para hacer frente a la actual situación inflacionista (BOTHA 90/2022, de 8 de agosto)

  2022_090_02330_C.pdf (araba.eus)

- DECRETO FORAL 36/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 2 de agosto. Aprobar la modificación del Decreto Foral 40/2014, de Consejo de 1 de agosto (BOTHA 90/2022, de 8 de agosto)

  2022_090_02331_C.pdf (araba.eus)

- ORDEN FORAL 468/2022, de la Primera Teniente Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 28 de julio de 2022. Aprobación de los modelos 202 y 222 de pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades para aquellos contribuyentes sometidos a normativa común y de las condiciones generales para su presentación telemática (BOTHA 91/2022, de 10 de agosto)

  2022_091_02315_C.pdf (araba.eus)

II) VIZCAYA

- ORDEN FORAL 702/2022, de 29 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se prorroga el aplazamiento excepcional de deudas tributarias previsto en el Decreto Foral Normativo 2/2022, de 5 de abril, de medidas tributarias urgentes derivadas de la crisis energética, a aquellas deudas tributarias cuyo plazo de presentación e ingreso en período voluntario finalice entre el 1 de agosto y el 25 de octubre de 2022. (BOB 145/2022, de 1 de agosto)

  I-719_cas.pdf (bizkaia.eus)

- DECRETO FORAL NORMATIVO 4/2022, de 26 de julio, por el que se adaptan determinadas medidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania. (BOB 148/2022, de 4 de agosto)

  I-710_cas.pdf (bizkaia.eus)

- DECRETO FORAL NORMATIVO 5/2022, de 24 de agosto, por el que se adoptan medidas tributarias urgentes ante la evolución de la inflación (BOB 162/2022, de 25 de agosto)

  I-753_cas.pdf (bizkaia.eus)

III) GUIPUZCOA

- ORDEN FORAL 392/2022, de 2 de agosto, por la que se modifica la Orden Foral 420/2021, de 20 de julio, por la que se aprueba el modelo 369 «Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determina la forma y el procedimiento de presentación. (BOG 150/2022, de 8 de agosto)

  GAO22 arrunta 2or. (gipuzkoa.eus)

UNIVERSIDAD DE ALCALÁ DE HENARES (España)

Vista aérea del Colegio de San Ildefonso de la Universidad de Alcalá de Henare / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Universidad de Alcalá

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 2.0 Generic

Vista sur del Paraninfo de la Universidad de Alcalá de Henares / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Raimundo Pastor

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International

UNIVERSIDAD DE NANCY (Francia)

University Hall, Universidad Nancy II, entrada de la Facultad de Derecho. / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Jonathan Marc Baronnet

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported

III. JURISPRUDENCIA INTERNA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO

TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

JULIO, 2022

[Información obtenida de la Web del Consejo General del Poder Judicial - Acceso a la Jurisprudencia*]

A) SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT 1ª. **SENTENCIA 906/2022** [04.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6410/2019). Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2854/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2854]

→ Resolución recurrida en casación.

«Sentencia núm. 268/2019, de 18 de julio, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 534/2018 interpuesto contra la resolución de 28 de julio de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura que, a su vez, desestimó la reclamación núm. NUM000 formulada frente al acuerdo de imposición de sanción, de 22 de enero de 2016, de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Extremadura-Badajoz, relativo a la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero -modelo 720- del ejercicio 2012»

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

«Determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío -sin requerimiento previo de la Administración-, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Disposición adicional 18ª de la Ley General Tributaria) puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea,

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

considerando el principio de proporcionalidad y las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Determinar, a los efectos del juicio de proporcionalidad sobre la expresada sanción, el parámetro que debe considerarse a efectos comparativos, si el de la cuantía o relevancia económica de los bienes y derechos situados en el extranjero -como mantiene la sentencia de instancia o, en su caso, el de la cuantía o relevancia económica de las sanciones -a tenor del régimen general sancionador de la LGT- para infracciones similares cuando afectan a bienes y derechos localizados en el territorio español»

- ❖ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:

  «Artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE; artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el EEE; los artículos 3, apartado 2; 178 y la disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.&

→ FALLO:

«1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 6410/2019, interpuesto por la representación procesal de don X contra la sentencia núm. 268/2019, de 18 de julio, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 534/2018. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don X contra la resolución de 28 de julio de 2018, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura que, a su vez, desestimó la reclamación núm. NUM000 formulada frente al acuerdo de imposición de sanción, de 22 de enero de 2016, de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria de la Delegación Especial de Extremadura-Badajoz, clave de liquidación NUM001, por importe de 5.800 euros, por infracción relativa a la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero -modelo 720- del ejercicio 2012. Declarar la nulidad de la resolución económico-administrativa y acuerdo sancionador impugnado, por ser contrarios a Derecho.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre las costas causadas en el recurso de casación y en la instancia, en los términos previstos en el último fundamento»

FUNDAMENTO JURIDICO
SÉPTIMO.- **Fijación de la doctrina jurisprudencial**. Por consiguiente, debemos declarar como doctrina de interés casacional, de conformidad con lo resuelto por la STJU de 27 de enero de 2022 (Asunto C-788/19), que el régimen sancionador establecido en la DA 18ª, 2, LGT, en su redacción por Ley (sic) 1.17 de la Ley

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

7/2012, de 29 de octubre, de una sanción consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío - sin requerimiento previo de la Administración- de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, vulnera las obligaciones que le incumben al Reino de España, en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, sobre libre circulación de capitales, dado que tales sanciones resultan desproporcionadas respecto a las sanciones previstas en un contexto puramente nacional

Respecto al segundo apartado que propone el auto de admisión, acerca de los parámetros de proporcionalidad del régimen sancionador establecido para el incumplimiento o cumplimiento imperfecto o tardío de la obligación de declarar bienes y derechos en el extranjero, no haremos declaración alguna puesto que el aplicable en el caso litigioso ha quedado expulsado del ordenamiento jurídico nacional como consecuencia de la STJUE de 22 de enero de 2022, además de que la redacción de la DA 18ª 2 LGT que se aplicó, ha sido modificada por la Ley 5/2022, de 9 de marzo, que introduce nueva redacción a la DA 18ª LGT, por lo que se trata, en la situación actual, de un cuestión de índole puramente especulativa y teórica, carente de relevancia a efectos de la fijación de doctrina jurisprudencial.

Por todo lo expuesto, hemos de estimar el recurso de casación, estimar el recurso contencioso-administrativo y declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas.

👉 LGT.2ª **SENTENCIA 966/2022** [12.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª 2 (Rec.4881/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís .

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3079/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3079]

→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia de 2 de julio de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

«[...] PRIMERO.- DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo número 700/2019 interpuesto contra la resolución del TEARM objeto de la presente litis y los actos administrativos de los que trae causa.

SEGUNDO.- IMPONEMOS a la parte actora las costas procesales devengadas en la presente instancia, con el límite cuantitativo expresado en el último de los fundamentos jurídicos [...]»

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

«[...] Determinar si, en el marco de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE , en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, puede denegarse una solicitud de rectificación de autoliquidación por IRPF, por considerarse no sometida a plazo de prescripción alguno la tributación de

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan por afectar a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero que hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria[...]»

→ Objeto del recurso.

«El objeto de este recurso de casación, desde el punto de vista de la formación de doctrina de interés casacional objetivo, consiste en determinar si, en el marco de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, puede denegarse una solicitud de rectificación de autoliquidación por IRPF, por considerarse no sometida a plazo de prescripción alguno la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan por afectar a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero que hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria»

→ FALLO:

«1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Inés Tascón Herrero, en la representación de DOÑA «X», contra la sentencia nº 481/2020, de 2 de julio, pronunciada en el recurso nº 700/2019 por la Sección Quinta de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 700/2019, entablado por la expresada recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 24 de enero de 2019, que desestimó la reclamación interpuesta contra el acuerdo que desestimó la solicitud de rectificación de la autoliquidación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), ejercicio 2012, actos administrativos todos ellos que se anulan por ser disconformes con el ordenamiento jurídico.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia»

FUNDAMENTO JURIDICO
QUINTO.- **Doctrina jurisprudencial que se establece**. Es preciso partir de la base estructural del carácter vinculante del Derecho de la Unión Europea, que obliga a los jueces y tribunales ordinarios de los Estados miembros, al enfrentarse con una norma nacional incompatible con el Derecho de la Unión, como es el

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

caso de la que es de aplicación, a inaplicar la disposición nacional, ya sea posterior o anterior a la norma de Derecho de la Unión (STJCE 9-3-78 asunto Simmenthal, 106/77; STJUE 22-6-10, asunto Melki y Abdeli, C-188/10 y C-189/10; y de 5-10-10 asunto Elchinov, C-173/09).

Por su parte, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse acerca del principio de primacía, en la sentencia 215/2014, de 18 de diciembre y, en la sentencia 232/2015, de 5 de noviembre. También en la sentencia 145/2012, de 2 de julio, se refería a la primacía del Derecho de la Unión Europea como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad, reconociendo esa primacía de las normas del ordenamiento comunitario, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo para los ciudadanos, asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en las sentencias Van Gend & Loos, de 5-2-63 y Costa ENEL de 15-7-64.

Así, cabe recordar, con la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 232/2015, de 5 de noviembre y 145/2015, de 2 de julio) sobre el alcance del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea, que la naturaleza declarativa de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que resuelven recursos por incumplimiento no afecta a su fuerza ejecutiva (derivada directamente del art. 244 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, hoy art. 280 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea, donde se establece expresamente que "las sentencias del Tribunal de Justicia tendrán fuerza ejecutiva"), ni obstaculiza sus efectos ex tunc.

Además de la naturaleza ejecutiva de las sentencias dictadas en un procedimiento por incumplimiento, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha confirmado el efecto ex tunc de dichas resoluciones, sin perjuicio de la facultad del Tribunal de limitar temporalmente los efectos de sus Sentencias ex art. 231 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (hoy art. 264 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea). Los derechos que corresponden a los particulares no derivan de la sentencia que declara el incumplimiento sino de las disposiciones mismas del Derecho comunitario que tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico interno (Sentencias de 14 de diciembre de 1982, asunto Waterkeyn, antes citada, apartado 16, y de 5 de marzo de 1996, asuntos Brasserie du pêcheur y Factortame, C-46/93 y C-48/93, Rec. p. I-1029, apartado 95).

Sobre este esquema jurídico derivado de la STJUE de 27 de enero de 2022, repetidamente mencionada y de las declaraciones contenidas, cabe fijar la siguiente doctrina:

1) No es lícito denegar una solicitud de rectificación de autoliquidación del IRPF, con fundamento en la presunción de que no está sometida a plazo de prescripción alguno la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan por afectar a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero que hayan sido objeto de información con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria, toda vez que la imputación de la ganancia patrimonial que se dice injustificada al último de los ejercicios no prescritos (para la Administración) equivale, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

la Unión Europea -TJUE-, a una prohibida imprescriptibilidad de la facultad de regularización y consiguiente sanción, vulneradora del derecho a la libre circulación de capitales - art. 63 TFUE), así como a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad.

2) Declarar como doctrina de interés casacional la que resulta de la establecida con toda rotundidad, en la STJUE de 27 de enero de 2022, en el asunto C-788/19, Comisión contra Reino de España -parágrafos 25 a 41, en lo que concierne a la presunción de ganancia patrimonial de imprescriptible regularización, y por tanto, apreciar que se vulneran las obligaciones que incumben al Reino de España, en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, sobre libre circulación de capitales, en relación con el régimen estatuido en la precitada Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, "al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como "ganancias patrimoniales no justificadas" sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción".

3) La doctrina establecida por el TJUE en relación con la improcedencia de la regularización indebida, en el IRPF del contribuyente que incumplió de modo imperfecto o extemporáneo, sobre la base de presumir la imprescriptibilidad de la facultad correctora de la Administración, que tiene su fundamento en la imposibilidad práctica, cierta y real de probar la prescripción y ampararse en ella, es íntegramente trasladable al caso de la solicitud de rectificación de una autoliquidación del IRPF del ejercicio 2012, en que tal cuestión se plantea, en tanto la denegación tiene su fundamento en la aplicación de una norma disconforme con el Derecho de la Unión.

IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

👁 👉 ISD. **SENTENCIA 963/2022** [12.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6557/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3083/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3083]

→ Resolución recurrida en casación.

«Sentencia de 26 de febrero de 2020, dictada por la Sección Segunda de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 325/2017 donde se acuerda, literalmente, lo siguiente:

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

«[...] 1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por el letrado de la Generalitat de Cataluña contra la Resolución de 22 de julio de 2016, del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE CATALUÑA (TEARC), por la que se desestimó la reclamación económico administrativas núm. NUM000 interpuesta contra la liquidación no NUM001 por el concepto de Impuesto sobre sucesiones y donaciones de importe 3.146,36 €.

2.- IMPONER a la parte actora las costas causadas en el presente procedimiento, limitadas a 3.000 euros, por todos los conceptos [...]»

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«[...] Determinar si, en el marco de la extinción de un condominio, provocado por la disolución del matrimonio, el exceso de adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no compensado económicamente, se sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -ex artículo 3.1.b) LISD- o, por el contrario, comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y, en concreto, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o de Actos Jurídicos Documentados y si, en su caso, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción especial previsto en el artículo 3 2.3 RITPAJD [...]»

→ La controversia jurídica.

«Se impugna aquí la sentencia de 26 de febrero de 2020, dictada la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el recurso nº 325/2017, con fallo desestimatorio del deducido por la Generalidad de Cataluña contra la resolución de 22 de julio de 2016, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), que a su vez había estimado estimó la reclamación interpuesta por la contribuyente Sra. Erica contra la liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por importe 3.146,36 euros.

El objeto de este recurso de casación, desde el punto de vista del interés casacional para formar jurisprudencia, consiste en determinar si, en el marco de la extinción de un condominio provocado por la disolución del matrimonio, el exceso de adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no compensado económicamente, se encuentra sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -artículo 3.1.b) LISD- o, en cambio, comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y si, en su caso, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción especial previsto en el artículo 32.3 RITPAJD»

→ FALLO:

«1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el **fundamento jurídico cuarto** (?) de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación formalizado por la GENERALIDAD DE CATALUÑA contra la sentencia nº 810/2020, de 26 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

en el recurso nº 325/2017.

3º) No hacer imposición de las costas del presente recurso de casación»

FUNDAMENTOS JURIDICOS

SEGUNDO.- **Consideraciones jurídicas de la Sala**.

El escrito de interposición de la Generalidad parte de un planteamiento equivocado, expresado con el máximo respeto, pues la liquidación que sostiene como acorde a derecho lo es del Impuesto sobre Donaciones, considerando que esa diferencia de valor o exceso de adjudicación entraña una donación o acto de liberalidad, gratuito o lucrativo, en favor del cónyuge favorecido, al no haber sido compensada económicamente. Sin embargo, al margen de que no es posible verificar aquí la existencia, que es esencial a la donación, de un animus donandi en el ex esposo, resulta ser que, desde la perspectiva fiscal, los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división, en el artículo 7.2.B) del TRLITPyAJD, excluyéndolo por tanto del ámbito del ISD, todo ello al margen de la consideración de que las donaciones sobre inmuebles han de constar, ad solemnitatem, en escritura pública (aspecto éste que no es traído al debate), pese a que condicionaría, evidentemente, la naturaleza del negocio jurídico celebrado y, por consecuencia, su tratamiento fiscal (vid. art. 633 del Código Civil y jurisprudencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo).

Siendo, pues, aplicable al caso el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre -TRLITPyAJD-, así como su reglamento, aprobado mediante Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el art. 32 de éste considera un caso de no sujeción -aunque el TS ha señalado, en alguna ocasión, que se trata de una exención lo que cabe negar- los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio.

La lectura del mencionado el artículo 32 RITPAJD, que regula una serie de supuestos especiales de no sujeción en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, denota la claridad de su regulación, toda vez que contiene, en su apartado 3, la siguiente previsión:

"...Tampoco motivarán liquidación por la modalidad de "transmisiones patrimoniales onerosas" los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio".

Del citado precepto cabe inferir las circunstancias que rodean la no sujeción:

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

a) Ha de tratarse de un exceso de adjudicación, esto es, de una diferencia de valor no compensada específicamente, en el ámbito de la disolución del matrimonio.

b) A tal efecto, resulta indiferente el concreto régimen económico matrimonial vigente, sin excluirse, pues, el de separación de bienes, siempre que algunos de los bienes, o todos, fueran disfrutados en condominio. Prueba de esa aplicación a cualesquiera de los distintos regímenes es que tales excesos de adjudicaciones, si derivan del cambio de régimen económico, también quedan favorecidos por el caso de no sujeción, según el citado art. 32.3 RITP.

c) El exceso de adjudicación ha de ser consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, lo que aquí sucede de forma incontrovertible.

Se trata, parece evidente, con tal prevención reglamentaria, de una norma para favorecer la adjudicación -no la venta u otra transmisión a terceros- a uno de los cónyuges, de la vivienda familiar, que es objeto de permanente protección del ordenamiento jurídico, incluso con abundantes disposiciones fiscales.

En consecuencia, ni estamos en presencia de una donación -en cuya calificación, padeció error jurídico la resolución del TEAR de Cataluña, aunque condujese, por otros motivos, a la estimación de la reclamación de la Sra. Erica-, como acto unilateral y lucrativo, ni en sentido civil ni tributario -que necesariamente ha de inspirarse en la noción dogmática de donación, como acto de transmisión lucrativa-, ni de estarlo sería válido, por no haberse instrumentado en escritura pública, lo que en modo alguno consta, esto es, al adolecer, si se tratase de una donación, de una causa de nulidad de pleno derecho, en el caso, aceptado a efectos polémicos, de que un exceso de adjudicación pudiera ser equiparado a una donación, requerido de una forma ad solemnitatem en caso de que recaiga sobre inmuebles.

Por lo demás, la tesis que ampara la liquidación autonómica por el concepto de ISD examina el exceso de adjudicación, o la ganancia o incremento patrimonial de que se beneficia el cónyuge al que se atribuye o asigna mayor valor, desde la perspectiva de la división y adjudicación de bienes concretos y singulares, no de un conjunto patrimonial, concordado por negocio bilateral de ambos cónyuges, que es la hipótesis habitual en la disolución y reparto derivado de la disolución matrimonial. Aunque en este supuesto no concurre tal inconveniente, la tesis nos lleva al riesgo de considerar que el cónyuge perjudicado en la valoración global de su cuota repartida pero que resultase, en cambio, beneficiado en cuanto al valor asignado respecto de un bien inmueble singular y concreto, sería donatario de dicho bien, debiendo tributar por la manifestación ficticia de riqueza aflorada en una plusvalía o aumento de valor que quedaría contradicha en relación con la adjudicación patrimonial examinada de un modo conjunto y global.

TERCERO.- **Jurisprudencia que se establece**.

Consecuencia directamente derivada de lo expuesto es que, en el supuesto de hecho examinado, no es susceptible de gravamen el exceso de adjudicación a la esposa, en el

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

seno de la disolución matrimonial y consiguiente disolución del patrimonio común -al margen de cuál sea el régimen económico por el que se rigiera, de la vivienda habitual del matrimonio. Por ende, a la pregunta sobre que nos interroga el auto de admisión, consistente en:

"[...] Determinar si, en el marco de la extinción de un condominio, provocado por la disolución del matrimonio, el exceso de adjudicación de la vivienda habitual a uno de los cónyuges, no compensado económicamente, se sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones -ex artículo 3.1.b) LISD- o, por el contrario, comporta la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y, en concreto, en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas o de Actos Jurídicos Documentados y si, en su caso, resulta de aplicación el supuesto de no sujeción especial previsto en el artículo 32.3 RITPAJD [...]",

hemos de responder del siguiente modo:

1) Es aplicable a los excesos de adjudicación en casos de división de la cosa común el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado en Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre -TRLITPyAJD-, así como su reglamento, Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Tal aplicabilidad descarta la caracterización del exceso de adjudicación como donación, así como su gravamen en tal concepto, al faltar, entre otros requisitos, el animus donandi.

2) Los excesos de adjudicación están específicamente regulados, con carácter general, esto es, al margen de que provengan de una disolución matrimonial o de otras causas de división de la cosa común, en el artículo 7.2.B) del TRLITPyAJD, excluyéndolos por tanto del ámbito objetivo del ISD.

3) Acotada la modalidad tributaria aplicable, el art. 32 del Reglamento del impuesto considera un caso de no sujeción -aunque podría ser controvertible que su naturaleza de exención, dada la fórmula empleada en el enunciado reglamentario, como este Tribunal Supremo ha señalado, en alguna ocasión, afirmando que se trata de una exención- el de los excesos de adjudicación declarados que resulten de las adjudicaciones de bienes que sean efecto patrimonial de la disolución del matrimonio o del cambio de su régimen económico, cuando sean consecuencia necesaria de la adjudicación a uno de los cónyuges de la vivienda habitual del matrimonio, como aquí sucede.

Efecto de la doctrina enunciada es la necesidad de declarar que no ha lugar al recurso de casación promovido, toda vez que la sentencia de instancia rechaza la impugnación, por la Generalidad de Cataluña, de la resolución del TEAR de Cataluña que aplicó el artículo 32 del RITP, pese a caracterizar como donación el exceso de adjudicación a la esposa examinado. Es más correcta, y determinante en todo caso del fallo de esta sentencia de casación, el criterio sostenido por la Sala homóloga de Cataluña, que descarta el carácter de donación del citado exceso de adjudicación, dada la falta de animus donandi y la

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

ausencia de un acto unilateral de voluntad de donar, que no puede estar presente en un convenio que, por su propia esencia, es bilateral y convenido entre los cónyuges que disuelven el matrimonio y, con ello, el patrimonio común.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👁 👉 IS. 1ª **SENTENCIA 950/2022** [06.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6278/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3077/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3077]

→ Resolución recurrida en casación.

«Sentencia núm. 116/2020 de 27 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (sede de Burgos) del TSJCyL, que desestimó el recurso núm. 200/2019, interpuesto por la mercantil Productos X, SRL, representada por el procurador y defendida por el letrado, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo regional de Castilla y León (TEAR de Castilla y León, Sala desconcentrada de Burgos) de 26 de junio de 2019, estimatoria parcial de la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, acumulada a la NUM001, interpuestas por la entidad recurrente frente a acuerdo de liquidación provisional, por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2013, cantidad a ingresar de 11.333,81 euros, de los que 9.769,23 euros corresponden a la cuota del impuesto y 1.564,58 euros a intereses de demora; y frente a acuerdo sancionador, este último anulado por el TEAR de Castilla y León»

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«Determinar si las retribuciones, acreditadas y contabilizadas, que perciba un trabajador -que, además, es socio mayoritario-, de una entidad mercantil, por los trabajos efectivamente realizados para dicha sociedad, constituyen una liberalidad no deducible, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado estrictamente, como un donativo o una liberalidad gratuita»

❖ Identificación de normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículo 14.1.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ La controversia jurídica

«El debate de este recurso de casación consiste en determinar si la entidad recurrente

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

puede deducir como gasto, en su Impuesto sobre Sociedades, las cantidades que abonó a su socio mayoritario no administrador, en concepto de sueldo o retribuciones por los trabajos efectivamente realizados para dicha sociedad.

Para la Administración, esas cantidades abonadas no tienen el carácter de deducibles, al entender que, al no ser obligatorias, constituyen una liberalidad. Por el contrario, la sociedad recurrente defiende que dichos pagos son deducibles como gasto, no pudiéndose aplicar el régimen jurídico de las retribuciones percibidas por los administradores.

En definitiva, como correctamente sintetiza el escrito de oposición del recurso, se trata de decidir si la retribución por los servicios, desarrollados al amparo de un contrato de trabajo, que presta el socio mayoritario que no es administrador social, es o no deducible por la sociedad en su Impuesto sobre Sociedades»

→ FALLO:

«1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al **Fundamento de Derecho Cuarto** de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación 6278/2020 interpuesto por la representación procesal de Productos X, SRL contra la sentencia núm. 116/2020 de 27 de julio de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (sede de Burgos) del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 200/2019), interpuesto por la representación procesal de Productos X SRL contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo regional de Castilla y León (Sala desconcentrada de Burgos) de 26 de junio de 2019, resolución que anulamos, así como las liquidaciones a las que se refiere, al considerar procedente la deducción, como gasto en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, de la retribución abonada a don Braulio, con devolución de las cantidades ingresadas por la referida liquidación.

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia»

FUNDAMENTOS JURIDICOS
CUARTO.- **La noción de gasto no deducible**. 1.- La contextualización de la noción de gasto no deducible Cuando el artículo 3.1 de la LGT alude a la capacidad económica de las "personas obligadas a satisfacer los tributos" no expresa un mero principio orientativo, sino que contiene un mandato para la ordenación del sistema tributario, reconocido, además, al máximo nivel normativo en el art. 31 de la Constitución. Operando, por tanto, como límite de la potestad tributaria, la capacidad económica impedirá el gravamen de rentas ficticias y, a estos efectos, su ponderación deberá tomar como referencia, de entrada, la base imponible del tributo que, en el caso de sociedades,

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

se calcula -en el método de estimación directa-, "corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas." (art 10.3 TRLIS).

A estos efectos, siempre sin perder de vista la referencia al principio de capacidad económica, cobran especial trascendencia las deducciones y, en particular, por lo que interesa a este recurso, los gastos deducibles.

En nuestra sentencia de 30 de marzo de 2021, rca 3454/2019, ya alertamos de que el concepto de gasto deducible no es pacífico, si bien se clarificó tras la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, "BOE" núm. 310, de 28 de diciembre, que remite al concepto más lógico y flexible de "gasto contable" que, sin perjuicio de que su definición deba verificarse por la normativa contable, se caracteriza como el que se realiza para obtener los ingresos, en suma, el beneficio, superando los criterios de obligatoriedad jurídica, como el de indefectibilidad y los negativos de gastos convenientes, oportunos, acertados, nociones contrarias a la de gastos necesarios.

[…]

QUINTO.- **Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso**.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, los gastos relativos a la retribución que perciba un socio mayoritario no administrador, como consecuencia de los servicios prestados en favor de la actividad empresarial de la sociedad, constituyen gastos fiscalmente deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades, cuando observando las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, dicho gasto acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada pues, sin que se haya cuestionado la inscripción contable del gasto, la imputación con arreglo a devengo o la justificación documental, avala, en contra de la doctrina que acabamos de expresar, el rechazo de la deducción sobre la base de la ausencia de ajenidad en la relación entre el socio mayoritario no administrador y la recurrente, circunstancia que, conforme hemos apuntado, por sí misma, resulta ineficaz, tanto para excluir la específica correlación con la actividad empresarial como para armar, desde la mera abstracción de una operación de calificación jurídica, su consideración como liberalidad o, incluso, como retribución de los fondos propios.

Asimismo, con estimación del recurso contencioso-administrativo de Productos X, SRL, anulamos la resolución del TEAR de Castilla y León, de 26 de junio de 2019, así como las liquidaciones a las que el mismo se refiere, al considerar procedente la deducción, como

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

gasto en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, de la retribución abonada a don X, con devolución de las cantidades ingresadas por la referida liquidación.

👁 👉 IS. 2 ª **SENTENCIA 1088/2022** [21/07/2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5309/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3209/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3209]

→ Resolución recurrida en casación.

«Sentencia núm. 2002, dictada el 10 de junio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 1149/2019 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 14 de mayo de 2019 que, a su vez, desestimó la reclamación núm. 08/05556/2015 presentada contra el acuerdo dictado por el inspector regional por el concepto de Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012»

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«Determinar si cualquier gasto acreditado y contabilizado que no denote una correlación directa e inmediata con un ingreso empresarial ha de constituir necesariamente una liberalidad no deducible, aun cuando ese gasto no pueda ser considerado estrictamente, como un donativo o una liberalidad gratuita»

❖ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículos 10.3 y 14.1. a) y e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo; el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el 9.3 de la Constitución Española. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

«1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 5309/2020, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil S.A. contra la sentencia núm. 2002, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 10 de junio de 2020, que desestimó el recurso núm. 1149/2019. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 14 de mayo de 2019, que acuerda desestimar la reclamación núm. 08/05556/2015 formulada frente al acuerdo dictado por el inspector regional, en acta de disconformidad A02 núm. 72488264, por el concepto de Impuesto sobre Sociedades,

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012. Anular la resolución económico-administrativa y el acuerdo y liquidación impugnados por ser contrarios a Derecho, declararlos sin valor ni efecto, y ordenar a la Administración la devolución de las cantidades ingresadas por S.A por dicha liquidación anulada, con los intereses procedentes, como ingreso tributario indebido.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación y las de la instancia en los términos del último fundamento»

FUNDAMENTOS JURIDICOS

OCTAVO.- **Fijación de la doctrina jurisprudencial**.

La respuesta a la cuestión de interés casacional, en lo relativo a la interpretación del art. 14.1.e) TRLIS requiere la remisión a la doctrina jurisprudencial fijada en la STS de 30 de marzo de 2021, cit., en la que se dijo que "[...] el art. 14.1.e) del Real Decreto Legislativo 4/2004, debe interpretarse en el sentido de que los gastos acreditados y contabilizados no son deducibles cuando constituyan donativos y liberalidades, entendiéndose por tales las disposiciones de significado económico, susceptibles de contabilizarse, realizadas a título gratuito; serán, sin embargo deducibles, aquellas disposiciones -que conceptualmente tengan la consideración de gasto contable y contabilizado- a título gratuito realizadas por relaciones públicas con clientes o proveedores, las que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa y las realizadas para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y todas aquellas que no comprendidas expresamente en esta enumeración respondan a la misma estructura y estén correlacionadas con la actividad empresarial dirigidas a mejorar el resultado empresarial, directa o indirectamente, de presente o de futuro, siempre que no tengan como destinatarios a socios o partícipes [...]".

Y esta doctrina, debe complementarse, en el presente litigio, en el sentido de que en un caso como el enjuiciado, los gastos financieros devengados por un préstamo que está relacionado de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad, aunque no con un concreto ingreso u operación, no constituyen un donativo o liberalidad pues tienen causa onerosa al igual que el préstamo a cuyo cumplimiento responden, y serán fiscalmente deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades siempre que cumplan con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental.

NOVENO.- **Proyección de la doctrina al litigio y resolución de las pretensiones deducidas**.

La aplicación de la doctrina jurisprudencial establecida en nuestra STS de 30 de marzo de 2021, cit., así como la que hemos fijado en este recurso de casación, permiten constatar que, en las circunstancias del caso, se ha aplicado indebidamente la calificación de gastos no deducibles a los gastos financieros del préstamo otorgado por S.A. por su sociedad matriz y partícipe mayoritaria BV. No cabe calificar estos gastos como donativos o

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

liberalidades no deducibles, por no ser de aplicación el art. 14.1.e) TRLIS, así como, en las circunstancias del caso, tampoco pueden ser considerados como una retribución de fondos propios que hubiera de quedar excluida de la condición de gastos deducibles por aplicación del art. 14.1.a) TRLIS. Por contra, los gastos financieros devengados por el referido préstamo están relacionados de forma directa e inmediata con el ejercicio de la actividad empresarial de la sociedad, aunque no lo sea con determinado ingreso, y son deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto de Sociedades, dado que cumplen con los requisitos generales de deducibilidad del gasto, esto es, inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, y justificación documental. En consecuencia, la sentencia recurrida debe ser anulada, al aplicar un criterio contrario a la doctrina jurisprudencial establecida, y resolviendo sobre las pretensiones deducidas, hemos de estimar el recurso contencioso-administrativo con anulación de la resolución económico administrativa impugnada, así como del acuerdo de liquidación y acta de disconformidad A02 núm. 72488264, girada por la Dependencia regional competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, a cargo de S.A., relativa al Impuesto de Sociedades, de los ejercicios 2009, 2010, 2011, 2012, y ordenar la devolución de las cantidades ingresadas por tal concepto, incrementadas con los intereses procedentes, como ingreso tributario indebido.

IMPUESTOS ESPECIALES
Impuesto Especial sobre Hidrocarburos
(IES-H)

👉 IES-H. **SENTENCIA 1020/2022** [18.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2876/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3075/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3075]

→ Resolución recurrida en casación.

«Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia núm. 73/2020 de 6 de febrero, que estimó parcialmente el recurso núm. 15.550/2018, interpuesto por la representación procesal de Sociedade Galega do Medio Ambiente, S.A. (SOGAMA) contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de 22 de febrero de 2018, que desestimó las reclamaciones económico- administrativas núm. 15-04885-2014 y acumulada, núm. 15-05295-2014, presentadas contra acuerdo del Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Galicia de 29 de agosto de 2014, que confirmó la propuesta de liquidación en concepto de Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, ejercicios 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013, importe de 721.907,85 euros; así como contra el acuerdo del mismo órgano de 15 de septiembre de 2014, que

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

confirmó la propuesta de liquidación en concepto Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, del mes de noviembre 2013, importe de 9.275,03 euros»

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«Determinar si, a la luz de lo dispuesto en los artículos 51.2.c), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y 103 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de esta Ley, en las redacciones vigentes hasta el 31 de diciembre de 2012, la falta de inscripción de la actividad de fabricación de un hidrocarburo en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, la carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), comporta, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica ni beneficiarse de beneficios fiscales como es la exención prevista para la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas»

❖ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas: artículos 51.2 c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, (BOE de 29 diciembre 1992), ["LIIEE"], en su redacción vigente desde el 1 diciembre 2006 y hasta el 31 diciembre 2012, y 103 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la citada Ley, (BOE de 28 de julio de 1995), ["RIIEE"], también en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2012."

→ La controversia jurídica.

«La Inspección Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Galicia, inició en diciembre de 2013, con relación a SOGAMA, actuaciones inspectoras para la comprobación del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (IEH), ejercicios 2009-2013.

En el curso del procedimiento inspector, se detectó que SOGAMA estaba inscrita en varios epígrafes del IAE relacionados con la producción de electricidad y autorizada para producirla a través de tres establecimientos en el municipio de Cerceda, con su correspondiente CAE si bien, en uno de esos establecimientos, se producía biogás, producto sujeto al IEH, sin haber solicitado la preceptiva autorización de la Oficina gestora de IIEE para ello.

La regularización que se encuentra en la base del presente recurso de casación deriva de la circunstancia de que, a juicio de la AEAT, no existía constancia de que la producción controlada de biogás y su utilización para la obtención de energía eléctrica -producto incluido en el ámbito objetivo del impuesto-, se hubiera realizado con autorización reglamentaria para fabricar hidrocarburos y con el CAE, cuestión determinante para entender no aplicable la exención del artículo 51.2.c) LIIEE.

Por tanto, la cuestión jurídica que se somete a nuestro enjuiciamiento se circunscribe a la determinación de si la carencia por parte de la entidad recurrente de un código de actividad y establecimiento (CAE) y la falta de inscripción en el Registro Territorial

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

correspondiente, por no haber solicitado la autorización para desarrollar la concreta actividad de fabricación de hidrocarburos, debe comportar la imposibilidad de acogerse a la exención prevista para la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas»

→ FALLO:

«1.- Declarar que la doctrina del presente recurso es la expresada al **Fundamento de Derecho Cuarto** de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación 2876/2020, interpuesto por la representación procesal de Sociedade Galega do Medio Ambiente, S.A. (SOGAMA) contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Galicia núm. 73/2020 de 6 de febrero, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 15.550/2018), interpuesto por la representación procesal de Sociedade Galega do Medio Ambiente, S.A. (SOGAMA) contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de 22 de febrero de 2018, que anulamos así como la liquidación de la que trae causa en concepto de Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, ejercicios 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013, reconociendo el derecho de la recurrente a la exención prevista en el artículo 51.2 c) de la LIIEE.

4.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación ni sobre las de la instancia»

FUNDAMENTO JURIDICO
CUARTO.- **La consideración de la jurisprudencia**. La conclusión expresada anteriormente se refuerza a tenor de las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17 y de 27 de junio de 2018, Turbogás, C-90/17 señalando esta última que: "44. Por ello, aunque los Estados miembros pueden prever la imposición de una sanción pecuniaria por el incumplimiento de exigencias formales (véase en ese sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 40), ese incumplimiento no puede suponer en entredicho el beneficio de la exención obligatoria prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva 2003/96 si se cumplen los requisitos de fondo relativos a su aplicación (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de julio de 2017, Vakarq Baltijos Iaivq statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, apartado 51)" Esta, es por lo demás, la perspectiva que hemos mantenido en nuestras sentencias 1114/2020, 23 de julio, rca. 6057/2017, ECLI:ES:TS:2020:2699; 1115/2020 de 23 de julio, rca 3287/2018, ECLI:ES:TS:2020:2712; y 1070/2021 de 21 de julio rca 4385/2019, ECLI:ES:TS:2021:3134.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

En estos casos, la figura tributaria objeto de consideración casacional no era el Impuesto sobre Hidrocarburos sino el Impuesto especial sobre la Electricidad. Sin embargo, la regularización tributaria se basaba en que la inscripción tardía en el Registro Territorial de Impuestos Especiales determinó que la planta de cogeneración no tuviera la consideración de fábrica, considerando la Administración que el régimen suspensivo, previsto en la normativa reguladora del IEE, no resulta aplicable.

Existe, desde luego, cierta similitud entre los hechos que pergeñaron aquellos recursos y los que se encuentra en la base del presente recurso de casación hasta el punto de que, en la sentencia 1115/2020 de 23 de julio, rca 3287/2018, se puso de manifiesto que "....El eje sobre el que, fundamentalmente, gira la cuestión con interés casacional no es otro que el carácter -esencial o formal- de la inscripción en Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, los efectos de la carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE) en los periodos regularizados."

Pues bien, en aquellas sentencias rechazamos el carácter constitutivo tanto de la inscripción en el Registro como de la tenencia del CAE indicando que "[n]o está previsto ese requisito en la Ley de Impuestos Especiales y, mucho menos, con el carácter de requisito constitutivo pretendido por la administración.

Por un lado, se cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del sector eléctrico como ha quedado reflejado en los antecedentes. Por otro, las consecuencias que la Administración atribuye al incumplimiento de ese requisito (inscripción en el Registro Territorial y obtención del CAE) resultan desproporcionadas. No van en la línea de la Directiva tal como viene siendo interpretada por el TJUE, pues cuestiones claramente sus objetivos y finalidades."

El abogado del Estado considera que las sentencias de 23 de julio de 2020 se refieren, no al IEH, sino al Impuesto especial sobre la Electricidad y destacan, constantemente, las especialidades de este por lo que, concluye, no resultan aquí aplicables.

Ciertamente, en aquellas sentencias enfatizamos la "singularidad del impuesto sobre la electricidad respecto de los restantes impuestos especiales" sin que hiciéramos extensivas sus consideraciones a otros impuestos especiales, dado que, evidentemente, lo que allí se enjuiciaba era el Impuesto especial sobre la Electricidad. Sin embargo, tales requisitos no dejan de ser los mismos y, además, la doctrina y consideraciones de aquellas sentencias, basadas, en definitiva, en el carácter desproporcionado de la reacción de privar al contribuyente de un régimen fiscal más favorable -en aquel caso, el régimen suspensivo- resultan plenamente exportables al presente recurso en el que, recordemos, la ausencia de tales requisitos ha determinado la privación de la exención del artículo 51.2c) LIEE.

Por lo demás, parece obviar el abogado del Estado que también en aquellas sentencias dejamos constancia de los preceptos que exigen la inscripción registral (art 40 y 113 RIEE), invocados también en su oposición al presente recurso de casación, advirtiendo en aquellas sentencias que "[n]o estamos diciendo que dicha inscripción no sea ni obligatoria, ni importante, ni que carezca de consecuencias, incluso sancionadoras (cfr. artículo de 19

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

LIIEE. Lo que decimos es que, al menos en relación con el IEE, inscribirse en el Registro Territorial y disponer del CAE no tiene carácter constitutivo para que una instalación productora de electricidad tenga la consideración de fábrica [...]"

En conclusión, si en aquellas sentencias, interpretando los artículos 64 bis A.5.a) y 6.1 de la LIEE y el artículo 21 de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre, declaramos que los supuestos de inscripción tardía de la instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia del CAE no debían comportar, en todo caso, que la instalación no pudiera tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad, ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, ni, por tanto, que las pérdidas quedaran sujetas necesariamente al Impuesto Especial de Electricidad; de la misma manera hemos de concluir en el presente recurso que, tanto la ausencia de tal inscripción como del CAE no determina la pérdida de la exención del art 51.2c) si, como es el caso, se cumplen los requisitos y finalidad que condujeron al legislador de la Unión a su establecimiento.

Por lo demás, un argumento adicional justifica un pronunciamiento estimatorio en favor de la aplicación de la exención.

En efecto, en la sentencia 420/2021, de 23 de marzo, rca 6783/2019, ECLI:ES:TS:2021:1132, nos pronunciamos sobre la exención de los productos energéticos que se utilizan para la producción de electricidad, examinando la legalidad de unas liquidaciones de Impuestos Especiales de Hidrocarburos de los ejercicios 2013 a 2017 e imposición de sanciones tributarias, llegando a la conclusión de que al biogás le resultaba aplicable lo dispuesto en el artículo 14.1. a) de la Directiva 2003/96, que regula una exención de carácter obligatorio para los Estados miembros con relación a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, exención cuya aplicación puede eludirse por el legislador nacional solo cuando existan motivos de política medioambiental debidamente justificados, entre los que no cabe incluir los que afecten a las energías renovables.

Por tanto, si allí consideramos que la no previsión por parte del legislador español de la exención que ahora nos ocupa (la exención del art 51.2c) LIEE) durante los ejercicios 2013 a 2017 resultaba contraria a la Directiva 2003/96, al tratarse de una exención de previsión obligatoria, menos esfuerzos dialécticos habrá que desplegar para llegar también a la conclusión de que en los ejercicios económicos (ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2012) en los que se encontraba prevista dicha exención, la misma no debía resultar condicionada a los expresados requisitos de inscripción en el Registro y de tenencia del CAE cuando, como aquí ocurre, se colma el principio de utilización efectiva, es decir, que los productos sometidos al impuesto se destinaron a la finalidad perseguida por la exención.

QUINTO.- **Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso**.

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, debemos proclamar que, en las circunstancias de este caso, la falta de inscripción de la

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

actividad de fabricación de un hidrocarburo en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y la carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE) con relación a una instalación determinada, no debe comportar, en todo caso, la pérdida automática de la exención prevista en el artículo 51.2 c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales -prevista para la fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas- cuando los productos sujetos a gravamen se destinan a la finalidad perseguida por la exención.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la expresada doctrina y con estimación del recurso contencioso-administrativo núm. 15.550/2018, interpuesto por la representación procesal de Sociedade Galega do Medio Ambiente, S.A. (SOGAMA) anulamos la resolución del Tribunal Económico-administrativo Regional de Galicia de 22 de febrero de 2018, así como la liquidación de la que trae causa en concepto de Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, ejercicios 2009, 2010, 2011, 2012 y 2013, reconociendo el derecho de la recurrente a la exención prevista en el artículo 51.2 c) de la LIIEE.

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

👁 👉 IAE. **SENTENCIA 996/2022** [14.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7503/2020). Ponente: José Antonio Montero Fernández.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3080/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3080]

→ Resolución recurrida en casación.

«En el recurso nº 565/2016, seguido en la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 22 de junio de 2020, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS:

Que debemos DESESTIMAR el presente recurso contencioso administrativo, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales, en nombre y representación de la entidad V. ESPAÑA S.A., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 16 de marzo de 2017, por la que se estima en parte la reclamación económico administrativa interpuesta contra la resolución de 29 de mayo de 2013, dictada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT y acuerda la retroacción de actuaciones a fin de que el órgano gestor responda a las alegaciones que se le plantean y desestimando la

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

reclamación interpuesta contra la liquidación por el IAE ejercicio 2013, cuota nacional e importe 29.824, 489,58 euros, resolución que declaramos conforme a derecho.

Con imposición de costas a la parte recurrente»

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«Determinar si el Derecho de la Unión Europea y, en particular, la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización), interpretada a la luz de la jurisprudencia del TJUE, se opone a la exigencia del Impuesto sobre Actividades Económicas a los operadores de telefonía móvil, en las concretas condiciones establecidas por la legislación española.

Determinar si la tributación prevista en el epígrafe específico para el servicio de telefonía móvil -761.2- que difiere de la establecida en el epígrafe para el servicio de telefonía fija -761.1- en cuanto contempla una cuota nacional considerablemente mayor por cada mil abonados, comporta una discriminación injustificada»

❖ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: 3.1. Los artículos 2, 3, 4, 6, 12 y 13 de la Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas; 3.2. Los artículos 14, 9.3, 31.1 y 38 de la Constitución Española: 3.3. Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que aprueban las tarifas y la instrucción del IAE, epígrafe 761. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA

→ La controversia jurídica

«La sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 22 de junio de 2020, objeto del presente recurso de casación, analiza pormenorizadamente la legislación aplicable al caso y los pronunciamientos del TJUE, lo que le lleva a una primera conclusión, "no advertimos infracción alguna de los artículos 12 y 13 de la Directiva autorización referidos a las tasas exigibles por la prestación de determinados servicios pues tales preceptos tienen el alcance limitado a las tasas y cánones previstos en la propia Directiva con el fin de cubrir tales gastos sin que esos preceptos impongan incompatibilidad alguna con otras figuras tributarias. No impiden por ello, que el Legislador estatal contemple la exigencia del impuesto sobre actividades económicas a un operador de telecomunicaciones como VODAFONE, por el hecho imponible consistente en el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto, tal y como establece el art. 78.1 del Real decreto Legislativo 2/2004".

[…]

El auto de admisión señala que el problema que se desenvuelve en este recurso se centra en la posible incompatibilidad del IAE con las Directiva 97/13/CEE y 2002/20/CE; aunque

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

advierte que este ya fue resuelto en la sentencia de 2 de marzo de 2016, rec. cas. 1542/2011, mediante un pronunciamiento desestimatorio con fundamento en que la naturaleza de este tributo nada tiene que ver con las tasas, cánones y derechos que esas directivas regulan, pues el IAE es un impuesto que grava el mero ejercicio de una actividad económica, en tanto que las directivas mencionadas aluden a cánones, derechos y gravámenes que se refieren, en último término, a elementos constitutivos de la actividad autorizada.

Sin embargo, ya se advierte en el auto las dudas que suscita mantener esta doctrina a la luz de la sentencia del TJUE de 6 de octubre de 2020, asunto C-443/19 -y añadimos ahora, con los posteriores pronunciamientos de este Tribunal Supremo representados en la sentencia de 21 de enero de 2022, rec. cas. 6114/2019-, que respecto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, dado que constituye una condición previa para obtener el derecho de uso de las radiofrecuencias, se dijo que el mismo "tiene las características de un canon establecido como contrapartida de este derecho de uso". Precisión que como señala el auto de admisión hace pertinente que este Tribunal Supremo emita un nuevo pronunciamiento sobre la cuestionada compatibilidad del IAE y las directivas aludidas, a la vista de la eventual asimilación entre impuestos y el concepto de canon conformado por el Derecho de la Unión Europea, que, en su caso, quepa inferir de la jurisprudencia del TJUE, en los términos en los que es formulada la cuestión con interés casacional objetivo, antes transcrita.

Según la respuesta que merezca la referida cuestión, procederá examinar la otra cuestión formulada sobre la base de preceptos constitucionales, sobre si la tributación prevista en el Epígrafe específico para el servicio de telefonía móvil, 761.2, que difiere de la establecida en el epígrafe para el servicio de telefonía fija, 761.1, en cuanto contempla una cuota nacional considerablemente mayor por cada mil abonados, comporta una discriminación injustificada»

[…]

→ FALLO:

«1. Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al **Fundamento de Derecho Quinto**.

2.- Declarar haber lugar al recurso de casación nº 7503/2020, interpuesto por la entidad V. ESPAÑA, S.A.U., representada por la procuradora de los tribunales, , contra la sentencia de 22 de junio de 2020, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso contencioso-administrativo 565/2016, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de V España S.A.U., contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 16 de marzo de 2017, sobre la liquidación por el Impuesto sobre Actividades Económicas, ejercicio 2013, cuota nacional e importe 29.824.489,58 euros, declarando la improcedencia de exigir tributación por el epígrafe

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

761.2 del IAE a la recurrente como operadora de telefonía móvil, junto con la devolución de los importes ingresados y sus intereses.

4.- No ha lugar a imponer las costas procesales ni las de este recurso de casación y las causadas en instancia»

FUNDAMENTO JURIDICO
QUINTO.- **Doctrina y resolución del caso.** Dicho lo anterior, ha de concluirse que el artº 13 de la Directiva autorización 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, se opone al IAE, epígrafe 761.2, en tanto posee la consideración de "canon" en los términos que establecidos en el expresado precepto, y en cuanto grava a los operadores de telefonía móvil. Debe, pues, desplazarse la normativa nacional por oponerse a la europea. Resuelta la primera cuestión de interés casacional en el sentido expuesto, resulta innecesario por inútil responder a la siguiente cuestión formulada en segundo por la incompatibilidad del gravamen con el derecho de la Unión Europea. Procede, pues, casar y anular la sentencia de instancia por resultar contraria a la doctrina expresada y con estimación del recurso contencioso administrativo anular la liquidación de la que trae causa el presente recurso.

B) SENTENCIAS (Reseñas)

LEY GENERAL TRIBUTARIA
(Impuesto Sobre Incremento del Valor Terrenos Naturaleza Urbana)
(LGT-IIVTNU)

👁 👉 LGT [IIVTNU] **SENTENCIA 1103/2022** [27.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3304/2019). Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3188/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3188]

→ Resolución recurrida en casación.

«Sentencia núm. 199/2019, de 28 de febrero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria del recurso de apelación núm. 106/2018 instado contra la sentencia de 27 de junio de 2018 del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 1 de Lleida, que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 311/2017 formulado frente a la resolución de

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

22 de mayo de 2017 que, a su vez, desestimó el recurso de reposición promovido contra el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria»

ATENCIÓN
El recurso se interpuso por **obligado tributario declarado responsable subsidiario** concurriendo todos los presupuestos necesarios para tal declaración, pero el litigio surge por cuanto el recurrente -responsable subsidiario- alegó la inexistencia de la deuda tributaria (por IIVTNU). Así pues, lo particularmente interesante son las consideraciones –muy profundas y con perfiles propios respecto a otros pronunciamientos al respecto- contenidas en la Sentencia de referencia en orden a los efectos retroactivos de la STC 182/2021, los límites impuestos por el mandato constitucional de la «cosa juzgada» y resoluciones firmes o actuaciones consentidas.

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«Dilucidar si cabe entender que resultan contrarios al principio de capacidad económica y a la prohibición de confiscatoriedad aquellos supuestos en los que el importe de la cuota tributaria a abonar en concepto del IIVTNU resulte equiparable, en gran medida o proporción, a la cuantía de la plusvalía realmente obtenida por el obligado tributario, puesta de manifiesto con ocasión de la transmisión de los terrenos»

- ❖ Identificación de las normas jurídicas3 que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículos 107 y 110 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y el artículo 31 de la Constitución. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA

→ FALLO:

«1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 3304/2019, interpuesto por la representación procesal de don X contra la sentencia núm. 199/2019, de 28 de febrero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, estimatoria del recurso de apelación núm. 106/2018. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Desestimar el recurso de apelación interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Lleida contra la sentencia de 27 de junio de 2018 del Juzgado de lo contencioso-administrativo núm. 1 de Lleida, que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 311/2017 formulado por don X , frente a la resolución de 22 de mayo de 2017 que, a su vez, desestimó el recurso de reposición promovido contra el acuerdo de declaración de responsabilidad subsidiaria.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre las costas en los términos del último fundamento»

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

★★ RÉGIMEN CATASTRAL- IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (RGC- IBI)

👉 RGC-IBI **SENTENCIA 1070/2022** [20.07.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4768/2020). Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3205/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3205]

→ Resolución recurrida en casación.

«Sentencia núm. 1144/2020, de 23 de junio, dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso núm. 1572/2018. En dicha sentencia, la Sala de instancia desestima el recurso interpuesto contra la desestimación presunta de la reclamación económico-administrativa promovida contra la previa desestimación por silencio de su solicitud de modificación del valor catastral del suelo de los inmuebles de su propiedad, pretendiendo su valoración como rústico y no como urbano, al hallarse suspendida la programación por inundabilidad del terreno, pendiente la aprobación del proyecto de encauzamiento del Barranco de la Parreta y asignación presupuestaria, y asimismo, eventual devolución del IBI»

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

«Determinar si los terrenos clasificados catastralmente como urbanos por estar ubicados en un ámbito espacial sectorializado y con ordenación pormenorizada, cuya programación en cambio no se ha desarrollado por no haberse aprobado el programa de actuación integrada pertinente, comporta que los terrenos afectados vuelvan a tener la consideración de suelo rústico no urbanizable o rústico con arreglo a lo establecido en el art. 7.3 en relación con el artículo 7.2.b) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario ; y los efectos que ello haya de tener en las liquidaciones giradas del IBI»

❖ Identificación como preceptos que, en principio, serán objeto de interpretación: artículos 7.2.b) del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en relación con la Disposición transitoria segunda del mismo texto legal, en la redacción dada por la Ley 13/2015, de 24 de junio, de reforma de la Ley Hipotecaria, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de esta última.

→ La controversia jurídica.

«La Sala se ha pronunciado sobre la necesidad de determinar si la anulación del planeamiento urbanístico, que clasificaba un sector como suelo urbanizable, conlleva que los terrenos afectados vuelvan a tener la clasificación de suelo no urbanizable y, en consecuencia, no puedan tener la consideración de suelo urbano a efectos catastrales, dando lugar a la nulidad de las declaraciones giradas del Impuesto de bienes inmuebles.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

No existe un pronunciamiento de la Sala sobre si la doctrina fijada en las sentencias recaídas en los asuntos en los que se ha abordado esa cuestión es trasladable a un supuesto en el que, aun cumpliéndose los requisitos para ser considerado como un terreno urbano -por disponer de programación y sectorialización-, su ejecución se ha visto suspendida -suspensión que lleva prologándose durante años, al no aprobarse el proyecto de encauzamiento-. Esta suspensión indefinida supone, según el recurrente, una disfunción entre la valoración catastral y la realidad de las cosas que conlleva el pago indebido de IBI y la afectación del principio constitucional de capacidad económica.

El recurrente reclama que se aplique la jurisprudencia de este Tribunal Supremo que permite revisar los valores catastrales firmes en circunstancias excepcionales»

→ FALLO:

«Primero.- Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 4768/2020 interpuesto por don X , contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso núm. 1572/2018, sentencia cuya confirmación procede.

Segundo.- No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación»

****

UNIVERSIDAD DE FRIBURGO (Friburgo de Brisgovia – Alemania)

Epitafio: "Die Wahrheit wird euch frei machen" (La verdad os liberará) en el edificio central de la universidad de Friburgo (Alemania) / Sitio web oficial de la universidad

Autor: AlterVista

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

UNIVERSIDAD DE FRIBURGO (Friburgo de Brisgovia – Alemania) – continuación

Edificio colegial I de la universidad de Friburgo (Alemania), erigido en 1913 como edificio principal de la universidad / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Estrada-Arráez

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International

IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (JULIO, 2022)

[Fuente: EUR-LEX. CURIA: Recopilación de jurisprudencia*]

SENTENCIAS

Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 IVA. 1ª STJUE – Asunto C-194/2021. Sala Décima. ST.07.70.2022

«Procedimiento prejudicial – Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CEE – Artículo 184 y 185 – Regularización de las deducciones – Sujeto pasivo que no ha ejercido el derecho a la deducción antes de la expiración de un plazo de caducidad – Imposibilidad de practicar la deducción en el marco de la regularización.

→ Derecho de la Unión – Derecho neerlandés

→ Objeto del asunto: interpretación de los artículos 184 y 185 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Secretario de Estado de Hacienda (Países Bajos) y X, relativo a la regularización de una omisión de deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la adquisición de terrenos edificables]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA en el sentido de que el sujeto pasivo que, en el momento de la adquisición de un bien o de la recepción de un servicio, no ha practicado la deducción del impuesto soportado […] dentro del plazo de caducidad aplicable conforme a la normativa nacional, de conformidad con la utilización prevista para fines sujetos a imposición, tiene derecho a practicar la deducción en el marco de la regularización -con ocasión de la primera utilización posterior

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

de dicho bien o servicio- si la utilización efectiva en el momento de la regularización no es distinta de la que estaba prevista?

2) ¿Tiene alguna relevancia para la respuesta a la primera cuestión el hecho de que la no realización de la deducción inicial no se deba a un fraude o a un abuso de derecho y no se hayan constatado consecuencias negativas para el Tesoro Público?»

→ FALLO-DECLARACIÓN

«*Los artículos 184 y 185 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que a un sujeto pasivo que no haya ejercido, antes de la expiración del plazo de caducidad aplicable conforme a la normativa nacional, el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a la adquisición de un bien o de un servicio le sea denegada la posibilidad de practicar posteriormente esa deducción, en el marco de una regularización, con ocasión de la primera utilización para operaciones sujetas al impuesto de dicho bien o de dicho servicio, y ello aun cuando no se haya constatado ningún abuso de derecho, ningún fraude ni ninguna pérdida de ingresos fiscales*»

→ SOBRE LAS CUESTIÓNES PREJUDICIALES

A) **Hechos**

1. La sociedad «B» vendió a «X» diez parcelas de terreno edificable, que se proyectaba acondicionar para fines recreativos construyendo en ellas casas móviles con sus accesorios para venderlas posteriormente junto con su correspondiente terreno. A tales efectos, el 20 de abril de 2006, o en torno a esta fecha, «X» y «B» celebraron un contrato en el que se estipulaba que B realizaría todos los trabajos de acondicionamiento por cuenta propia y que el producto neto de la venta de las parcelas acondicionadas se dividiría entre las partes en idéntica proporción. «B» entregó las parcelas a «X» el 20 de abril de 2006: por esta entrega, «B» facturó el IVA a «X», que no ejerció el derecho a deducción. Debido a las circunstancias económicas, el acondicionamiento proyectado de las parcelas no se llevó a cabo.

El 8 de febrero de 2013, «X» revendió dos parcelas a «B» y facturó el IVA sobre el precio de venta. «X» no declaró ni liquidó el importe de dicho impuesto.

2. El 26 de noviembre de 2015, la Administración tributaria giró a «X» una liquidación complementaria del IVA relativo al precio pagado por «B» por la entrega de las dos parcelas y percibió el importe correspondiente a dicho impuesto. «X» interpuso un recurso contra esa liquidación ante el Tribunal de Primera Instancia de Güeldres (Países Bajos). Alegó que, en virtud del artículo 15, apartado 4, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, la liquidación complementaria debía reducirse en una cuantía equivalente al importe del IVA pagado por la entrega de las parcelas en 2006. A raíz de la desestimación de dicho recurso, «X» interpuso recurso de apelación ante el Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden (Países Bajos), que estimó las pretensiones de «X» y redujo el importe de la liquidación complementaria de 26 de noviembre de 2015.

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

El Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden consideró que el artículo 15, apartado 4, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios y el artículo 184 de la Directiva del IVA no limitaban el ámbito del régimen de regularización a las situaciones en las que, en el momento en que el bien entregado se utiliza por primera vez, su utilización efectiva difiere de la prevista en el momento de su adquisición. Dado que, a su entender, la utilización efectiva es determinante a efectos del ejercicio del derecho a deducción, consideró que el IVA facturado a «X» en el momento de la adquisición de las dos parcelas en 2006 y no deducido en aquella época podía deducirse íntegramente con ocasión de la primera utilización de dichas parcelas, para operaciones sujetas al impuesto, en 2013.

El Secretario de Estado de Hacienda interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Tribunal Supremo (Países Bajos), órgano jurisdiccional remitente, en el que alega que X debería haber deducido el IVA correspondiente a la entrega de las parcelas en 2006 en el momento en que el impuesto devino exigible. Considera que el régimen de regularización establecido en el artículo 15, apartado 4, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios no tiene por objeto conceder, a posteriori, un derecho a deducir el IVA que el operador no ejerció en la declaración relativa al período en el que nació el derecho a deducción, es decir, de conformidad con el artículo 15 de dicha Ley, en el momento en que la cuota del impuesto deducible resultó exigible o en el momento en que le fue facturada. El régimen de regularización establecido por dicha disposición, en relación con los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA, solo se refiere, a su juicio, a las situaciones en las que la deducción practicada sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo tuviera derecho a practicar. Sostiene que, en el presente asunto, la regularización no está justificada, ya que el destino para operaciones sujetas al impuesto de las parcelas en el momento de su adquisición corresponde a su utilización efectiva en el momento en que fueron utilizadas por primera vez.

3. El órgano jurisdiccional remitente:

- Alberga dudas sobre la interpretación que deba hacerse de los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA. Remitiéndose, en particular, a la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), apartados 32 y 33, señala que la obligación de regularización se define en el artículo 184 de la Directiva del IVA del modo más amplio, según una formulación que no excluye a priori ninguna hipótesis posible de deducción indebida. Considera que, habida cuenta de que el mecanismo de la regularización tiene por objeto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, este objetivo autoriza una interpretación amplia de los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA, que permita al sujeto pasivo regularizar, con ocasión de la primera utilización del bien de que se trate, la omisión de deducir total o parcialmente el IVA que le había sido facturado en el momento de la adquisición de ese bien, aun cuando ello se produzca después de la expiración del plazo previsto por el Derecho nacional para efectuar la deducción inicial.

- Subraya que, habida cuenta de las disposiciones pertinentes del Derecho neerlandés, esta interpretación amplia no equivale a autorizar el ejercicio del derecho a deducción sin límite temporal. En su opinión, dicho ejercicio se limita al momento de la adquisición o al momento de la primera utilización de los bienes o servicios de que se trate. Observa que después de cada uno de esos momentos son aplicables, por una parte, el plazo de

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

caducidad de seis semanas previsto por el Derecho nacional y, por otra parte, la facultad de la Administración tributaria de rectificar, durante un período de cinco años, el importe del IVA adeudado mediante una liquidación complementaria. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si tal interpretación amplia es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que, a su juicio, parece restringir el ámbito de aplicación de los artículos 184 y 185, apartado 1, de la Directiva IVA a los supuestos en los que se produce un cambio de circunstancias con posterioridad al período correspondiente a la deducción inicial. A este respecto, se refiere, en particular, a la sentencia de 27 de junio de 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500), apartado 29 y jurisprudencia citada, y a la sentencia de 27 de marzo de 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254), apartados 26 a 29 y 43.

- Observa, asimismo, que tal interpretación no parece conciliable con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tal como resulta, en particular, de la sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 36, y de la sentencia de 30 de abril de 2020, CTT - Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335), apartado 59, según la cual, por una parte, conforme al principio de seguridad jurídica, un plazo de caducidad no puede considerarse incompatible con el régimen establecido en la Directiva del IVA, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, y, por otra parte, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria a este principio, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria.

- Considera que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no ha excluido expresamente del régimen de regularización el supuesto en el que el sujeto pasivo no haya ejercido, en el momento de la adquisición de un bien, su derecho a la deducción del IVA. Sostiene que, en tal situación, sería desproporcionado denegar al sujeto pasivo el ejercicio de su derecho a deducción en el momento en que comience a utilizar el bien de que se trate, siempre que no se haya constatado ningún fraude, ningún abuso de derecho, ni ninguna consecuencia perjudicial para la Hacienda Pública.

B) **Particulares**

[Las cuestiones prejudiciales planteadas se examinan conjuntamente]

Mediante sus cuestiones prejudiciales el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que a un sujeto pasivo que no haya ejercido, antes de la expiración del plazo de caducidad establecido por el Derecho nacional, el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de un bien o de un servicio le sea denegada la posibilidad de practicar posteriormente tal deducción, en el marco de una regularización, con ocasión de la primera utilización para operaciones sujetas al impuesto de dicho bien o de dicho servicio, y ello aun cuando no se haya constatado ningún abuso de derecho, ningún fraude ni ninguna pérdida de ingresos fiscales.

■ 1. El Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones:

- Por un lado, que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 29 y jurisprudencia citada). Según los artículos 167 y 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, el derecho a deducción del IVA se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible. Del artículo 63 de esta Directiva resulta que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, apartado 84 y jurisprudencia citada).

- Por otro lado, este derecho se ejerce inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas impositivas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 29 y jurisprudencia citada). [36]

Sin embargo [37], un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción del IVA, de conformidad con los artículos 180 y 182 de la Directiva del IVA, aunque no haya ejercido su derecho durante el período en el que nació este, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y normas de desarrollo establecidas en la normativa nacional (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 35 y jurisprudencia citada). [38] A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente indica que la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios no prevé la posibilidad de que un sujeto pasivo ejerza el derecho a deducción una vez expirado el plazo de presentación de la declaración correspondiente al período durante el cual nació este derecho. No obstante, según el órgano jurisdiccional remitente, de las normas generales de procedimiento tributario se desprende que puede reconocerse tal posibilidad al sujeto pasivo, siempre que se respete un plazo de seis semanas para presentar una reclamación contra el importe que resulte de su declaración-liquidación. En tal caso, el operador económico debe presentar una reclamación dentro de las seis semanas siguientes a la presentación de la declaración-liquidación y, en caso de devolución del IVA, dentro de las seis semanas siguientes a la fecha de la resolución de devolución. [39]

■ 2. De las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que «X» no ejerció su derecho a deducir el IVA sobre la adquisición de las parcelas en 2006 y que posteriormente tampoco hizo uso de esta facultad dentro del plazo de caducidad establecido. «X» no solicitó ejercer el derecho a deducción de ese IVA hasta el momento en que interpuso un recurso contra la liquidación complementaria de 26 de noviembre de 2015, es decir, más de nueve años después de la entrega de las parcelas. [40]

Pues bien, debe recordarse, en primer lugar, que la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria (sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 44; de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 48, y de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, EU:C:2018:249, apartado 36 y jurisprudencia citada). **[41]**

■ 3. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que un plazo de caducidad cuya terminación

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no haya solicitado la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir el IVA, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva del IVA siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA (principio de efectividad) (sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 46 y jurisprudencia citada, y de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 37 y jurisprudencia citada). [42]

Por lo que respecta a la obligación de regularización de la deducción del IVA establecida en los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA, es cierto que esta se define del modo más amplio, en la medida en que «la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar». Esta formulación no excluye a priori ninguna hipótesis posible de deducción indebida. La enumeración expresa de las excepciones que la Directiva del IVA permite en su artículo 185, apartado 2, corrobora el alcance general de la obligación de regularización (sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartados 32 y 33). [43]

En virtud del artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva, tal regularización debe hacerse, en particular, cuando las modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la citada deducción se hayan producido con posterioridad a la declaración del IVA (sentencia de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartado 32). [44]

No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado que el mecanismo de regularización solo es aplicable cuando existe derecho a deducir (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 37). Pues bien, estas disposiciones de la Directiva del IVA no pueden hacer nacer un derecho a deducción (véanse, por analogía, las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, apartados 11 y 12, y de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, apartado 38) [45]. De ello se deduce que el mecanismo de regularización establecido por la Directiva del IVA no es aplicable cuando el sujeto pasivo no ha ejercido el derecho a deducir el IVA y ha perdido la posibilidad de ejercer tal derecho por haber expirado un plazo de caducidad.[46]

Por consiguiente, este mecanismo no se aplica en circunstancias, como las del litigio principal, en las que el sujeto pasivo que no ejerció el derecho a deducir el IVA en el momento de la adquisición del bien que sirva de fundamento a tal derecho desee ejercerlo con ocasión de la primera utilización de dicho bien, cuando ya haya expirado el plazo de caducidad establecido por el Derecho nacional para su ejercicio. Poco importa, a este respecto, que la primera utilización del bien difiera o no de la prevista en el momento de su adquisición [47]. El principio de neutralidad fiscal no desvirtúa esta conclusión. Es cierto que el mecanismo de regularización forma parte del régimen de deducción establecido por la Directiva del IVA y pretende aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad fiscal, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el legislador de la Unión (sentencia de 17 de septiembre de 2020,

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, apartado 26 y jurisprudencia citada).[48]

No obstante, el principio de neutralidad fiscal no es una norma de Derecho primario, sino un principio interpretativo que debe aplicarse en paralelo a otros principios, entre los que figura el principio de seguridad jurídica (véanse, por analogía, las sentencias de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, apartado 45, y de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, EU:C:2017:189, C-573/15, apartado 32). [49]

Por consiguiente, el principio de neutralidad fiscal no puede tener por efecto permitir que un sujeto pasivo regularice un derecho a deducción que no ha ejercido antes de que expirara un plazo de caducidad y que, en consecuencia, ha perdido. [50]

■ 4. Respecto a la inexistencia de fraude o de abuso de Derecho o de consecuencias perjudiciales para los ingresos fiscales del Estado miembro de que se trate, estos elementos no pueden justificar que un sujeto pasivo pueda eludir un plazo de caducidad. Tal interpretación sería contraria al principio de seguridad jurídica, como se ha recordado en el apartado **41** que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, teniendo en cuenta sus derechos y obligaciones respecto a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente.

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que:

> *«Los artículos 184 y 185 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que a un sujeto pasivo que no haya ejercido, antes de la expiración del plazo de caducidad aplicable conforme a la normativa nacional, el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de un bien o de un servicio le sea denegada la posibilidad de practicar posteriormente esa deducción, en el marco de una regularización, con ocasión de la primera utilización para operaciones sujetas al impuesto de dicho bien o de dicho servicio, y ello aun cuando no se haya constatado ningún abuso de derecho, ningún fraude ni ninguna pérdida de ingresos fiscales»*

👉 IVA 2ª **Asunto C-696/20. Sala Sexta. ST.07.07.2022**

> «Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CEE – Artículo 41 – Adquisición intracomunitaria de bienes – Lugar – Cadena de operaciones sucesivas – Calificación errónea de una parte de las operaciones – Principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal»

→ Derecho de la Unión – Derecho polaco

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 41 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal.

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la sociedad B. y el director de la Administración Tributaria de W (Polonia) en relación con la determinación del importe de la devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido (IVA)

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

correspondiente al mes de abril de 2012.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Se oponen el artículo 41 de la [Directiva del IVA] y los principios de proporcionalidad y de neutralidad, en una situación como la del litigio principal, a la aplicación de una disposición nacional, es decir, el artículo 25, apartado 2, de la [Ley del IVA] a una adquisición intracomunitaria de bienes efectuada por un sujeto pasivo:

- cuando la adquisición ya haya sido sometida a tributación en el territorio del Estado miembro de llegada de la expedición por los adquirentes de los bienes de dicho sujeto pasivo;

- cuando se haya constatado que la actuación del sujeto pasivo no implicaba fraude fiscal, sino que resultaba de una calificación errónea de las entregas en las operaciones en cadena, y que el sujeto pasivo indicó un número de identificación a efectos del IVA polaco con vistas a una entrega nacional y no a una entrega intracomunitaria?»

→ FALLO – DECLARACIÓN

«El artículo 41 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una adquisición intracomunitaria de bienes se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro cuando esa adquisición, que constituye la primera operación de una cadena de operaciones sucesivas, ha sido calificada erróneamente de operación nacional por los sujetos pasivos implicados, los cuales proporcionaron a tal fin sus números de identificación a efectos del IVA (impuesto sobre el valor añadido) atribuidos por dicho Estado miembro, y que la subsiguiente operación, que fue calificada erróneamente de operación intracomunitaria, quedó sujeta al IVA como adquisición intracomunitaria de bienes por los adquirentes de los bienes en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes. No obstante, esta disposición, interpretada a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, se opone a la referida normativa de un Estado miembro cuando la adquisición intracomunitaria de bienes que se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro procede de una entrega intracomunitaria de bienes que no ha sido tratada como una operación exenta en dicho Estado miembro»

→ SOBRE LAS CUESTIÓNES PREJUDICIALES

A) **Hechos**

1. «B». es una sociedad con sede en los Países Bajos cuyas actividades están sujetas al IVA en dicho Estado miembro.

En el mes de abril de 2012, período controvertido en el litigio principal, la mencionada sociedad también estaba registrada a efectos del IVA en Polonia. Durante ese período, «B». participó en operaciones en cadena relativas a los mismos bienes, realizadas por al menos tres operadores. Los bienes fueron transportados directamente del primer operador de la cadena, situado en un Estado miembro, al último operador de esa cadena, situado en otro Estado miembro. «B» jugó un papel de intermediario entre el proveedor y el destinatario.

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

Más concretamente, «B» adquirió bienes de la sociedad «BOP», con sede en Polonia, indicando su número de identificación a efectos del IVA polaco. Las entregas de «BOP» a «B». fueron calificadas de entregas nacionales y se les aplicó el tipo de IVA del 23 % correspondiente a este tipo de entregas. En cambio, «B» consideró sus propias entregas con destino a sus clientes en otros Estados miembros como entregas intracomunitarias de bienes, sujetas a un tipo del IVA del 0 % en Polonia, lo que dio lugar a devoluciones del impuesto a su favor.

2. Mediante resolución de 11 de junio de 2015, el director de la Inspección Tributaria [Polonia], (en lo sucesivo, «Autoridad Tributaria») consideró que «B». había cometido un error en la calificación de las entregas que formaban parte de la cadena de operaciones, lo que llevó a reducir el importe de IVA devengado. En efecto, a juicio de la Autoridad Tributaria, el transporte de los bienes de que se trata debía quedar vinculado a la entrega entre «BOP» y «B». que, por tanto, tenía el carácter de entrega intracomunitaria de bienes por parte de «BOP» y de adquisición intracomunitaria de bienes por parte de «B». Como consecuencia de ello, la Autoridad Tributaria consideró que las entregas de los bienes de que se trata efectuadas por «B». con destino a otros contratantes establecidos en otros Estados miembros no estaban comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen de entregas intracomunitarias de bienes y que dichas entregas deberían haberse gravado como entregas efectuadas en el interior de los Estados miembros de llegada de la expedición de los bienes.

Por lo que respecta a las entregas efectuadas por «BOP» a «B»., la Autoridad Tributaria consideró que:

- «B» debería haberse registrado a efectos del IVA en el territorio de los Estados miembros de llegada de la expedición de los bienes de que se trata y facturar dichas entregas como adquisiciones intracomunitarias de bienes.

- dado que «B» había indicado su número de identificación a efectos del IVA polaco en el contexto de esas entregas, que era el número asignado por un Estado miembro distinto del Estado miembro de llegada del transporte de los bienes, estaba obligada, con arreglo al artículo 25, apartado 2, punto 1, de la Ley del IVA, a facturar el IVA también en Polonia. Por otra parte, «BOP», que emitió facturas en las que se indicaba un importe erróneo de IVA, estaba obligada a facturar el IVA a un tipo del 23 %, mientras que se denegaba a «B». el derecho a deducir el IVA devengado en esas facturas. En consecuencia, B. soportó una carga efectiva de IVA del 46 %.

Mediante resolución de 11 de septiembre de 2015, el director de la Administración Tributaria anuló la resolución de la Autoridad Tributaria de 11 de junio de 2015 e incrementó el importe de la devolución del excedente de impuesto abonada a «B» correspondiente al mes de abril de 2012, suscribiendo todas las constataciones fácticas y jurídicas esenciales efectuadas por dicha Autoridad.

«B». interpuso un recurso contra esta resolución ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia (Polonia), que fue desestimado por infundado mediante sentencia de 16 de mayo de 2017.

El antes citado Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Varsovia confirmó la aplicación a «B». del artículo 25, apartado 2, punto 1, de la Ley del IVA, puesto

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

que dicha sociedad, como sujeto pasivo que realiza una adquisición intracomunitaria de bienes y que había indicado un número de identificación a efectos del IVA distinto del asignado por el Estado miembro en cuyo territorio se había llevado a cabo el transporte de los bienes, generó dos lugares de adquisición de bienes, uno en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes y otro en el Estado miembro que atribuyó el número de identificación a efectos del IVA con el que el adquirente efectuó la adquisición (en lo sucesivo, «Estado miembro de identificación»). Dado que B. no demostró haber sometido ella misma al impuesto la adquisición de los bienes de que se trata en el Estado miembro de llegada del transporte, se considera que la adquisición intracomunitaria de dichos bienes se realizó en Polonia, incluso cuando se haya comprobado que quienes adquirieron dichos bienes de «B». habían probado que estos habían sido adquiridos en el Estado miembro de llegada del transporte y que no se había producido ninguna pérdida de IVA.

3. «B». interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, (Polonia), órgano jurisdiccional remitente, contra la sentencia de 16 de mayo de 2017, que precisa cómo en el presente asunto: i) las entregas realizadas en el marco de la cadena de operaciones sucesivas estuvieron sujetas al IVA y que este impuesto se pagó en cada fase de la cadena; ii) las autoridades tributarias polacas han considerado acertadamente que «B». incurrió en errores al calificar las distintas entregas de que se trata y que tales errores dieron lugar a la aplicación del artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA, disposición que transpone al Derecho nacional el artículo 41 de la Directiva del IVA.

No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la aplicación de dicho artículo 25, apartado 2, por parte de la Autoridad Tributaria. Según la interpretación hecha por dicha Autoridad de la referida disposición, no se aplica ningún mecanismo corrector para tener en cuenta el hecho de que los bienes entregados han sido gravados en el Estado miembro de identificación, pero también en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes, cuando no fue la propia «B» quien gravó la adquisición de bienes en este último Estado miembro, sino sus clientes. A este respecto, recuerda que el artículo 41, párrafo segundo, de la Directiva del IVA establece un mecanismo corrector para evitar las situaciones de doble imposición y que el objetivo de dicho artículo 41 consiste en luchar contra la evasión fiscal. Sin embargo, a su juicio, las actividades de «B». y de sus otros contratantes no constituyen ni un fraude ni un abuso. La falta de competencia de las autoridades que tramitan el procedimiento para verificar la totalidad de la cadena de entregas produce -a su juicio- el efecto de vulnerar el principio de neutralidad del IVA, así como el principio de proporcionalidad.

B) **Particulares**

PRELIMINAR
Procede recordar que, por lo que respecta a circunstancias como las del litigio principal, en las que operaciones que forman una cadena de dos entregas sucesivas han dado lugar a un único transporte intracomunitario, es jurisprudencia reiterada que este transporte solo puede imputarse a una de las dos entregas, que será la única exenta, en el Estado miembro de partida del transporte de los bienes, como entrega intracomunitaria. Para determinar a qué entrega debe imputarse dicho transporte, debe llevarse a cabo una

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

apreciación global de todas las circunstancias particulares del caso concreto (véase, entre otras, la sentencia de 26 de julio de 2017, Toridas, C-386/16, EU:C:2017:599, apartados 34 y 35 y jurisprudencia citada)

■ 1. En el presente asunto:

- «B» sostiene que la primera y la segunda entregas de la cadena de que se trata en el litigio principal fueron correctamente calificadas, de forma respectiva, de entrega nacional y de entrega intracomunitaria, puesto que el transporte debía imputarse a la segunda entrega de la cadena. A este respecto, procede señalar que, en el marco del procedimiento previsto en el artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, corresponde en exclusiva al juez nacional comprobar y apreciar los hechos del litigio principal, así como determinar el alcance exacto de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas nacionales. El Tribunal de Justicia solo es competente para pronunciarse sobre la interpretación o la validez del Derecho de la Unión en relación con la situación fáctica y jurídica descrita por el órgano jurisdiccional remitente, sin que pueda ponerla en duda ni verificar su exactitud (sentencia de 9 de septiembre de 2021, Real Vida Seguros, C-449/20, EU:C:2021:721, apartado 13 y jurisprudencia citada). [23]

- La Autoridad Tributaria concluyó, sobre la base de las apreciaciones de hecho que había efectuado, que el transporte debía imputarse a la primera entrega de la cadena de que se trata en el litigio principal y que, por tanto, es esta entrega la que debía calificarse de entrega intracomunitaria, mientras que la segunda entrega de la cadena debía calificarse de entrega nacional, efectuada en el Estado miembro de llegada del transporte.

Dado que el órgano jurisdiccional remitente no cuestiona dichas apreciaciones de hecho ni la calificación jurídica de las entregas primera y segunda de la cadena de que se trata en el litigio principal que se deriva de las mismas, procede responder a la cuestión prejudicial planteada a la vista de los datos que se desprenden de la resolución de remisión y según los cuales la primera entrega de esta cadena tenía, respectivamente, el carácter de entrega intracomunitaria, por parte de BOP, y de adquisición intracomunitaria, por parte de B. Como consecuencia de ello, procede considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia:

«Si el artículo 41 de la Directiva del IVA, interpretado a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una adquisición intracomunitaria de bienes se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro cuando esa adquisición, que constituye la primera operación de una cadena de operaciones sucesivas, ha sido calificada erróneamente de operación nacional por los sujetos pasivos implicados, los cuales proporcionaron a tal fin su número de identificación a efectos de IVA atribuido por dicho Estado miembro, y que la subsiguiente operación, que fue calificada erróneamente de operación intracomunitaria, quedó sujeta al IVA como adquisición intracomunitaria de bienes por los adquirentes en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes»

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

Para responder a dicha cuestión, es preciso abordar sucesivamente los siguientes tres factores, relativos al hecho de que, en el presente asunto, la Autoridad Tributaria invoca la norma establecida en el artículo 41 de la Directiva del IVA y aplicada en Derecho nacional por el artículo 25, apartado 2, de la Ley del IVA, tras la recalificación, por parte de la propia Autoridad, de una entrega calificada inicialmente de entrega nacional y que constituye la primera etapa de una cadena de operaciones sucesivas. [27]

[28] Ante todo, procede determinar si el artículo 41 de la Directiva del IVA es aplicable cuando el Estado miembro que se basa en esta disposición para gravar una adquisición intracomunitaria de bienes, como Estado miembro de identificación, es el Estado miembro de partida del transporte de los bienes. (Primer factor)

[29] Seguidamente, para interpretar lo dispuesto en dicho artículo 41, es preciso examinar las consecuencias, para la tributación controvertida, de la sujeción al IVA de los bienes en el Estado miembro de llegada del transporte, por parte de los respectivos adquirentes de dichos bienes, en el momento de la segunda entrega realizada en el marco de la cadena de operaciones sucesivas de que se trata. (Segundo fator)

[30] Por último, debe abordarse el hecho de que, según la resolución de remisión, pese a la recalificación efectuada por la Autoridad Tributaria, el sujeto pasivo que tiene la condición de vendedor en el momento de la primera entrega de la cadena de operaciones sucesivas de que se trata, a saber, «BOP», sigue estando obligado a facturar el IVA al tipo general, mientras que el comprador, a saber, «B», no puede deducir el IVA soportado. (Tercer factor)

A este respecto, cabe recordar que, con arreglo al artículo 40 de la Directiva del IVA, se considerará que la adquisición intracomunitaria de bienes se ha efectuado en el lugar donde se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte de los bienes con destino al adquiriente.

No obstante, cuando el adquirente no acredite que dicha adquisición ha quedado sujeta al IVA con arreglo al citado artículo 40, se considerará que el lugar de realización de una adquisición intracomunitaria de bienes, conforme al artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA, se sitúa en el territorio del Estado miembro de identificación.

■ 2. [Primer factor]

El artículo 41, párrafo segundo, de la Directiva del IVA añade que si, en aplicación del artículo 40 de esa Directiva, la adquisición está gravada por el IVA en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte de los bienes, habiéndolo sido también con arreglo al párrafo primero, la base imponible debe reducirse en la cantidad procedente en el Estado miembro de identificación.

Asimismo, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, deben tenerse en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (sentencia de 21 de marzo de 2019, Tecnoservice Int., C-245/18, EU:C:2019:242, apartado 24 y jurisprudencia citada).

Por lo que respecta a la cuestión de si el artículo 41 de la Directiva del IVA es aplicable en el supuesto de que el Estado miembro que se basa en esa disposición, como Estado

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

miembro de identificación, sea el Estado miembro de partida del transporte de los bienes, procede señalar:

A) En primer lugar, que tal supuesto está comprendido en el tenor del referido artículo 41.

B) En segundo lugar, por lo que se refiere al contexto en el que se inscribe el artículo 41 de la Directiva del IVA, «B» alega que una adquisición intracomunitaria de bienes, en el sentido del artículo 20 de dicha Directiva, supone que el sujeto pasivo debe haber actuado con un número de identificación a efectos del IVA asignado por un Estado miembro distinto del Estado miembro de partida del transporte de los bienes [36]. 37. A este respecto, cabe recordar que, según el artículo 20 de la Directiva del IVA, se considerará «adquisición intracomunitaria de bienes» la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquirente, por el vendedor, por el adquirente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien. [38]

Pues bien, como señaló, en esencia, el Abogado General en el punto 54 de sus conclusiones, del artículo 20 de la Directiva del IVA no puede deducirse que la determinación del carácter intracomunitario o no de una operación dependa de la utilización de un determinado número de identificación a efectos del IVA. Por consiguiente, el hecho de que, en este caso, «B» haya utilizado el número de identificación a efectos del IVA del Estado miembro de partida del transporte de los bienes no excluye, por sí solo, el carácter intracomunitario de la operación y la aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA resulte aplicable. [39]

Carece de pertinencia, en este contexto, la alegación de «B» relativa al artículo 138, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 311, p. 3), que establece que los Estados miembros eximirán las entregas de bienes expedidos o transportados a un destino fuera de su respectivo territorio pero dentro de la Unión cuando el sujeto pasivo, o la persona jurídica no sujeta al impuesto, a quien se hace entrega de los bienes esté identificado a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes y ha indicado su número de identificación a efectos del IVA al proveedor. [39]

En efecto, aun suponiendo que, con arreglo a dicho artículo 138, apartado 1, letra b), el hecho de que el adquirente utilice un número de identificación a efectos del IVA asignado por un Estado miembro distinto de aquel en el que se inicia la expedición o el transporte de los bienes deba considerarse un requisito de fondo adicional al que se supedita la exención en caso de entrega intracomunitaria de bienes, no es menos cierto que, en cualquier caso, esta disposición, introducida por la Directiva 2018/1910, no es aplicable ratione temporis a los hechos del litigio principal. [40]

C) En tercer lugar, por lo que respecta a los objetivos perseguidos por el artículo 41 de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado que esta disposición pretende, por una parte, garantizar la sujeción de una adquisición intracomunitaria determinada y, por otra parte, evitar la doble imposición por una misma adquisición (sentencia de 22 de abril de 2010, X y fiscale eenheid Facet-Facet Trading, C-536/08 y C-539/08, EU:C:2010:217, apartado 35) [41]. Pues bien, el Estado miembro de identificación puede efectivamente

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

perseguir esos dos objetivos cuando este último es también el Estado miembro de partida del transporte de los bienes.

Por tanto, el artículo 41 de la Directiva del IVA es aplicable en el supuesto de que el Estado miembro que se basa en esta disposición para someter al IVA una adquisición intracomunitaria de bienes, como Estado miembro de identificación, sea el Estado miembro de partida del transporte de los bienes. [43]

■ 3. [Segundo factor]

Por lo que respecta al segundo factor, indicado en el apartado 29 de la presente sentencia, a saber, la sujeción al IVA de la adquisición inicialmente calificada de intracomunitaria en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes, procede recordar que, a tenor del artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA, la regla relativa al lugar de una adquisición intracomunitaria de bienes prevista en esa disposición solo es pertinente en la medida en que el adquirente no demuestre que dicha adquisición ha quedado sujeta al IVA, de conformidad con el artículo 40 de dicha Directiva [44]. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en este contexto, sobre la incidencia de la sujeción al IVA por los respectivos adquirentes, en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes, de la segunda entrega de la cadena de operaciones sucesivas de que se trata, a saber, la que fue calificada erróneamente de adquisición intracomunitaria de bienes.

Como ha señalado el Abogado General, en esencia, en el punto 73 de sus conclusiones, el «adquirente», que figura en el artículo 41, párrafo primero, de la Directiva del IVA, es aquel que haya realizado la «adquisición intracomunitaria» de bienes que la citada disposición establece que se considera situada en el territorio del Estado miembro de identificación. Pues bien, dado que el procedimiento principal se refiere a la tributación de la primera entrega de la cadena de operaciones sucesivas de que se trata, de ello se deduce que «B» debe ser considerado «adquirente», en el sentido de dicha disposición. En cambio, el impuesto abonado por los clientes de «B» en la segunda entrega de la misma cadena se refiere a una operación distinta.

Por lo tanto, el hecho de que los clientes de «B». sometieran al IVA las adquisiciones de bienes erróneamente calificadas de adquisiciones intracomunitarias en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes es irrelevante para apreciar la aplicabilidad del artículo 41 de la Directiva del IVA. [48]

■ 4. [Tercer factor]

Para proporcionar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce, es preciso examinar además el tercer factor, señalado en el apartado 30 de la presente sentencia, a saber, la pertinencia del hecho de que, según dicho órgano jurisdiccional, pese a que la Autoridad Tributaria recalificó la primera entrega de la cadena de operaciones sucesivas de que se trata de operación intracomunitaria, el vendedor, a saber, «BOP», está obligado a facturar el IVA al tipo general, mientras que el comprador, a saber, B., no puede deducir el IVA soportado. A este respecto, procede señalar que el tenor del artículo 41 de la Directiva del IVA no permite, como tal, determinar si ese hecho es pertinente para la aplicabilidad de dicha disposición.[50]

Por lo que respecta al contexto en el que se inscribe dicho artículo 41, ha de precisarse, no

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

obstante, que, como señaló, en esencia, el Abogado General en los puntos 83 y 84 de sus conclusiones, con arreglo a la estructura general de la Directiva del IVA, las entregas intracomunitarias están exentas, en principio, en el Estado miembro de partida del transporte de los bienes, mientras que las adquisiciones intracomunitarias están gravadas en el Estado miembro de llegada del transporte, de modo que una adquisición intracomunitaria de bienes tiene como corolario una entrega intracomunitaria exenta. [51]

En el presente asunto, aunque, sobre la base de las comprobaciones de hecho que efectuó, la Autoridad Tributaria haya recalificado la entrega efectuada por «BOP» a «B»., pasando de ser una operación nacional a ser considerada una operación intracomunitaria, «BOP» sigue estando obligada a percibir el IVA sobre dicha entrega al tipo general. Por consiguiente, dado que esta operación está sujeta al impuesto en Polonia, procede considerar que la entrega intracomunitaria de bienes de «BOP» a «B» fue considerada no exenta.

Pues bien, a falta de exención de la entrega intracomunitaria de bienes en el Estado miembro de partida del transporte de los bienes, no puede existir un riesgo de evasión fiscal, de modo que la sujeción de tal operación en ese Estado miembro sobre la base de la regla enunciada en el artículo 41 de la Directiva del IVA es contraria a los objetivos perseguidos por esa disposición, tal como han sido recordados en el apartado 41 de la presente sentencia. [53]

Cabe añadir que, si bien los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con objeto de asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude, estas medidas, con arreglo al principio de proporcionalidad, no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el Derecho de la Unión en la materia [sentencia de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante), C-48/20, EU:C:2021:215, apartado 28 y jurisprudencia citada]. [54]

Pues bien, la aplicación de la regla enunciada en el artículo 41 de la Directiva del IVA a una adquisición intracomunitaria de bienes que procede de una entrega intracomunitaria de bienes no exenta implica una tributación adicional que no es conforme con los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal.

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que:

> *«el artículo 41 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una adquisición intracomunitaria de bienes se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro cuando esa adquisición, que constituye la primera operación de una cadena de operaciones sucesivas, ha sido calificada erróneamente de operación nacional por los sujetos pasivos implicados, los cuales proporcionaron a tal fin sus números de identificación a efectos del IVA atribuidos por dicho Estado miembro, y que la subsiguiente operación, que fue calificada erróneamente de operación intracomunitaria, quedó sujeta al IVA como adquisición intracomunitaria de bienes por los adquirentes de los bienes en el Estado miembro de llegada del transporte de los bienes. No obstante, esta disposición, interpretada a la luz de los principios de*

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

proporcionalidad y de neutralidad fiscal, se opone a la referida normativa de un Estado miembro cuando la adquisición intracomunitaria de bienes que se considera efectuada en el territorio de dicho Estado miembro procede de una entrega intracomunitaria de bienes que no ha sido tratada como una operación exenta en dicho Estado miembro»

****

UNIVERSIDAD INTERNACIONAL MENÉNDEZ PELAYO (Cantabria – España)

Palacio de la Magdalena (Santander), sede de la Universidad Internacional Menéndez Pelayo / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Year of the dragon

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

UNIVERSIDAD DE ESTRASBURGO (Francia)

Fachada del *Palais universitaire* de Estrasburgo, sede de la facultad de artes, de la facultad de Filosofía, la facultad de psicología y de la facultad de ciencias históricas. Universidad de Estrasburgo / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Jonathan Martz

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported

V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
(Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA)
JUNIO, 2022

👉 V.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

☑ IRPF 1ª **Consulta Vinculante V1253-22** (06.06.2022)

■ **El consultante expone que**: es pensionista, habiendo percibido una pensión del INSS (clave pensionista). Por otro lado, el consultante, durante algunas legislaturas ha sido miembro del Senado, por lo que en 2021, tal como aparece en sus datos fiscales, ha percibido una retribución dineraria de las Cortes Generales (6,912 euros), como complemento de pensión, con la calificación de rendimiento del trabajo como empleado (clave empleado).

■ **El consultante manifiesta que:** tiene un grado de discapacidad reconocido por el INSS, del 33%.

■ **El consultante pregunta:** ¿puede aplicar en su declaración de IRPF-2021, el incremento de gasto deducible por trabajador activo con discapacidad?

■ **Contestación**:

El artículo 19 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), establece lo siguiente: […]

Por lo tanto, para la aplicación del citado incremento como gastos deducibles en concepto de trabajador activo discapacitado se requiere que concurran simultáneamente, durante cualquier día del período impositivo, las siguientes circunstancias:

1. Ser trabajador en activo.

2. Tener el grado de discapacidad exigido, que deberá acreditarse conforme a lo previsto en el artículo 72 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de fecha 6 de noviembre de 2008, en cuya virtud se acuerda en Recurso Extraordinario de Alzada para la Unificación de Criterio se refiere al concepto de trabajador activo señalando que "la expresión "trabajador en activo" recogida en la normativa reguladora

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no engloba a cualquier perceptor de rentas del trabajo sino que, debe entenderse como aquél que percibe este tipo de rentas como consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos, por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario".

Por su parte, el artículo 72 del RIRPF establece, en su apartado primero, que:

[…]

A este respecto, el Reglamento de pensiones parlamentarias y otras prestaciones económicas a favor de los ex-parlamentarios, aprobado por las Mesas del Congreso de los Diputados y del Senado en su reunión del día 11 de julio de 2006 (B.O.C.G. de 14 de julio de 2006), regula en su Capítulo I (artículos 1 al 6), el tema relativo a las pensiones parlamentarias.

Tal como figura en su exposición de motivos, "la regulación de las pensiones parlamentarias tiene como objeto situar a los parlamentarios españoles en un nivel equiparable a la media de los países de nuestro entorno. Para ello, se articula un mecanismo que permita que, en los supuestos en los que los parlamentarios no alcancen el límite máximo de percepción de pensiones públicas, las Cámaras abonen la diferencia entre este límite y la pensión percibida por el solicitante. Sin perjuicio de ello, y para los supuestos en que se den situaciones de evidente precariedad, se establecen fórmulas que pretenden aliviar las mismas; entre ellas, la prevista en el artículo 9 recoge el sistema de complementación de ingresos, que se halla en vigor desde el 7 de julio de 1987.".

Por otro lado, tal como se establece en la Reforma del Reglamento de pensiones parlamentarias y otras prestaciones económicas a favor de los ex-parlamentarios, aprobada por las Mesas del Congreso de los Diputados y del Senado en su reunión del día 19 de julio de 2011 (B.O.C.G. de 22 de julio de 2011): [artículos 4 y 5]

Por otro lado, en el ámbito fiscal, el artículo 17.2 de la LIRPF establece lo siguiente:

[…]

Por tanto, en virtud de dicho precepto, el complemento de pensión que percibe el consultante en 2021 de las Cortes Generales, en virtud de lo establecido en el Reglamento de Pensiones Parlamentarias y otras prestaciones económicas a favor de los exparlamentarios, aprobado por las mesas del Congreso de los Diputados y del Senado en su reunión del días 11 de julio de 2006, modificado en sus reuniones de 18 de diciembre de 2007 y de 19 de julio de 2011, tiene la calificación fiscal de rendimiento del trabajo, sujeto a tributación, y, por tanto, a su sistema de retenciones.

Habida cuenta de que los criterios del TEAC recogidos en la citada Resolución de fecha 6 de noviembre de 2008, vinculan a este Centro Directivo de conformidad con el artículo 242 de la ya citada Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el hecho de que el consultante haya percibido en 2021 de las Cortes Generales, el complemento de pensión previsto en el ya citado Reglamento de Pensiones Parlamentarias y otras prestaciones económicas a favor de los exparlamentarios, que tiene la calificación fiscal de rendimientos del trabajo en virtud de lo establecido en el artículo 17.2.a).1ª de la LIRPF, no conlleva a entender que este tiene la consideración de trabajador activo, en los términos establecidos en la citada Resolución del TEAC (es decir, que haya obtenido rendimientos del trabajo

como consecuencia de la prestación efectiva de sus servicios retribuidos, por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario), **por lo que, no habiendo concurrido las dos circunstancias exigidas en ningún momento del año 2021, el consultante no tendrá derecho a la aplicación del incremento del gasto por trabajador activo con discapacidad a que se refiere el artículo 19.2.f) de la Ley del impuesto.**

☑ IRPF 2 ª **Consulta Vinculante V1483-22** (21.06.2022)

■ **La consultante expone que**: arrienda una vivienda para subarrendarla como alquiler turístico.

■ **La consultante manifiesta que**: la operación de referencia le genera rendimientos de capital mobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ **La consultante pregunta**: ¿puede deducir de los citados rendimientos de capital mobiliario las cuantías satisfechas por el arrendamiento de la vivienda que le genera los rendimientos?

■ **Contestación**:

El artículo 25.4 c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, califica de rendimientos del capital mobiliario "los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas".

De los datos manifestados en la consulta no se deduce que en la actividad de subarriendo realizada concurran los requisitos para la consideración de dicha actividad como actividad económica, por lo que se parte de la consideración que las rentas derivadas del subarrendamiento objeto de consulta tienen la calificación de rendimientos de capital mobiliario.

El artículo 26.1.b) de la LIRPF recoge los gastos que, para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario, podrán deducirse de los rendimientos íntegros, estableciendo al efecto que «*Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan*»

En desarrollo de dicho precepto, el artículo 20 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, dispone que «*Para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario derivado de la prestación de asistencia técnica, arrendamientos de bienes muebles, negocios o minas y subarrendamientos a los que se refiere el artículo 26.1.b) de la Ley del Impuesto, tendrán la consideración de gastos deducibles los previstos en los artículos 13 y 14 de este Reglamento. No será de aplicación el límite previsto para*

intereses y demás gastos de financiación y gastos de reparación y conservación»

El artículo 13 del RIRPF establece que "Tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención. En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior: […]

No obstante, el artículo 15 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria establece que:

"El plazo de seis meses a que se refiere el número 2.º de la letra e) del artículo 13 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas quedará reducido a tres meses en los ejercicios 2020 y 2021."

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, en cuanto a la determinación del rendimiento neto derivado de los rendimientos de capital mobiliario, se pueden deducir de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para su obtención -sólo los correspondientes al período de tiempo en que el inmueble haya estado subarrendado-.

En conclusión, para este caso, las cantidades satisfechas al propietario por el arrendamiento del inmueble podrán deducirse del rendimiento íntegro que origine el subarrendamiento del mismo, en los términos indicados en el párrafo anterior, en tanto que son cuantías necesarias para la obtención del rendimiento del capital mobiliario.

✅ IRPF 3 ª **Consulta Vinculante V1483-22** (21.06.2022)

■ **El consultante expone que**: tramitó su defensa jurídica en un procedimiento contencioso administrativo por motivos laborales con un sindicato, procedimiento en el que ha resultado vencedor el consultante, condenándose al pago de costas procesales a la otra parte.

■ **El consultante manifiesta que**: en la hoja de encargo a la asesoría jurídica del sindicato suscrita por el consultante se especificaba lo siguiente: «En el caso de declararse costas procesales en favor de quien encarga los presentes servicios profesionales, por el mismo, se autoriza expresamente a xxx (sindicato) a percibirlas; y en caso cobrarlas directamente el usuario, éste se obliga a entregarlas en su totalidad a xxx (sindicato)»

■ **El consultante pregunta**: ¿qué incidencia en el IRPF tienen las referidas costas?

■ **Contestación**:

La regulación de los gastos deducibles de los rendimientos íntegros del trabajo se encuentra recogida en el artículo 19.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29) con la siguiente configuración: […]

Por tanto, los gastos de abogado en que ha incurrido el consultante en el contencioso contra la Administración serán deducibles de los rendimientos íntegros del trabajo con el límite de 300 euros anuales.

En lo que respecta a la justificación documental de estos gastos, el artículo 106.1 de la Ley

58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18), dispone que "*en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa*".

Por tanto, el consultante podrá acreditar por los medios de prueba admitidos en Derecho los gastos de defensa jurídica, siendo los órganos de gestión e inspección tributaria a quienes corresponderá —en el ejercicio de sus funciones y a efectos de la liquidación del impuesto— la valoración de las pruebas que se aporten como elementos suficientes para determinar su deducibilidad.

Respecto a las costas procesales, este Centro directivo viene manteniendo el criterio —consultas nº 0154-05, 0172-05, V0588-05, V1265-06, V0343-09, V0268-10, V0974-13, V2909-14 y V4846-16, entre otras, y tomando como base la configuración jurisprudencial de la condena en costas, establecida por el Tribunal Supremo, como generadora de un crédito a favor de la parte vencedora y que, por tanto, no pertenece a quien le representa o asiste— de considerar que al ser beneficiaria la parte vencedora, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora sino una indemnización a esta última —la cual se corresponde con el pago de los honorarios de abogado y procurador en que esta ha incurrido—, por lo que aquella parte (la condenada) no está obligada a practicar retención, a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre tales honorarios profesionales.

Conforme con el criterio expuesto, al tratarse de una indemnización a la parte vencedora, la incidencia tributaria para esta parte viene dada por su carácter restitutorio del gasto de defensa y representación realizado por la parte vencedora en un juicio, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero (en cuanto se ejercite el derecho de crédito) constituyendo así una ganancia patrimonial, conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, antes reproducido, ganancia patrimonial que al no proceder de una transmisión entendía este Centro (consultas nº V2085-17, V1190-18, V0285-19 y V3228-19, entre otras) que su cuantificación venía dada por el propio importe indemnizatorio de la condena en costas, tal como resultaba de lo dispuesto en el artículo 34.1,b) de la Ley del Impuesto.

Ahora bien, en relación con lo señalado en el párrafo anterior, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en resolución de recurso de alzada para la unificación de criterio de 1 de junio de 2020, resolución nº 00/06582/2019/00/00), ha fijado el siguiente criterio:

"*Conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, para la determinación de la ganancia patrimonial que puede suponer para el vencedor del pleito la condena a costas judiciales a la parte contraria, el litigante vencedor podrá deducir del importe que reciba en concepto de costas los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo; con lo que, si se le resarcen todos los gastos calificables de costas, en puridad no habrá tenido ganancia patrimonial alguna*".

Este criterio establecido por el TEAC motivó que por esta Dirección General se replantease

el que esta venía manteniendo, procediendo a su modificación en contestación de 13 de octubre de 2020 (consulta vinculante V3097-20 y pasar a considerar que para la determinación de la ganancia patrimonial que puede suponer para el vencedor del pleito la condena en costas judiciales a la parte contraria, el litigante vencedor podrá deducir del importe que reciba en concepto de costas los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo. **Ahora bien, el hecho de ser deducibles de los rendimientos íntegros del trabajo (como ya se ha indicado anteriormente) los gastos de defensa jurídica hasta 300 euros anuales, comporta que el importe deducible por este concepto no pueda volver a incidir a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la indemnización percibida por condena en costas.**

👉 V.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

[ACLARACIÓN: seguidamente se reproduce el texto de dos consultas incluidas en el número anterior (16) de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO» y que contenía errores (datos de jurisprudencia del Tribunal Supremo) procedentes del texto original de la DGT difundido por la Web del Ministerio de Hacienda]

☑ IS. 1ª **Consulta Vinculante V1510-22** (24.06.2022)

■ **La consultante expone que:** tiene un trabajador al cual, el órgano administrativo competente, le ha reconocido un grado de discapacidad del 33 por ciento con efectos desde el 6/7/2018. No obstante, la discapacidad referida ha sido resuelta por el órgano competente en el período 2019.

■ **La consultante manifiesta que:** Los datos del promedio de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento de la entidad consultante son los siguientes**: - 0,00 trabajadores en 2017; - 0,49 trabajadores en 2018; y - 1 trabajador en 2019.**

■ **La consultante pregunta:** Si la entidad debe proceder a aplicar en su totalidad la deducción en el período 2019, o si es necesario presentar una solicitud de rectificación de la autoliquidación del período 2018 para incluir la parte correspondiente a ese año.

■ **Contestación**: El artículo 38 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante, LIS) regula la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, estableciendo lo siguiente: [...]

En consecuencia, en la medida en que el trabajador esté contratado por la entidad consultante y tenga una discapacidad reconocida en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, cumpliría los dos requisitos exigidos para computarse dentro del promedio de plantilla a los efectos de la deducción del artículo 38.1 de la LIS.

En concreto, la deducción correspondiente al periodo de 2018 será el importe que resulte de multiplicar la cantidad de 9.000 euros por el incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento experimentado durante el periodo impositivo, esto es, por la diferencia existente entre el promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o

superior al 33 por ciento e inferior al 66 de 2018 y el mismo promedio referido al periodo 2017.

Del mismo modo, la deducción en el periodo 2019 será el importe que resulte de multiplicar la cantidad de 9.000 euros por la diferencia existente entre el promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 66 de 2019 y el mismo promedio referido al periodo 2018.

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, la entidad consultante no ha declarado cantidad alguna en concepto de deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad a que se refiere el artículo 38.1 de la LIS en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del periodo 2018.

En este sentido, las Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) en fecha 23 de marzo de 2022 en las reclamaciones económico-administrativas números 00-514-2020 RG y 00-4379-2018 RG han sentado como doctrina reiterada la improcedencia de rectificar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio no prescrito solicitada para incluir una deducción por doble imposición internacional generada en un ejercicio prescrito que no fue consignada por el obligado tributario en la autoliquidación de dicho ejercicio prescrito.

En síntesis, el TEAC considera en dichas Resoluciones que la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021 (Rec. Casación 111872020) [***Precisión: la Sentencia a que se hace referencia es la número 1081/2021 y la cita correcta del Rec. Casación es 1118/2020***], que a su vez confirma la resolución del TEAC de 05/07/2017 (RG 858/2016), aunque referida a bases imponibles negativas, es trasladable a los casos que resuelven las citadas resoluciones, dado que las cuestiones que analizan se refieren a si puede reconocerse en un período impositivo no prescrito, como deducción pendiente de aplicar, una supuesta deducción generada en un periodo impositivo prescrito o un incremento en la deducción en él practicada, siendo que, en ambos casos, dicho período impositivo ya no puede ser rectificado.

Concretamente, el fundamento de derecho octavo la Resolución del TEAC en la reclamación económico-administrativa número 00-514-2020 RG indica lo siguiente:

> "…Siendo así, parece razonable exigir que dicha deducción se consigne en la declaración tributaria del IS de ese ejercicio, sin perjuicio de que esta pueda ser el resultado de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo en ejercicio de sus obligaciones tributarias, o fruto de una solicitud de rectificación de ésta planteada por la entidad de acuerdo con las reglas aplicables, o, incluso, cuando nos encontramos ante la liquidación del tributo y ejercicio practicada por la Administración como resultado de un procedimiento de comprobación.
>
> Son varias las alternativas, pero es exigible, como requisito para reconocer el derecho al disfrute de la misma, que se declare en el ejercicio en que se genera.
>
> (…)

De todo ello, reitera este Tribunal que debe exigirse, como requisito para acceder a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional, consignar su importe en la declaración tributaria del IS del ejercicio en que se generó, a través de cualquiera de las alternativas que han quedado expuestas (autoliquidación - o su rectificación posterior en

plazo - o liquidación administrativa)."

En relación con lo anterior, procede señalar que el artículo 239.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT) dispone que la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vinculará a la Administración tributaria del Estado, de la cual forma parte la Dirección General de Tributos. Por tanto, la doctrina fijada en las resoluciones del TEAC anteriormente citadas, que hacen suyos los criterios fijados en la doctrina resultante de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021 serán vinculantes para la Dirección General de Tributos.

En este punto cabe señalar que este Centro Directivo considera que la doctrina reiterada establecida por el TEAC en las resoluciones anteriormente citadas resulta de aplicación, igualmente, a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad regulada en el artículo 38 de la LIS, objeto de la presente consulta. De dicha doctrina se deriva que las deducciones a que tenga derecho el contribuyente deben estar consignadas en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se generaron.

En este sentido, el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) dispone que "cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".

En consecuencia, la deducción a que se refiere el escrito de consulta solo podrá aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en el que se generó, debiendo la consultante, en caso contrario, instar la rectificación de dicha autoliquidación, en el plazo legalmente previsto en la LGT y su normativa de desarrollo, para su consignación. Lo anterior, siguiendo la doctrina sentada por el TEAC, supone un cambio de criterio respecto al sostenido por la Dirección General de Tributos en resoluciones anteriores.

Por tanto**, en la medida en que no haya transcurrido el plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de la LGT, la entidad consultante deberá instar la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo 2018, a los efectos de aplicar la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad establecida en el artículo 38.1 de la LIS.**

✅ IS. 2ª **Consulta Vinculante V1511-22** (24.06.2022)

■ **La consultante expone que:** Las entidades A, B y C inicialmente, así como las entidades X e Y con carácter posterior (entidades todas ellas explotadoras de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4) manifiestan haber llevado a cabo un proyecto de innovación tecnológica de sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental que ha dado lugar a la generación de una deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica desde el ejercicio 2010 hasta el ejercicio 2018, ambos incluidos.

En 2013 se llevó a cabo una reestructuración empresarial acogida al régimen especial previsto en el Capítulo VII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre

Sociedades.

En primer lugar, se llevó a cabo una operación de fusión por absorción en virtud de la cual la entidad P absorbió íntegramente a diversas entidades, entre otras, a las entidades A, B y C. En segundo lugar, se llevó a cabo una operación de escisión parcial de la entidad P mediante la segregación parcial de la unidad económica autónoma constituida por los activos y pasivos afectos a la actividad hotelera que fueron traspasados a una entidad de nueva creación, la entidad X.

Como consecuencia de lo anterior, la explotación económica de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4 anteriormente llevada a cabo por las entidades A, B y C pasó a ser desarrollada por la entidad X.

En virtud de todo lo expuesto:

- La operación de fusión por absorción supuso la transmisión a la entidad adquirente, esto es, la entidad P, de los derechos tributarios (por ejemplo, la aplicación de deducciones generadas pendientes de aplicación) de las entidades transmitentes, entre otras, las entidades A, B y C.

- La operación de escisión parcial de la entidad P supuso la transmisión a la entidad adquirente, entidad X, de los derechos tributarios asociados a los bienes y derechos transmitidos, esto es, entre otros, la deducción de I+D+i señalada anteriormente y generada por las entidades A, B y C que pudiera encontrarse pendiente de aplicación en la fecha en que tuvo lugar la reestructuración.

En 2016 se llevó a cabo otra operación de reestructuración empresarial, una escisión total de la entidad X en favor de las entidades S e Y, de forma que la explotación económica de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4, anteriormente llevada a cabo por la entidad X pasó a ser desarrollada por la entidad Y.

Como consecuencia de todo lo anterior, la entidad Y ha adquirido el derecho tributario a aplicar, en la cuantía que se encuentre pendiente de aplicación en la fecha de la operación de reestructuración, la deducción por I+D+i inicialmente generada por las entidades A, B, C y X.

■ **La consultante manifiesta que:** Como consecuencia de un error formal, la deducción por I+D+i generada por las entidades A, B y C inicialmente, y asumida por la entidad X posteriormente, nunca fue objeto de declaración en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios correspondientes a la generación de la misma, esto es, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. Todo ello, teniendo en cuenta que no es hasta la finalización del Proyecto de Innovación Tecnológica del sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental en el ejercicio 2018 cuando se obtiene el informe técnico correspondiente que certifica que los gastos e inversiones realizados por las entidades anteriormente señaladas en el "diseño y desarrollo de un nuevo e innovador sistema ERP especializado en la gestión hotelera" se corresponden con actividades de innovación tecnológica aptas para generar la deducción por I+D+i.

■ **La consultante pregunta:** Si el incumplimiento del requisito formal de informar sobre la deducción generada por los gastos en innovación tecnológica incurridos en los ejercicios en que tienen lugar tiene algún efecto en el derecho a la aplicación del incentivo fiscal,

habida cuenta de:

- Que el derecho se ejercita por una entidad sucesora del mismo como consecuencia de varias operaciones de reestructuración empresarial.

- Que el ejercicio del derecho a la aplicación de la deducción por I+D+i tiene lugar en el plazo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para su aplicación.

■ **Contestación:**

En primer lugar, hay que señalar que en la presente contestación este Centro Directivo no se pronuncia sobre el régimen fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las operaciones de reestructuración empresarial que se mencionan en el escrito de consulta ni tampoco sobre la calificación de las actividades que la entidad consultante manifiesta haber realizado en el denominado "Proyecto de minoración de un sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental" como actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica ni, por tanto, sobre la procedencia de la deducción para tales actividades regulada en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) a la que también se hace referencia en el citado escrito.

En relación con las cuestiones planteadas, de acuerdo con lo señalado en el escrito de consulta, las deducciones por innovación tecnológica a que pudiera tener derecho la consultante, generadas en los períodos impositivos 2010 a 2018, no fueron objeto de declaración en los periodos impositivos correspondientes a su generación.

En este sentido, las Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) en fecha 23 de marzo de 2022 en las reclamaciones económico-administrativas números 00-514-2020 RG y 00-4379-2018 RG han sentado como doctrina reiterada la improcedencia de rectificar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio no prescrito solicitada para incluir una deducción por doble imposición internacional generada en un ejercicio prescrito que no fue consignada por el obligado tributario en la autoliquidación de dicho ejercicio prescrito.

En síntesis, el TEAC considera en dichas Resoluciones que la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021 [***Precisión: se ha subsanado la omisión del original en el que se indicaba como año 202; se añaden los siguientes datos: Sentencia Núm. 1081/2021- Rec.1118/2020***], que a su vez confirma la resolución del TEAC de 05/07/2017 (RG 858/2016), aunque referida a bases imponibles negativas, es trasladable a los casos que resuelven las citadas resoluciones, dado que las cuestiones que analizan se refieren a si puede reconocerse en un período impositivo no prescrito, como deducción pendiente de aplicar, una supuesta deducción generada en un periodo impositivo prescrito o un incremento en la deducción en él practicada, siendo que, en ambos casos, dicho período impositivo ya no puede ser rectificado.

Concretamente, el fundamento de derecho octavo la Resolución del TEAC en la reclamación económico-administrativa número 00-514-2020 RG indica lo siguiente: [...]

De todo ello, reitera este Tribunal que debe exigirse, como requisito para acceder a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional, consignar su importe en la declaración tributaria del IS del ejercicio en que se generó, a través de cualquiera de las alternativas que han quedado expuestas (autoliquidación - o su rectificación posterior en

plazo - o liquidación administrativa)."

En relación con lo anterior, procede señalar que el artículo 239.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT) dispone que la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vinculará a la Administración tributaria del Estado, de la cual forma parte la Dirección General de Tributos. Por tanto, la doctrina sentada en las resoluciones del TEAC anteriormente citadas, que hacen suyos los criterios fijados en la doctrina resultante de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021 [***Precisión: se ha subsanado la omisión del original en el que se indicaba como año 202; se añaden los siguientes datos: Sentencia Núm. 1081/2021-Rec.1118/2020***], serán vinculantes para la Dirección General de Tributos.

En este punto cabe señalar que este Centro Directivo considera que la doctrina reiterada establecida por el TEAC en las resoluciones anteriormente citadas resulta de aplicación, igualmente, a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica regulada en el artículo 35 de la LIS y objeto de la presente consulta.

Así, no se podrá rectificar una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un período impositivo no prescrito para reconocer en ella, ex novo, deducciones por investigación, desarrollo e innovación tecnológica no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo prescrito, en el que debieron incluirse por haberse generado en dicho período. Y es que, en definitiva, el fundamento de dicha doctrina consiste en que el instituto de la prescripción no puede vulnerarse haciendo aflorar deducciones correspondientes a periodos prescritos.

En este sentido, el primer párrafo del artículo 120.3 de la LGT señala que "Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente."

En consecuencia, las deducciones objeto de consulta solo podrán aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al período impositivo en el que se generaron, debiendo la consultante, en caso contrario, instar la rectificación de dichas autoliquidaciones, en el plazo legalmente previsto en la LGT y su normativa de desarrollo, para su consignación. Lo anterior, siguiendo la doctrina sentada por el TEAC, supone un cambio de criterio respecto al sostenido por la Dirección General de Tributos en resoluciones anteriores.

Por último, la deducción por la realización de actividades de innovación a que se tuviera derecho de acuerdo con lo establecido en el artículo 35.2 de la LIS resultará de aplicación, en los términos y límites establecidos en el artículo 39 de la LIS, en el contribuyente que haya realizado las actividades que generaron el derecho a la misma, respetando lo señalado en los párrafos precedentes, sin perjuicio de que si los contribuyentes han participado en operaciones de reestructuración empresarial a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores regulado en el Título VII del Capítulo VII de la LIS, y no hayan renunciado al mismo, procederá la subrogación de los derechos y obligaciones tributarias, lo que supone la transmisión a la entidad adquirente los derechos y obligaciones de la entidad transmitente, en los términos dispuestos en el artículo 84 de la LIS y en el resto de preceptos de dicho régimen fiscal, siempre que se cumplan todos los requisitos exigidos para ello.

De los hechos que constan en el escrito de consulta, **no parece que se cumplan los requisitos señalados en los párrafos precedentes para poder aplicar las deducciones objeto de consulta, dado que las deducciones que se manifiesta haber generado hasta el ejercicio 2016, período impositivo en el que se indica en el escrito de consulta que se ha realizado la última operación de reestructuración empresarial, no fueron declaradas en las autoliquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos impositivos de su generación ni parece que, para su consignación, dichas autoliquidaciones puedan ser objeto de rectificación al tratarse de periodos impositivos prescritos.**

****

UNIVERSIDAD DE RIGA (Letonia)

Fachada del edificio central de la Universidad de Letonia en Riga / Sitio web oficial de la universidad

Autor: Diego Delso.

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported

VI. REVISTAS y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

VI.I. REVISTAS

👉 REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF

NÚM. 472 – JULIO, 2022

I. VOLUMEN I

❖ TRIBUTACIÓN

➔ ESTUDIOS

■ «**El cómputo de los intereses de demora como objeto del derecho a la devolución de ingresos tributarios indebidos**»

✍ JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura (España)

Extracto

«El presente estudio analiza, a la luz de la reciente jurisprudencia elaborada por nuestros tribunales de justicia, diversas cuestiones de interés susceptibles de llegar a plantearse en relación con la percepción de intereses de demora dentro del procedimiento de devolución de ingresos tributarios indebidos»

■ «**Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda: Volatilidad e inseguridad. Recorte a la bonificación en 2022**»

✍ ALFONSO MAS ORTIZ. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cádiz (España)

Extracto

«El régimen especial de arrendamiento de viviendas regulado en el impuesto sobre sociedades ha sufrido desde su instauración diversas reformas que lo han llevado, desde nuestro punto de vista, a cambiar los fundamentos de su creación.

Esa incontinente voluntad del legislador de modificar sus parámetros culmina en 2022 con el recorte de su principal atractivo: la bonificación de la cuota. Se trata, a nuestro entender, de una incorrecta interpretación extensiva de la aplicación de un tipo mínimo de tributación que deviene en la pérdida de atractivo del régimen, lo que supondrá con gran probabilidad una reducción de entidades acogidas al mismo».

→ ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL

■ **«Al responsable del artículo 42.2 de la LGT no le es aplicable la suspensión automática cuando recurre las sanciones derivadas» [**Análisis de la STS de 15 de marzo de 2022, rec. núm. 3723/2020]

✍ CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. URJC (España)

Extracto

«La Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 15 de marzo de 2022 estima el recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la Sentencia 476/2020, de 4 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que se casa y anula. Asimismo, desestima el recurso contencioso-administrativo número 1250/2018 presentado por el responsable contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 24 de mayo de 2018, que inadmitió a trámite la solicitud de suspensión automática presentada contra el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT), por importe de 72.600 euros. El TS establece como doctrina jurisprudencial que la suspensión automática de la ejecutividad de las sanciones, establecida en el artículo 212.1 de la LGT no es aplicable a las sanciones objeto de una derivación de responsabilidad ex artículo 42.2 de la LGT. No obstante, admite la posibilidad de que el responsable solicite la suspensión del acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, en el caso del artículo 42.2 de la LGT, conforme a las reglas generales que disciplinan tal suspensión»

■ **«Recurso de anulación y doctrina de pleno conocimiento»** [Análisis de la STS de 3 de mayo de 2022, rec. núm. 4707/2020]

✍ NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM (España) Abogada del ICAM (España) Profesora contratada doctora en UDIMA (España)

Extracto

«El presente comentario tiene como objeto analizar la Sentencia 521/2022, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, de fecha 3 de mayo de 2022, dictada en el recurso de casación 4707/2020, y en la que la Sala Tercera reitera la doctrina del pleno conocimiento y la aplica al caso; y sostiene que, con ocasión de la impugnación de una resolución económico-administrativa que desestima un recurso de anulación del artículo 241 bis de la LGT, la sentencia puede analizar, en todo caso, la primigenia resolución dictada por el tribunal económico-administrativo que fue objeto del recurso de anulación»

■ **«Un acuerdo societario contrario al ordenamiento mercantil no siempre impide la deducibilidad del gasto** [Análisis de la SAN de 16 de febrero de 2022, rec. núm. 703/2018]

✍ JOSÉ PEDREIRA MENÉNDEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo (España)

Extracto

«La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 16 de febrero de 2022 (rec. núm. 703/2018) analiza la deducibilidad de la retribución de unos administradores que habían adoptado unos acuerdos en junta general, durante los tres ejercicios de 2011 a 2013, incumpliendo las prescripciones de la normativa mercantil, por lo que podían ser impugnados por los socios. De hecho, el acuerdo de 2011 fue impugnado por los socios minoritarios y se consideró ilegal. A la vista de lo ocurrido en 2011, y pese a que en los dos ejercicios siguientes no hubo impugnación por parte de los socios, la Administración consideró que los acuerdos de retribución eran nulos y no permitió su deducción en sede de la sociedad al amparo de lo previsto en el artículo 15 f) de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS). Sin embargo, la AN concluye que la inactividad de los legitimados para impugnar el acuerdo subsana o convalida el mismo mercantilmente, por lo que el gasto es deducible al no ser aplicable el artículo 15 f) de la LIS, al haber dejado de ser un acto contrario al ordenamiento jurídico»

→ CASOS PRÁCTICOS

■ **«Impuesto sobre el valor añadido (supuesto práctico global)»**

✍ ANTONIO LONGÁS LAFUENTE. Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

«A continuación planteamos una serie de operaciones efectuadas por una sociedad mercantil para determinar posteriormente su tributación por el IVA, indicando las normas en que se apoya la decisión adoptada y concretando si la operación está sujeta o no al impuesto y su posible exención, así como los demás elementos de la relación jurídico-tributaria en su caso que tengan incidencia en la declaración de la operación en la autoliquidación correspondiente al mes de diciembre o en otras anteriores o posteriores (devengo, lugar de realización, base imponible, tipo impositivo, sujeto pasivo); y proceder a liquidar el impuesto por este periodo del mes de diciembre, en la forma más favorable para el contribuyente, presentando la correspondiente declaración-liquidación que deberá cumplimentarse. Asimismo, se indican las obligaciones formales que debe cumplimentar el sujeto pasivo, en cuanto a los modelos 303 y 349, así como la obligación o no de emitir factura»

❖ CONTABILIDAD

→ ESTUDIOS

■ **«Impacto de la COVID-19 en las cuentas anuales a través de índices de comparabilidad»**

✍ ESTHER ORTIZ MARTÍNEZ (autora de contacto). Departamento de Economía Financiera y Contabilidad (Universidad de Murcia-España); José Serrano Madrid. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad (Universidad de Murcia-España); Justo José Vela Ródenas. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad (Universidad de Murcia- España)

Extracto

«La pandemia no solo ha supuesto una drástica reducción de la actividad, sino que ha generado una incertidumbre que tiene que reflejarse adecuadamente en la información divulgada, con más prudencia si cabe que en ejercicios anteriores. Al margen de cuestionar incluso el principio de empresa en funcionamiento, la situación sobrevenida por la COVID-19 ha tenido que afectar fundamentalmente a aquellas partidas de balance y cuenta de resultados que requieren la estimación de variables para su cuantificación, así como al contenido del informe de auditoría. Con esta premisa, este artículo pretende analizar el impacto inmediato en las cuentas anuales de la grave situación sanitaria y económica que se está atravesando y cuyas consecuencias últimas son difíciles de prever. Más concretamente, mediante índices de comparabilidad, el trabajo estudia las principales partidas de los estados financieros que han podido verse afectadas por el coronavirus, considerando además la relación de tales variaciones con otras variables como el sector, la opinión del auditor y el tamaño de la firma de auditoría»

→ CASOS PRÁCTICOS

■ **«Supuestos propuestos en la oposición para Auditor de la Cámara de Comptos de Navarra»**

✍ FERNANDO VALLEJO TORRECILLA. Licenciado en Ciencias Empresariales

Sumario

Ejercicio 1. Contabilidad pública. Operaciones diversas relativas al área de compras de un organismo autónomo, presentación de diversos estados financieros y presupuestarios.

Ejercicio 2. Contabilidad financiera. Operaciones diversas de una sociedad anónima pública relativas a subvenciones, préstamo a interés cero, condonación de deudas, deterioro en cartera de participación y plan de retribuciones a largo plazo. Presentación del estado de cambios en el patrimonio neto.

Ejercicio 3. Contabilidad pública. Elaboración de diversos cuadros de información presupuestaria relativos a una entidad local a partir de su presupuesto y diversas operaciones que realiza.

II. VOLUMEN II

❖ CONTABILIDAD

→ ESTUDIOS

■ «**Estudio empírico sobre los conocimientos, habilidades y necesidades empresariales en el ámbito de la contabilidad y la administración de empresas**» [Un análisis a partir de los grados y posgrados de CEF.- UDIMA]

✍ SALVADOR MARÍN-HERNÁNDEZ (Coordinador), Ana Lizárraga García, Esther Ortiz Martínez, Javier Briones Ortega, José Tovar Jiménez, Justo José Vela Ródenas, Manuela Cañizares Espada, Mercedes Palacios Manzano, Patricia Madrigal Barrón y Patricia Víctor Ponce.

Extracto:

«Este trabajo se centra en el análisis sobre los conocimientos, habilidades y necesidades empresariales en el ámbito de la contabilidad y la administración de empresas. También, y de forma más general, se abordan otras parcelas de la información financiera y no financiera o en materia de sostenibilidad, buscando analizar el grado de empleabilidad, mejora y utilidad para los estudiantes que se han formado en las materias citadas. El trabajo se estructura en cuatro partes: revisión del marco teórico del trabajo y sus antecedentes; metodología y descripción de la muestra; análisis de los resultados de la investigación, y conclusiones alcanzadas. La parte empírica del mismo se ha desarrollado eligiendo como población los alumnos/as (egresados/as) que han realizado los estudios de las materias seleccionadas en el Grupo Educativo CEF.- UDIMA. Las respuestas recibidas nos han permitido hacer estimaciones con un nivel de confianza de al menos el 90 % y con un error muestral máximo del 5 %. Algunas de las evidencias obtenidas destacan que la mayoría de los/as encuestados/as (94,12 %) trabaja actualmente en alguna actividad relacionada con los estudios realizados en las materias citadas; más del 60 % ha mejorado, en un corto espacio de tiempo, su posición tras la finalización de los estudios o ha conseguido un empleo; el 75 % considera que los conocimientos adquiridos durante la titulación le han permitido desarrollar su trabajo, manifestando estar satisfechos/as o muy satisfechos/as con su puesto de trabajo (con una puntuación media de 3,97 sobre 5) o que valoran de manera muy positiva (4,17 sobre 5) la formación recibida en contabilidad, así como en información no financiera»

👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

Entradas JULIO,2022

■ «Dos preguntas (incómodas) en torno al art. 258 de la LGT»

✍ JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario (05.07.2022)

Introducción

«Como sabemos, la Ley 34/2015 procedió a desarrollar, mediante Ley ordinaria, las previsiones introducidas en el art. 305 del Código Penal (en adelante, CP) en su reforma de 2012. La finalidad perseguida con tal modificación de la regulación del delito contra la Hacienda Pública es la de no hacer de peor condición a los sujetos pasivos que cometen meras infracciones administrativas o, simplemente, tienen una discrepancia interpretativa, a quienes se les liquida y cobra la deuda; que a aquellos otros sujetos pasivos que superan la barrera penal y cometen un delito. De acuerdo con dicha idea, el art. 305.5 del CP incorpora dos mandatos claros. De un lado, que, en los supuestos de ilícito penal, cabe practicar liquidación vinculada a delito (en adelante, LVD) y, de otro, que la acción de cobro de la referida liquidación no queda, en principio, paralizada, salvo que así lo orden el Juez penal.

Como desarrollo de dicha previsión, la citada Ley 34/2015 introduce un nuevo Título VI en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), cuyo contenido principal es la regulación de los supuestos en que procede la práctica de una LVD, así como la tramitación del procedimiento en dichos casos. Ahora bien, de manera

adicional, ha incluido un art. 258, que introduce un nuevo supuesto de responsabilidad para los casos en que se practica LVD. El precepto establece tres requisitos para que se pueda declarar la responsabilidad allí prevista. En primer lugar, un requisito procedimental, consistente en la práctica previa de una LVD, al amparo de los arts. 305.5 del Código Penal y 250 de la LGT. En segundo lugar, un elemento sustantivo, consistente en ser causante o colaborador en los hechos que motivan la LVD. Finalmente, un requisito de imputabilidad, consistente en que el responsable esté investigado en un procedimiento penal seguido por delito contra la Hacienda Pública.

Ante esta normativa, debemos formularnos una primera pregunta: ¿habilita el art. 305.5 del CP la creación de este nuevo supuesto de responsabilidad? A mi juicio, la cuestión es muy dudosa, ya que una respuesta afirmativa exige entender que dicha autorización se encuentra implícita en la referencia a la no paralización de la acción de cobro. Ahora bien, la liquidación cuya práctica autoriza el art. 305.5 del CP es la que corresponde al contribuyente, al sujeto pasivo del impuesto supuestamente defraudado. Si ello es así, cuando el mismo precepto autoriza la continuación de la acción de cobro es también la referida a dicha liquidación en relación con el mismo sujeto, el contribuyente. Pero no formula una autorización para que la Administración tributaria amplíe el alcance subjetivo de su actuación, incluyendo a sujetos que no resultan deudores, en nombre propio, de la LVD. Para que así fuera, además, debería señalarlo expresamente el precepto, no cabiendo una interpretación extensiva ni, mucho menos, analógica, de una norma penal, como es la que nos ocupa.

[…] »

■ «De nuevo la doctrina del vínculo. Y esta vez de la mano del Derecho de la Unión Europea»

✍ CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela. (12.07.2022)

Introducción

«Con el nombre de teoría o doctrina del vínculo se viene haciendo referencia a una tesis que legitima limitar la deducibilidad de ciertas retribuciones a los administradores de sociedades mercantiles.

Aunque puede localizarse algún pronunciamiento jurisprudencial anterior, como la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de abril de 2005, la denominada doctrina del vínculo tiene su origen más inmediato, como se recordará, en la llamada sentencia Mahou. Se trataba de la resolución del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2008 que resolvía los recursos 2578/2004 y 3891/2004. La cuestión de fondo era la de la deducibilidad de las retribuciones a los administradores en el Impuesto de Sociedades. Tema que ha resucitado de la mano de la invocación por la Administración del artículo 15 f) de la Ley del Impuesto de Sociedades, que rechaza la posibilidad de deducir gastos contrarios al ordenamiento (lo que ha sido comentado en Taxlandia con extremado acierto por Antoni Durán Sindreu).

Pero en aquella sentencia de 2008, el Alto Tribunal sentaba su doctrina sobre esta cuestión recogiendo, en los sustancial, la postura que la Oficina Nacional de Inspección venía sosteniendo en esos años. Según la tesis de la Inspección no cabría deducir de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las remuneraciones que cobren los

miembros de sus Consejos de Administración, salvo que en los estatutos de la sociedad mercantil conste de manera precisa la cuantía de la asignación fija -si se ha optado por ese sistema retributivo- o el concreto porcentaje de la participación en beneficios -si la forma de remuneración es variable-.

Y esta limitación a la deducción de estas retribuciones que suponía restringir la deducibilidad de un gasto en el Impuesto de Sociedades se basaba en el citado criterio del vínculo. Y ello, en tanto el Tribunal Supremo decía que, cuando se ejercen funciones de dirección habrá que estar, fundamentalmente, a la naturaleza del vínculo y de la posición de la persona que las desarrolla en la organización de la sociedad. En función de ello, el Tribunal Supremo extrae su conclusión afirmando que si ese vínculo consiste en una relación orgánica por integración del agente en el órgano de administración social cuyas facultades son las que actúan directamente o mediante delegación interna, dicha relación no será laboral. Y función de tal vínculo, esa relación nunca podría ser labora.

[…]»

■ «**La regulación de la profesión de asesor fiscal en la Unión Europea**»

✍ FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla (19.07.2022)

Introducción

«Hace ya tiempo, concretamente en 2013, dediqué atención en un trabajo de investigación a la responsabilidad civil y penal del asesor fiscal. En esa publicación insistía en la inexistencia de una regulación específica de la profesión de asesor fiscal en España, lo cual preocupa a muchos de estos profesionales sobre todo teniendo en cuenta la complejidad del sistema tributario y las obligaciones de información y colaboración que no han parado de crecer.

No voy a entrar ahora en el análisis de los requisitos que exigen las asociaciones de profesionales de adscripción voluntaria ni en las diversas formas posibles de ejercicio del asesoramiento fiscal. Me limito a dejar indicado que el único intento de regular la profesión de asesor fiscal tuvo lugar en 1991 con la redacción de un borrador de Proyecto de Ley de regulación del Gestor Tributario. Su artículo 1 definía como tal al profesional que "con título administrativo expedido al efecto, e inscrito en el Registro Oficial de Gestores Tributarios del Ministerio de Economía y Hacienda, en virtud del contrato celebrado con el interesado, viene obligado a realizar, a favor de éste, determinados servicios consistentes en la realización de las operaciones lógicas y matemáticas precisas para la elaboración de las declaraciones autoliquidaciones que el sujeto pasivo debe presentar ante la Hacienda Pública en cumplimiento de sus obligaciones tributarias". Para la adquisición del mencionado título administrativo se requería la posesión de un título universitario además de la realización de determinadas pruebas selectivas. Además se regulaban sus funciones, los requisitos para el ejercicio de la profesión, los casos en que podía perderse la condición de gestor tributario, así como los ámbitos de responsabilidad de asesor y cliente y los mecanismos de exoneración de la posible responsabilidad del asesor derivada de informaciones o documentos inexactos o incompletos aportados por el cliente.

[…]»

■ «**Una sentencia previsible: la STJUE comisión/españa de 28 de junio de 2022. Luces y sombras** (primera parte)»

✍ JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO (Antiguo magistrado del Tribunal Supremo. Socio de Cuatrecasas). Alfonso del Castillo Bonet (Asociado Senior de Cuatrecasas). | Vanessa Castelló Jordà (Asociada Senior de Cuatrecasas) (21.07.2022)

Jorge Badía, *In memoriam*

Introito.

«Cuando en el último trimestre del año 2015 aparecieron en el BOE las leyes siamesas 39/2015 y 40/2015, una vez leídos los preceptos que regulan la responsabilidad del Estado legislador por infracción del Derecho de la Unión Europea, algunos vaticinamos (vid. el voto particular a la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2016, recurso de casación 1590/2015, ES:TS:2016:4979) que el Parlamento español se había colocado al margen de dicho ordenamiento jurídico transnacional, desconociendo los compromisos asumidos por el Reino de España con su incorporación a la Unión, al infringir los principios de equivalencia y efectividad que articulan el Derecho comunitario con los sistemas nacionales. Y pudimos escribir el relato que se avecinaba, un desenlace que nadie podría evitar, ni siquiera el Servicio Jurídico del Estado con sus denodados esfuerzos por enmascarar una regulación cuyo designio fue vaciar de contenido el derecho subjetivo de los ciudadanos a ser reparados por las lesiones que sufran en su patrimonio jurídico como consecuencia de la aprobación y la aplicación de normas legales contrarias al Derecho de la Unión Europea.

En este texto analizaremos la sentencia del Tribunal de Justicia que le da título, si bien, antes que nada, debemos explicar que el uso de la primera persona del plural no es consecuencia de que Huelin, autor habitual en Taxlandia, haya perdido el oremus y decidido referirse a sí mismo en términos mayestáticos, en un proceso irreversible de alienación del que, a Dios gracias, anda alejado. Todo es mucho más sencillo: hoy somos tres. La pieza a ejecutar merece el concurso de varios intérpretes y qué mejor que pedir auxilio a dos excelentes abogados, formados en la fructífera "cantera Cuatrecasas" (que hoy llora la enorme pérdida de Jorge Badía): Alfonso del Castillo y Vanessa Castelló.

[…] »

■ «**El recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Consello de la Xunta de Galicia contra la nueva redacción del artículo 36 del IRPF dada por la Ley de lucha y prevención del fraude.**

✍ POR ANTÓN BEIRAS CAL**.** Economista. Auditor. Abogado Tributarista (26.07.2022)

Introducción

«El pleno del TC a medio de providencia del pasado 11 de mayo admitió a trámite el Recurso de Inconstitucionalidad promovido por la Xunta de Galicia en relación con el

artículo Tercero. tres y la disposición transitoria primera.4 de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, por el que se modificó el artículo 36 de la Ley del IRPF, en cuanto subroga a los beneficiarios de pactos sucesorios con entrega de presente, articulados al amparo de la ley civil gallega, en la fecha y valor de adquisición del disponente, en futuras transmisiones realizadas por el beneficiario, antes del transcurso de 5 años, o de la muerte del disponente si fuera anterior.

La ley 11/2021 salió al paso de la planificación fiscal consistente en mejorar a un legitimario con un bien antiguo y de escaso valor de adquisición, para refrescar dicho valor y proceder de seguido a su transmisión a un tercero soportando una carga tributaria nula o mucho más reducida de la que correspondería al disponente en el caso de que fuera él quien transmitiera. En otras palabras, se interpone la no sujeción al IRPF de la plusvalía del muerto, en sede del transmitente, y la bonificación de hasta 1.000.000 de euros en el ISD, en sede del legitimario, para construir en la esfera jurídica de este último una transmisión con valores exnovo en su IRPF.

Efectivamente, el incremento sucesivo de los pactos sucesorios en Galicia debió alertar a la Secretaría de Estado de Haciendo, puesto que, efectivamente, ese incremento parece describir una Sucesión de Fibonacci en la prosecución de una espiral áurea, tal como la definió el matemático italiano Leonardo de Pisa.

[…]»

ENTRADAS AGOSTO,2022

■ **«Una vez más, sobre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o las prácticas abusivas»**

✍ ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la UPF (02.08.2022)

Introducción

«Me he referido ya en otras ocasiones al conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Hoy insistiré de nuevo.

Y lo haré porque son ya siete los informes de la Comisión Consultiva que se han publicado en la Web de la AEAT, cinco de los cuales se refieren al IVA, en concreto, a la creación de una sociedad interpuesta para comprar/construir y alquilar un inmueble a su único o principal socio (vinculado), cuya actividad está sujeta y exenta del IVA. De esta forma, la nueva sociedad tiene derecho a la deducción del IVA soportado, derecho que el arrendatario no puede ejercer, ya que, como se ha dicho, realiza una actividad exenta del IVA, y, por tanto, sin derecho a la deducción de las cuotas soportadas por dicho impuesto.

Sin entrar en los hechos concretos que en cada caso concurren y que son muy importantes, la idea que subyace en el planteamiento de la Comisión y de la AEAT, es la de que, si la finalidad por la que la sociedad se constituye es deducir las cuotas del IVA que, de haberse adquirido el inmueble directamente, no se habrían podido

deducir, la estructura creada obedece tan solo a motivos fiscales y, por tanto, se trata, en términos comunitarios, de una práctica abusiva.

De hecho, lo que la Comisión y la AEAT hacen es casualizar los motivos, de tal suerte que, si la finalidad que se persigue es el ahorro fiscal, estamos siempre ante un supuesto de conflicto; ahorro, entiéndase bien, en la medida que, de no haberse constituido la sociedad, el IVA soportado por la compra o construcción del inmueble no sería deducible al realizar la entidad arrendataria una actividad exenta del IVA.

[…]»

■ **«La AEDAF consigue que la AEAT haga públicas las normas de productividad de los inspectores de hacienda»**

✍ FRANCISCO R. SERANTES PEÑA. Abogado Tributarista (09.08.2022)

Introducción

«Hace ya más de dos años, con motivo de la primera sentencia absolutoria del asunto de Xabi Alonso que, por cierto, todavía colea, escribí una entrada titulada simulación, delito y productividad, en la que llamaba la atención sobre el hecho del notable aumento y ligereza con el que los inspectores acudían a las figuras de simulación así como el aumento de presuntos delitos fiscales, motivado quizá por un viciado régimen del denominado complemento de productividad.

Hoy cobra de nuevo actualidad ya que la AEDAF (Asociación Española de Asesores Fiscales) ha conseguido judicialmente que se dé publicidad a las normas que rigen el concepto de "productividad" del régimen retributivo de los funcionarios pertenecientes a los Cuerpos "Superior de Inspectores de Hacienda del Estado" y "Técnico de Hacienda", que prestan sus servicios en la AEAT.

La sentencia nº 137/2022 del Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo número CUATRO (Procedimiento ordinario número 55/2021) da la razón a la Asociación Española de Asesores Fiscales que interpuso un recurso contencioso administrativo ante el silencio a la petición de información pública del complemento de productividad, que meses antes había dirigido a la Administración.

La AEDAF sostenía su derecho al amparo de lo establecido en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, y la sentencia con buen tino accede a lo solicitado.

[…]»

■ **«La administración también tiene que actuar con diligencia cuando realiza notificaciones a través de la dirección electrónica habilitada»**

✍ MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y letrada del Tribunal Constitucional (16.08.2022)

Introducción

«La progresiva introducción en nuestro ordenamiento jurídico de las notificaciones electrónicas, sin duda, ha constituido un avance en la fluidez de la comunicación entre la administración y los administrados. Aunque todavía para muchos ciudadanos siga teniendo un carácter voluntario, para la mayoría de las empresas y profesionales se

ha convertido en la única vía posible de recepción de notificaciones de las diferentes actuaciones administrativas y judiciales.

En los últimos años el legislador ha sido muy proactivo en la implementación de este sistema de notificaciones en los distintos ámbitos del ordenamiento jurídico y, como era de esperar, su puesta en marcha ha supuesto la aparición de diferentes dudas jurídicas a las que deben enfrentarse los tribunales. En este contexto se enmarca una sentencia del Tribunal Constitucional, la STC 84/2022, de 27 de junio (ECLI:ES:TC:2022:84), que se publicaba a finales del pasado mes de julio en el BOE. Aunque no versa sobre un tema tributario, sino que se refiere a un procedimiento sancionador iniciado por incumplimiento de la normativa de transportes por carretera, sin embargo la doctrina constitucional que contiene proyecta sus efectos sobre cualquier otro ámbito del derecho en el que intervenga una administración pública que comunique sus actos por vía telemática).

[…] »

👉 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España

NÚMERO JULIO-AGOSTO, 2022

■ «**Recientes propuestas de reforma de los tributos patrimoniales**»

✍ JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente) Letrado del Tribunal Constitucional.

Introducción

«La presentación, el pasado 3 de marzo de 20221, del Informe del Comité expertos para la reforma tributaria (en adelante, "Informe") ha vuelto a traer al debate público diversas propuestas de reforma fiscal. Junto con la fiscalidad medioambiental, societaria y digital, la imposición patrimonial es uno de los bloques temáticos a los que se presta especial atención.

En el presente trabajo damos cuenta de las principales propuestas del Informe en relación los tributos patrimoniales, con referencia, en su caso, a informes anteriores, tales como el conocido como informe Lagares de febrero de 20142 y el informe para la revisión del sistema de financiación autonómica de febrero de 20173.

En el ámbito internacional, sigue siendo referencia obligada el Mirrlees review de 20114.

Nos centraremos -como hace el Informe- en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD). Una primera crítica que se le ha hecho es que no analizara el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD),» aunque cabe explicarlo por los términos del mandato recibido del Ministerio de Hacienda. Un reciente estudio de la Fundación Impuestos y Competitividad, al que también nos referiremos, aborda en detalle esta importante figura. El Informe tampoco estudia el otro gran impuesto patrimonial de nuestro sistema que es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), que sí fue examinado, junto con el resto de los tributos locales, en el Informe sobre reforma de la financiación local emitido el junio de 20175.

[...]»

👉 REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA. Asociación Española de Asesores Fiscales

NÚM. 137 – ABRIL-JUNIO, 2022

→ EDITORIAL

«**Perfiles de la fiscalidad empresarial venidera: de los incentivos que podrían subsistir o no en el caso de las grandes multinacionales a la propuesta de modificación del ecosistema de las pymes**»

✍ MARÍA AMPARO GRAU RUIZ. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España). Directora de la Revista Técnica Tributaria

INTRODUCCIÓN:

«En el ámbito de la tributación empresarial probablemente se avecinen algunos cambios significativos, cuyo calado conviene anticipar. Se pretende alterar el entorno corporativo, internacional y digital, claramente por motivos fiscales. Esta mutación estratégica -que requerirá forzosas adaptaciones a la hora de ejercer una actividad económica- va a alcanzar, de una u otra manera, a todas las empresas. En función de su tamaño, podrán resultar afectadas, bien por ver cómo se limita la concesión de determinadas ventajas fiscales para atraer inversión directa extranjera [en lo sucesivo, IDE]; o bien por ser conducidas -sin demasiadas vías de escape- hacia una nueva forma de interactuar, directa e indirectamente a través de otros agentes, con la administración tributaria de una manera cada vez más integrada, quizás cruzándose un punto de no retorno. A continuación, se resumen y valoran los rasgos más llamativos de estos dos posibles escenarios.

[…]»

→ ESTUDIOS

■ «**Impulso fiscal para fomentar la construcción sostenible**»

✍ EVA M.ª GIL CRUZ. Universidad Pontificia Comillas - ICADE - (España)

Resumen

«Con el fin de alcanzar los objetivos de sostenibilidad y ahorro energético en el sector inmobiliario, es decisivo mejorar, tanto la accesibilidad a la financiación, como el empleo generalizado de medidas fiscales, más eficaces y beneficiosas, para los contribuyentes. A lo largo del presente trabajo, se tratan los principales, que no únicos, beneficios tributarios para el ahorro energético en el sector de la construcción, a la vez que se proponen posibles mejoras para impulsar desde la esfera fiscal una transformación urbanística más sostenible»

■ «**El final de la doctrina judicial del «tiro único» por parte de la administración tributaria y la necesidad de clarificar la doctrina del «doble tiro**»

✍ JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura (España)

Resumen

«El presente trabajo tiene por objeto analizar el final de la llamada doctrina del «tiro único», de acuerdo con la cual no cabe la posibilidad de dictar nuevos actos administrativos tributarios, sustitutivos de los anulados, no ya sólo cuando la causa de la anulación resida en un vicio material o de fondo, sino también cuando el defecto lo sea de carácter adjetivo o formal.

Asimismo se reflexiona acerca del alcance de la doctrina del «doble tiro», en virtud de la cual la administración tributaria puede volver a dictar una nueva liquidación cuando una anterior ha sido anulada siempre y cuando no se hubiese producido la prescripción de aquélla y en la medida en que se respeten todas aquellas cuestiones respecto de las cuales hubiese recaído una resolución firme así como las propias garantías de defensa del contribuyente».

■ «**La tributación de los modelos de negocio basados en la generación de contenido y streaming: soluciones analógicas a paradigmas digitales**»

✍ GUILLERMO SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO. Profesor de la Universidad de Málaga (España)

Resumen

«La modernidad económica, representada por «nuevos» modelos de negocio digitales no necesitados de una presencia física para erigirse en líderes de mercados multimillonarios, no se ha visto correspondida con la modernidad jurídico-tributaria. nuestra normativa tributaria no es una excepción y se ha quedado francamente rezagada para someterlos a gravamen. este es el caso del basado en la generación de contenido online, en el que intervienen dos actores claramente diferenciados: por un lado, la persona física generadora del contenido; y por otro, la plataforma intermediaria proveedora del servicio, generalmente, para algún gigante digital. en el caso de YouTube, es Google, y en el caso de Twitch, es Amazon. para abordar el problema se han propuesto soluciones, pero francamente ineficientes y sin duda insuficientes para abordar la realidad y esencia de esa modernidad económica.

Por ello, en este trabajo se va a analizar en profundidad el régimen tributario actual de los generadores de contenido y las plataformas intermediarias, para poder proponer soluciones que bien supongan articular nuevos regímenes fiscales (especiales), o bien una reconfiguración de otros de reciente creación, pero francamente poco útiles, como el establecido por ley 4/2020, de 15 de octubre, del impuesto sobre determinados servicios digitales»

■ «**Nuevo régimen fiscal aplicable a los expatriados en Bélgica**» (New tax regime for expatriates in Belgium»)

✍ Jacques Malherbe (Professor emeritus UCLouvain Advocate (Simont Braun). (Belgium). Ward Cuyąers. Advocate (Simont Braun) (Belgium)

Resumen

«Se analiza la evolución del régimen fiscal aplicable a expatriados en bélgica, analizando el régimen aplicable anterior, el de 1983, con los problemas que conllevaba y las novedades del nuevo régimen aplicable a partir del 1 de enero de 2022 junto con las particularidades del mismo»

→ ANÁLISIS CRÍTICO DE CUESTIONES PROBLEMÁTICAS EN LA JURISPRUDENCIA

■ «**El beneficio de la reducción del 30 por ciento por obtención de rendimientos irregulares por profesionales: situación jurisprudencial actual**»

✍ JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN. Catedrático acreditado de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Barcelona (España)

Resumen

«Se analiza la situación actual de la jurisprudencia relativa al derecho de los profesionales, en especial, abogados, a beneficiarse de una reducción del 30 por ciento del importe de la renta de carácter irregular. tras examinar el fundamento constitucional de esta ventaja fiscal y la evolución normativa se estudia el contenido de la doctrina emanada del tribunal supremo más reciente y consolidada sobre la materia generadora de la presunción del derecho a beneficiarse del incentivo fiscal cuando las rentas son irregulares. se reseñan las sentencias de los tribunales superiores de justica que han seguido el criterio del tribunal supremo»

→ COMENTARIO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

■ **«Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 4189/2019, de 23 de marzo de 2022»**

✍ Gabinete de Estudios de AEDAF

Resumen

«Principio de seguridad jurídica y de confianza legítima. Efectos temporales de los cambios de criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo»

■ «**Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3161/2019, de 22 de febrero de 2022»**

✍ Gabinete de Estudios de AEDAF

Resumen

«IVA. Sujeción al impuesto de la cesión de vehículos realizada por un empresario a sus trabajadores y a un consejero. Cambio de criterio por aplicación de la jurisprudencia del TJUE»

■ «**Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 461/2021, de 18 de mayo de 2022**»

✍ Gabinete de Estudios de AEDAF

Resumen

«IAE. Reducción de cuotas por cese temporal de la actividad a causa del estado de alarma del Covid-19»

■ **«Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 667/2020, de 29 de marzo de 2022»**

✍ Gabinete de Estudios de AEDAF

Resumen

«Procedimiento tributario. Procedimiento de inspección. Interrupción justificada de las actuaciones. Intentos de notificación»

■ **«Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 7677/2019, de 25 de febrero de 2022»**

✍ Gabinete de Estudios de AEDAF

Resumen

«Procedimiento tributario. Procedimiento sancionador. Reducción de las sanciones. Aplicación de las reducciones del 25% y 3O% a las sanciones en los casos en los que se dicta una nueva resolución y nueva sanción como consecuencia de una resolución parcialmente estimatoria»

→ COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE

■ «**Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 13 de enero de 2022**»

(Asunto: C-156/20. Partes: Zipvit Ltd y Commissioners lor Her Majesty's Revenue & Customs)

✍ JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España)

SÍNTESIS: *«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 168 - Derecho a deducción - Prestación de servicios postales exenta por error - IVA que se considera incluido en el precio comercial de la prestación a efectos del ejercicio del derecho a deducir - Exclusión - Concepto de IVA "devengado o pagado»*

■ «**Comentario a la Sentencia Del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Octava) de 10 de Febrero de 2022**»

(Asunto: C-487/20. Partes: Philips Orăçtie SRL y Direcfia Generală de Administrare a Marilor Contribuabili)

✍ JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España)

SÍNTESIS: *«Procedimiento prejudicial - Armonización de las legislaciones fiscales - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículos 179 y 183 - Derecho a deducción del IVA - Regulación - Compensación o devolución del excedente de IVA - Obligaciones de pago adicionales - Principio de neutralidad fiscal - Principios de equivalencia y de efectividad»*

■ «**Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Quinta) de 24 de Febrero de 2022**»

(Asunto: C-582/20. Partes: SC Cridar Cons SRL, Administrafia Fudefeană a Finanfelor Publice Cluj y Direcfia Generală Regională a Finanfelor Publice Cluj-Napoca)

✍ JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España)

SÍNTESIS: «*Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Directiva 2006/112/CE - Artículos 167 y 168 - Derecho a deducción - Denegación - Fraude Fiscal - Práctica de la prueba - Suspensión del procedimiento relativo a una reclamación administrativa presentada contra una liquidación tributaria mediante la que se deniega el derecho a la deducción, a la espera del resultado de un proceso penal - Autonomía procesal de los Estados miembros - Principio de neutralidad fiscal - Derecho a una buena administra- ción - Artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea*».

■ **«Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 8 de marzo de 2022»**

(Asunto: C-205/20 Partes: NE y Bezirkshauptmannschalt Hartberg-Fürstenleld)

✍ JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España)

SÍNTESIS: «*Procedimiento prejudicial - Libre prestación de servicios - Desplazamiento de trabajadores - Directiva 2014/67/UE - Artículo 20 - Sanciones - Proporcionalidad - Efecto directo - Principio de primacía del Derecho de la Unión*»

→ TRANSFERENCIA

■ «**Las Reclamaciones Económico-administrativas en la Jurisprudencia reciente**»

✍ ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE. Doctor en derecho. Abogado del Estado

I. INTRODUCCIÓN

«1.- La presencia en el sistema de Justicia Administrativa de las reclamaciones económico-administrativas goza de gran tradición en nuestro Ordenamiento Jurídico, como es bien conocido por lo que no vamos a extendernos sobre ello; en los últimos años, ha habido numerosos pronunciamientos de la Jurisprudencia, entendida esta expresión en su más amplio sentido y que se ha ocupado de cuestiones nuevas, y a ellas nos vamos a referir en las líneas que a continuación siguen y que se van a ocupar entre otras cuestiones de la propia Jurisdicción económico-administrativa, de su amplitud, de la legitimación, de la cuantía y de los actos de ejecución como cuestiones más destacadas.

2.- El punto de partida lo constituye la actual regulación, contenida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria objeto de diversas modificaciones siendo de destacar la regulada en la Ley

34/2015, de 21 de septiembre, con la normativa reglamentaria contenida en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; a estas normas se hará especial referencia, partiendo de que el art. 213 de la Ley General Tributaria dispone que: […]»

■ «**Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA**)»

✍ Gabinete de Estudios de AEDAF

✓ Deducción por adquisición en vivienda habitual en los supuestos de sentencia judicial de divorcio sin existir disolución de la sociedad de gananciales

RIA 1, DE 10 DE ENERO DE 2022

«El TEAC unifica criterio en relación con la situación de contribuyentes a quienes una sentencia de divorcio les obliga a abonar la totalidad del préstamo hipotecario que tenían en común con su excónyuge para la adquisición de la vivienda familiar y cuya deducción practicaron antes del 2013 pero no ostentan el 100% de la titularidad sobre la misma al no haberse procedido a la disolución de la sociedad de gananciales»

✓ Situación y efectos de la sentencia del Tribunal de Luxemburgo sobre la normativa relacionada con el modelo 720

RIA 4, DE 31 DE ENERO DE 2022

«Documento elaborado por Esaú Alarcón García, miembro del Consejo Institucional de la AEDAF, en el que de una forma práctica, analiza los efectos de la sentencia de 27 de enero de 2022 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que condena a España al considerar contrario al derecho de la Unión Europea el engranaje legal configurado por la Ley 7/2012 para obligar a la presentación de la obligación informativa de bienes y derechos en el extranjero.

✓ Los requisitos de acceso al procedimiento especial de protección de los derechos fundamentales

RIA 5, DE 7 DE FEBRERO DE 2022

«En esta nota, elaborada por el Gabinete de Estudios, se comenta la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2021, en la que se dictamina que no es preciso agotar la vía administrativa para acudir al proceso especial de protección de los derechos fundamentales, siendo suficiente que en el escrito de interposición que lo inicie se fundamente la existencia de los derechos quebrantados susceptibles de tutela por este cauce y relacionar dicho quebranto con una actuación, omisión, inactividad o vía de hecho imputable a la Administración. Además se recuerdan en esta nota los requisitos que deben darse para el acceso a este procedimiento especial»

✓ ISD: Prescripción del derecho de la Administración para comprobar la

consolidación del dominio

RIA 6, DE 14 DE FEBRERO DE 2022

«En esta nota, elaborada por el Gabinete de Estudios, se comenta la resolución del TEAR de Madrid, de 30 de septiembre de 2021, en la que se determina cuándo prescribe el derecho a liquidar de la administración en los casos de consolidación del dominio. El Tribunal considera que, en los supuestos de consolidación del dominio, por fallecimiento del usufructuario, existe una sola adquisición, que es aquella en la que se produce la constitución del mismo, por tanto, si la Administración tiene prescrito el derecho a liquidar la adquisición de la nuda propiedad, también lo tendrá respecto de la consolidación del dominio»

- ✓ El Tribunal Supremo confirma que, en determinados supuestos, los contribuyentes podrán solicitar la devolución de ingresos indebidos instando la revocación de los actos administrativos firmes

RIA 7, 21 DE FEBRERO DE 2022

«En esta nota, los asociados Salvador Llopis Nadal y Rubén Díez Esclapez, comentan la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2022 (recurso de casación 126/2019), que les ha sido recientemente notificada, en la que el alto tribunal fija un criterio interpretativo respecto a los artículos 221.3 y 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que permite instar, en determinados supuestos, la devolución de ingresos indebidos que se derivan de actos tributarios firmes»

- ✓ Esquemas del iter procesal de las reclamaciones de «plusvalía municipal»

RIA 8, DE 28 DE FEBRERO DE 2022

«El Gabinete de Estudios ha elaborado estos esquemas en los que se recogen de forma esquemática, los distintos supuestos y alternativas de actuación ante las liquidaciones/autoliquidaciones de «plusvalía municipal», tras la declaración de inconstitucionalidad de la forma de determinación de la base imponible del impuesto por la sentencia del Tribunal Constitucional núm. 182/2021 de 26 de octubre incluyendo la vía de la responsabilidad patrimonial del estado legislador»

- ✓ Modificación de la regla de utilización efectiva del ICIG. Ley 2/2O22. Retroactividad, regularizaciones y consecuencias

RIA 11, DE 21 DE MARZO DE 2022

«Oriol Vidal, miembro del Grupo de Expertos en Impuestos Indirectos, comenta en esta nota, los efectos y consecuencias de la descoordinación en la modificación introducida por la Ley de PGE 2021 en el artículo 70 LIVA que regula la regla de utilización efectiva de determinados servicios, respecto a su sincronización con la norma reguladora del IGIC. Con la modificación de esta regla en el IVA, sin

hacerlo simultáneamente en el IGIC, se generó una situación de desimposición (indirecta), que ha venido ahora a resolverse mediante la Disposición final tercera de la recién aprobada Ley 2/2022, de medidas financieras, de apoyo social y económico y de cumplimiento de ejecución de sentencias»

VI.2. PODIUM AUTORAS/AUTORES

ALFONSO MAS ORTIZ. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cádiz (España)

«**Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda: Volatilidad e inseguridad. Recorte a la bonificación en 2022**»

Extracto

«El régimen especial de arrendamiento de viviendas regulado en el impuesto sobre sociedades ha sufrido desde su instauración diversas reformas que lo han llevado, desde nuestro punto de vista, a cambiar los fundamentos de su creación.

Esa incontinente voluntad del legislador de modificar sus parámetros culmina en 2022 con el recorte de su principal atractivo: la bonificación de la cuota. Se trata, a nuestro entender, de una incorrecta interpretación extensiva de la aplicación de un tipo mínimo de tributación que deviene en la pérdida de atractivo del régimen, lo que supondrá con gran probabilidad una reducción de entidades acogidas al mismo».

[Revista de Contabilidad y Tributación. CEF. Núm. 472. Volumen I. Julio,2022]

****

MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO

XVII Semana de Estudios de Derecho Financiero

Especialmente dedicada al

Impuesto sobre el Valor Añadido

EDITORIAL DE DERECHO FINANCIERO
MADRID 1969

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.
https://www.fundef.org/