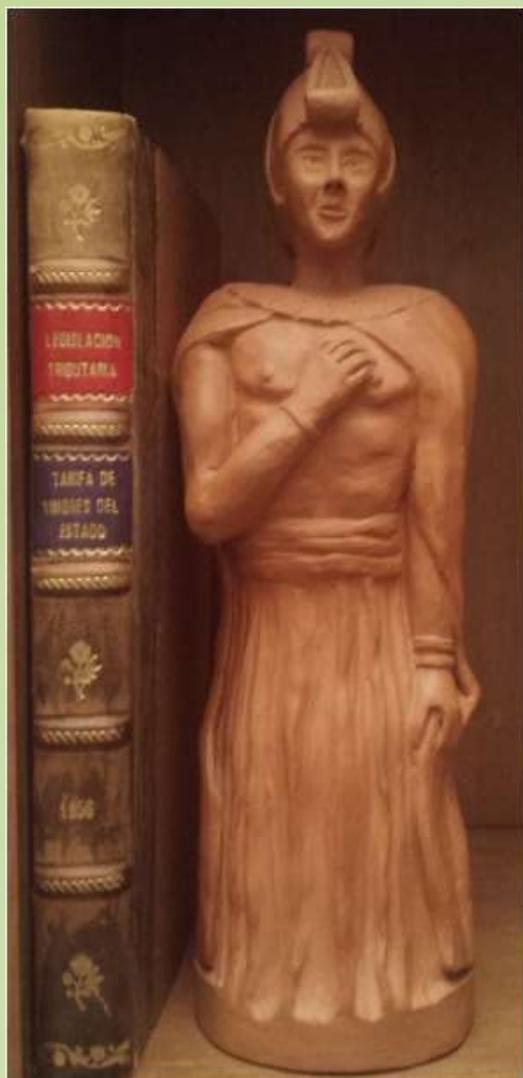


SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE
POLITICA FISCAL

NÚMERO 18 – septiembre/octubre, 2022

www.fundef.org/SISA.htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado



UNIÓN EUROPEA: ¿HAMBRE PARA HOY, PAN PARA MAÑANA?

Junto con sus Estados miembros, la UE es el mayor proveedor de financiación para la lucha contra el cambio climático del mundo. Los fondos sustentan proyectos y actividades relacionados con el cambio climático en los países en desarrollo para facilitar su transición ecológica y hacer frente a los efectos adversos del cambio climático. En 2021, la Unión Europea y sus veintisiete Estados miembros ASIGNARON 23.040 MILLONES DE EUROS a la financiación de la lucha contra el cambio climático con cargo a fuentes públicas **para ayudar a los países en desarrollo a reducir sus emisiones de gases de efecto invernadero** y a adaptarse a las consecuencias del cambio climático.

IMAGEN DE PORTADA:



En nuestro habitual reportaje fotográfico hemos querido invitar a nuestros lectores a un paseo por la ciudad de Córdoba.

Seguramente casi todo el mundo ha visitado los lugares más emblemáticos de esta ciudad única. La Mezquita-Catedral, el Alcázar de los Reyes Cristianos, la Medina Azahara o sus famosos patios merecerían cada uno de ellos su propia visita a fondo. Sin embargo, hoy vamos a intentar descubrir pequeños rincones, tal vez no tan conocidos pero que hacen que el conjunto de esta ciudad sea único y que probablemente nos servirán para hacernos una idea más completa de Córdoba.

ESTATUA DE MAIMÓNIDES, en la Plaza de Tiberíades (Córdoba)

Autor: [Wolfgang Manousek](#) from Dormagen, Germany

Licencia: [Creative Commons Attribution 2.0 Generic](#)

Empezamos por traer a nuestra portada la **ESTATUA DE MAIMÓNIDES** ubicada en la **Plaza de Tiberíades**. Hay un par de razones que nos han animado a ponerlo en portada. La primera porque, puestos a buscar rincones escondidos, se encuentra en una recóndita plazuela de la judería cordobesa, tan recóndita que incluso la plaza de Tiberíades no aparece como tal en Google Maps, donde para localizarla tendremos que hacer la búsqueda recurriendo a la estatua y no al nombre de la plaza en sí mismo. La segunda, porque en estos tiempos que corren, en los que la filosofía cada vez va perdiendo más peso en los estudios obligatorios de nuestros jóvenes, creemos que

no debíamos olvidarnos de Maimónides, un filósofo judío sefadí, cuyos estudios tuvieron gran influencia en todo el mundo conocido de la época. Su [Guía de Perplejos](#) influyó incluso en Tomás de Aquino y las universidades escolásticas.

Destacaron sus aportaciones e ideas en el campo de la medicina y aunque sus prescripciones se han vuelto obsoletas, sus ideas sobre medicina preventiva, higiene pública, acercamiento al paciente y la preservación de la salud del alma continúan vigentes.

En la [Guía de Perplejos](#) puede encontrarse todo su pensamiento filosófico, muy resumido en algunos aspectos que mencionamos a continuación y aún pueden verse como de plena vigencia en la actualidad:

- *El entendimiento es la facultad que caracteriza al hombre, pero las demás le son comunes con la mayor parte de los animales. Éste puede ser pasivo (entendimiento material que sufre la acción de la vida orgánica, es inseparable del cuerpo e individual) o activo (adquirido o comunicado, separado del cuerpo).*
- *El hombre es libre y la libertad es una función de la inteligencia, y este intelecto, como forma del alma humana, es inmortal porque no necesita del alma para sus operaciones, sino que entiende separado absolutamente del cuerpo.*
- *El entendimiento constituye el verdadero fondo de nuestro ser, la parte inmortal del hombre y por eso el hombre debe encaminar todos sus actos a obtener la perfección suprema de esta facultad....*
- *El hombre es libre y esta libertad, actuando como tal, puede por sus solas fuerzas realizar el bien desinteresadamente.*

Su obra a veces no se considera de carácter filosófico, seguramente porque sus enseñanzas escritas difieren de las comunicadas oralmente, tal vez por su condición de rabino. Pero él era consciente de que su tratado filosófico podía ser leído por cualquiera.

«UN PASEO POR LA CIUDAD DE CÓRDOBA» - Índice de imágenes...	
Índice de imágenes:	
01. Estatua de Maimónides.....	portada
02. Capilla de San Bartolomé	12
03. Los Triunfos de San Rafael.....	34b
04. Templo romano de Claudio Marcelo	50
05. Cristo de los faroles	53
06. Caimán del Santuario de la Fuensanta	54
07. Baños árabes de Santa María.....	56
08. Plaza de la Corredera.....	90
09. Patios cordobeses	112
10. Zoco municipal Casa de las Bulas	156
11. Torre de la Malmuerta.....	176b
12. Sotos de la Abolafia	184b

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO®

REVISTA DE POLITICA FISCAL

NÚMERO 18 – SEPTIEMBRE/OCTUBRE, 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. 18: SEPTIEMBRE/OCTUBRE, 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/Principeduardo>

Redacción

Secretario general: FEDERICO R. ÁLVAREZ ROMERO

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.





«**TAL COMO ÉRAMOS**»

(«**Recordando a José Luis Codes Anguita**»)

En días del mes de octubre de 2022

José María López Geta. Editor

«Vive tranquilo, Platero. Yo te enterraré al pie del pino grande y redondo del huerto de la Piña, que a ti tanto te gusta. Estarás al lado de la vida alegre y serena. Los niños jugarán y coserán las niñas en sus sillitas bajas a tu lado. Sabrás los versos que la soledad me traiga. Oirás cantar a las muchachas cuando lavan en el naranjal, y el ruido de la noria será gozo y frescura de tu paz eterna. Y, todo el año, los jilgueros, los chamarices y los verderones te pondrán, en la salud perenne de la copa, un breve techo de música entre tú sueño tranquilo y el infinito cielo del azul constante de Moguer» («Platero y Yo». J.R. Jiménez)

Ante todo, discúlpeme el lector/a por iniciar los presentes comentarios en «primera persona», pero es que, como se verá más adelante, tengo la fortuna, el honor, de compartir la presente exposición con personalidades tan relevantes como Francisco José Navarro Sanchís (Magistrado del Tribunal Supremo) y Enrique Giménez-Reyna Rodríguez (miembro del Patronato de FUNDEF y Presidente del Consejo de Estudios) que han tenido la amabilidad de aportar sus valiosas y sentidas consideraciones en el homenaje, que le debíamos, a un querido amigo y compañero fallecido hace unos meses, JOSE LUIS [Codes Anguita].

Abrumado por la avalancha de acontecimientos jurídico-tributarios que se desatan cada día, y de los que continuamente se ocupa «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO», agobiado por los nubarrones que en todos los órdenes amenazan el futuro, asombrado de que el «pueblo» no comparta la preocupación de los «ciudadanos», me he liberado de tan tristes pensamientos a la vista del reportaje fotográfico que la Redacción ha elaborado para el número 18 de «SISA», revista ésta que me honro en editar apoyado por amigas y amigos con cuyo respaldo cuento desde hace tantos años. Todos ellos han sido y son imprescindibles en combates análogos al que libró David contra Goliath.

«SISA», como refleja permanentemente su portada, se presenta, con evidente sesgo romántico, no muy al uso, recordando al Cuerpo de Inspectores Técnicos del Timbre del Estado tras cuya extinción surgió el Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado



del que formó parte JOSÉ LUIS y al que, abriendo un espacio de serenidad en el «belicoso» discurrir de «SISA», queremos hoy rendir homenaje y con él a tantos otros funcionarios públicos que del servicio a la Función Pública hicieron - y a la que tanto aportaron- el centro de sus vidas, que silenciosamente pasaron al olvido.

Hasta ahora, para mí, el conocimiento de la ciudad de Córdoba no va más allá del que resulta de la actividad propia del «turista» con la visita a los lugares más emblemáticos, con la íntima concesión al «aficionado a la tauromaquia» que me llevó en varias ocasiones a visitar el Museo Taurino en su histórico edificio y a la contemplación de la historia de los «Califas del toreo»; ahora, las imágenes de lugares más íntimos de Córdoba, de los que disfrutaban todos los días sus habitantes, me han llevado a una visita virtual en el curso de la cual he comprobado lo mucho que me he perdido; en esa visita y en tales lugares he creído ver la sombra, el espíritu, de JOSÉ LUIS al que conocí allá por 1970 y que en 1972 compartimos promoción de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado.

Ya en el curso de la preparación de la Oposición, y posteriormente cuando éramos funcionarios públicos en ejercicio, nuestros «mayores» nos marcaron una trayectoria de la que resultó que «fuéramos» tal como debíamos ser: funcionarios fuertemente asidos al Derecho como la mejor vía para respetar, defender, a la ciudadanía. «Y tal como éramos», JOSE LUIS fue un funcionario ejemplar y amante extremo del DERECHO; antes, yo constaté cómo JOSE LUIS cuando «recitaba» los temas me sonaba cual si Séneca los estuviese exponiendo, pausado en la palabra, denso en los contenidos, imagen sólida. Séneca opositando.

JOSE LUIS, el jurista, recordado por FRANCISCO JOSÉ NAVARRO SANCHÍS.

«JOSÉ LUIS CODES EN EL RECUERDO»

«Honrar a los maestros es un deber moral que se ha de cumplir con entusiasmo. Uno de los primeros que tuve, cronológicamente -y no solo-, fue José Luis Codes Anguita, profesor de Derecho Civil. Con estas palabras intento saldar en parte la gran deuda contraída con él.

Esto viene a propósito de que me encarga Enrique Giménez-Reyna, buen amigo mío y de José Luis, que escriba unas palabras en su recuerdo para la revista online tributaria "Sisa, Alcabala y Papel Sellado", que edita la prestigiosa Fundación para la Promoción de los Estudios de Derecho Financiero, cuya alma es otro común amigo, José María López Geta.

Con imprudencia temeraria, me lancé de cabeza al amable ofrecimiento de Enrique, solo por mi gran afecto y admiración hacia José Luis. Luego recapacité sobre la oportunidad de que fuera yo quien, entre otros mucho más cualificados, dejara constancia de mis buenos recuerdos, habiendo como hay grandes amigos y colegas



de José Luis que podrían expresar con mayor conocimiento de causa lo que nuestro recordado amigo significó en sus diversas facetas personales y profesionales.

No represento a nadie con esto que escribo, pero es indisociable de mi condición de alumno en el entonces Colegio Universitario de Derecho de Córdoba, en el viejo caserón de Cardenal Salazar, en la judería. Esta relación la comparto con mis compañeros de curso, con los que mantengo contacto habitual y que también evocan con gran estima al maestro en nuestro paso común por aquellas aulas.

José Luis Codes era profesor de Derecho Civil y si la memoria no me traiciona, lo tuvimos en primero y cuarto -la asignatura se daba en cuatro cursos, entre esos-. Hombre afable y bienhumorado siempre, nos trataba como si fuéramos adultos, lo que sólo en parte habíamos logrado ser. El profesor Codes dispensaba un Derecho civil sin florituras ni divagaciones, en breves y rotundas píldoras, donde mostraba su gran capacidad de síntesis y su proverbial sentido del orden, que era extensible a todas las manifestaciones de su vida. Sus clases, aun bajo esa especie que no creo abandonada de tomar apuntes -como si fueran fuente del Derecho imprescindible para aprobar-, eran muy amenas y de ellas siempre salía uno con la lección casi aprendida. En su caso, esos compendiados y cartesianos apuntes eran suficientes para aprobar y, más aún, para aprender.

En sus clases se impartía de principio a fin una lección del programa, de un modo metódico, directo, conceptual, muy ilustrado todo, como debe ser, con lo que decía el Código Civil. Al recordarlo ahora, pienso que era la forma más eficaz de hacer aprender el Derecho a jóvenes imberbes de 17 años. José Luis fue quien más me enseñó, nos enseñó a todos, creo, los rudimentos del Derecho Civil.

Quien lea estas líneas, sobre todo si es más joven que mi generación, acaso se sorprenda de que fuera un alto funcionario de la Hacienda Pública quien impartiera una disciplina privada. No lo haría si supiera que no fue el único caso, y que otros profesores de Derecho Civil prevenían de esa rica cantera de Hacienda, de juristas completos, de una pieza, donde entonces -qué tiempos- moraban los abogados del Estado. Además, José Luis Codes era Inspector Técnico Fiscal del Estado, un cuerpo de élite al servicio de la Hacienda Pública, como ha habidos pocos en nuestra historia reciente. Conozco a varios de sus miembros, a quienes definen unos rasgos comunes: la gran formación jurídica, que abarcaba todo el ordenamiento, y el gran respeto a los tribunales de justicia.

Un día, recuerdo que unos cuantos compañeros de curso visitamos al profesor Codes en la vieja Delegación de la Avenida del Gran Capitán -junto a la sede actual-, donde asistimos a un acto oral, un juicio en que se ventilaba, creo recordar, una infracción de contrabando, en el extinto Tribunal Económico-Administrativo Provincial. Aquella sesión la presidía José Luis, que cuando acabó nos atendió con esa cordialidad tan suya, tan cercana, para explicarnos el detalle del asunto examinado, con los pormenores que podían interesar a sus alumnos.

Años más tarde, por esas simetrías con que la vida nos obsequia, resulta que los Codes, que son de Martos (Jaén), mantenían una amistad, ya de generaciones, con los Muñoz, la familia de mi mujer. Fue en esa ciudad que parece un belén derramado



bajo la Peña y que huele a buen aceite, donde volví a coincidir con él y su encantadora e innúmera familia. O en la casa familiar del Paseo o en lo que ellos llamaban los pisitos nos reuníamos alguna vez, bajo los calores de agosto. Guardo un excelente recuerdo de esa época, porque era como una segunda oportunidad de coincidir en la vida con alguien cuyo trato era tan agradable y a quien podía llamar maestro sin incurrir en hipérbole alguna. Siempre tenía palabras amables hacia quienes terminamos formando la primera promoción de la Facultad de Derecho de Córdoba, alguno de los cuales le siguió en la senda de la Administración tributaria.

José Luis era un excelente conversador. Cuando empecé, en 1989, a ejercer la jurisdicción contencioso-administrativa, recuerdo un día, en esas reuniones estivales, en que me ilustró de ese modo tan suyo, con su humor fino e irónico, sobre algunas ocurrencias administrativas y fiscales vividas, como una que retuve entre otras, el caso de un Ayuntamiento cordobés cuyo nombre omitiré, que había destinado la recaudación de la tasa a comprar el camión de la basura a cuyo servicio se refería. En aquellos tiempos, la Administración del Estado controlaba por vía de reposición los actos locales, fuente abundante de ricas y jugosas anécdotas, hasta que desapareció, puede que en mala hora, en favor de la autonomía local.

Otra característica suya era la elegancia. Creo que sus alumnos lo recordamos todos con un impecable traje gris marengo de franela, cruzado, y una corbata geoméricamente anudada. No era dandi ni parecía importarle en exceso la indumentaria, pero lograba no arrugarse nunca. Esa elegancia, en mi opinión, es siempre trasunto de un modo de ser elegante y, por ende, discreto, como él lo era.

También era atlético de corazón y presumía de ello. De hecho, escribió un libro sobre su inclinación futbolística, con un título definitivo: "El Atlético de Madrid. La exaltación del desconcierto". No se puede condensar mejor, no solo una pasión, sino una idea tan compleja. Si se lee la descripción, logra -lo que pocos podrían hacer-, mostrar las razones de algo emocional, compartir el porqué de lo inexplicable. Reproduzco la cuarta razón: "...Porque frente a la inevitable rutina, metódica y prevista, de la vida real, el Atleti representa la fantasía, la contradicción y el caos...".

Obviamente, en esta breve glosa no puede predominar el fútbol como leitmotiv. Pero he transcrito esa línea no solo porque refleja una pasión -o la reflexión sobre la pasión, que es más meritorio aún- sino porque en esas palabras sintéticas y certeras se hace patente, en estado puro, cómo era José Luis.

Hay otras celebradas obras que dio nuestro amigo a la imprenta. Una, muy conocida, la tengo en casa y la leí con fruición en cuanto se publicó, fruto de su colaboración con su hija Guadalupe: "Derecho civil en versos", compendio delicioso de rigor jurídico, gracejo andaluz y dominio del lenguaje. Solo la modestia y sencillez les obligó a decir algo que no es del todo cierto: "Este libro carece de toda pretensión científica". Puede. Pero no de naturaleza científica.

Otro libro, que he podido ver reseñado en internet, tiene el título muy suyo de "Descubrir el mundo sin conocer Madrid". Quiero hacerme con él.

He visto también reseñas, que no conocía, de trabajos suyos en el campo del Derecho fiscal: una obra colectiva sobre las sanciones, de los años 80, en que varios



prestigiosos autores comentan la reforma de 1985 que hoy se recuerda como el principio del fin de una Administración amable y servidora. También he podido leer su tesis doctoral, un estudio jurisprudencial sobre la Ley de Usura de 1908, la ley Azcárate. Basta leer cuatro o cinco páginas, de máquina de escribir, para identificar en el texto un modo de redactar y una claridad y sencillez que define con precisión los más intrincados conceptos jurídicos, en que queda retratado lo mejor del profesor universitario y que, creo yo, se ha perdido con el tiempo. Hoy se escriben tesis infinitas, abrumadoras de datos, pero no esta clase de tesis.

Además de las conexiones anteriores, resulta que éramos vecinos en Córdoba y coincidíamos con frecuencia en misa, en el bar Turín o yendo y viniendo a casa. Mis padres, ya desaparecidos, lo trataron y lo apreciaron mucho, a él y a Carmen, su mujer, que compartía con él todo el encanto, el buen trato y la elegancia que he descrito. Los últimos años suyos me parecen un prodigio de aceptación estoica de la adversidad, de los reveses de la vida. No puede ser recordado sin emoción.

Termino con una reflexión que justifica que el texto se vierta en una publicación fiscal: no quedan apenas buenos funcionarios, de la talla de José Luis y de los técnicos fiscales de antaño. No ya porque las personas, y las generaciones, tienen algo de irrepensible, sino porque hoy día estamos ante una Administración tributaria que no se parece en nada a la que surgió a partir de los años 70.

Aquellos maestros, cuyo trato he frecuentado, no sólo tenían una gran preparación jurídica, sino un sentido del servicio público -que es servicio a la sociedad- que hoy se ve con cierto romanticismo, incluso melancolía, como todas las cosas que se han perdido, aunque no hubiera superordenadores ni algoritmos voraces. Como ya dije antes, sería impensable que cualquiera de ellos se mostrara irrespetuoso con los Tribunales de justicia o pretendiera enseñar a éstos su trabajo.

Termino. En tu caso, querido y recordado José Luis, bien podría sustituir el célebre deseo latino *sit tibi terra levis* -que la tierra te sea ligera-, por el animoso y creyente bolero: *espérame en el cielo*. Creo que tu sentido del humor lo aprobaría»

JOSE LUIS, el funcionario, recordado por ENRIQUE GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ
«JOSÉ LUIS CODES, UN PERSONAJE DE LOS QUE HACEN ÉPOCA»

«Es difícil escribir sobre una persona -que se nos ha ido- a la que queremos de corazón. En esas me veo yo, que debo lo que profesionalmente he hecho en mi vida a una persona excepcional, como José Luis Codes Anguita; podría haber sido mejor, o peor, no lo podemos saber, pero él fue quien me apoyó material y moralmente a preparar las oposiciones de Inspector Técnico Fiscal del Estado, y sobre ese pilar se construyó lo que hice después.



Era octubre de 1971. Yo venía del CETE, en Príncipe de Vergara, a coger el autobús (el 45) que me llevaba a casa. Allí estaba, en la parada, M.^a Carmen Belda Sáenz, con la que había estudiado Derecho en Granada; venía de acompañarle a la academia que estaba en Bárbara de Braganza. Ella fue la que me dijo por qué no preparas la oposición de «Jose», ***llámale, estará encantado de ayudarte. Ahí empezó todo.***

Yo no quería hacer oposiciones, así se lo dije, pero sabía que tenía que prepararme a fondo, para ejercer o para lo que fuera; y me gustaba el programa como una forma de estudiar lo que vi en la carrera –de la que se sale sabiendo un poco de todo–, con especial enfoque hacia la asignatura que prefería, el Derecho tributario (todavía no había cambiado de nombre), sin duda por culpa de quien fue el mejor profesor que tuve, Matías Cortés, autor del mejor libro de mi carrera, editado por Tecnos por primera vez (encuadernado) en noviembre de 1968.

Él me lo había dicho en octubre de 1971, cuando, atendiendo a la oferta que me hizo cuando un año antes se vino de Granada, me recibió y me indicó qué podría hacer: irme a su despacho, iniciar una carrera académica o preparar *Inspectores del Timbre*. La confluencia de esta recomendación y la total disposición de JOSÉ LUIS a facilitarme los temas de la oposición y a darme todo su apoyo me pusieron en lo que fue el comienzo de mi preparación de oposiciones, aunque yo no aceptaba el estatus de opositor.

La verdad es que fue algo especial cómo hice más las recomendaciones de quien designé “mi padre espiritual”. Él decía que para preparar oposiciones hay dos métodos: el germánico, con unos temas muy consistentes, duros de memorizar, y el fenicio, más ligero en cuanto a contenidos, pero muy esquemáticos y lógicos, cartesianismo puro, vamos. Este fue nuestro método y a los dos nos permitió sacar el número tres de nuestra respectiva oposición, ¡qué casualidad!

JOSÉ LUIS era mayor que yo; él nació en la primavera de 1945, estudió Derecho en la Complutense, donde se licenció en 1967, y al año siguiente empezó a preparar la oposición. Se presentó una vez –y suspendió– y la aprobó, a la segunda, en 1972. Recuerdo perfectamente pasar por la que entonces era la sede del TEAC, en Génova, en algunos ejercicios. A mí me parecía algo inalcanzable.

Se casó ese mismo año con M.^a Carmen Belda Sáenz y tuvieron tres hijos, José Luis, Guadalupe y Salvio. Su primer y único destino fue Córdoba, donde había una sola plaza de nuestro Cuerpo. Cuando yo aprobé mi oposición, en diciembre de 1973, hice las prácticas que nos organizaron en Madrid y le pedí irme con él, a Córdoba, a recibir su enseñanza. Las experiencias de esa instrucción son inolvidables: para mí fue una auténtica lección de cómo ejercer tan ingrata y molesta función con total corrección –va de suyo, pero hay que decirlo–, con amabilidad, con señorío, pero con mucha proximidad al contribuyente.

Parecía que había leído la Circular de la Dirección General de Rentas públicas (Inspección núm. 3) de 26 de noviembre de 1926, firmada por D. Antonio Becerril, cuando decía: «... se espera de ella (de la Inspección) que los inspectores del tributo, en su actuación, extremen la cortesía y la delicadeza y no se muestren remisos en la



deferencia y el consejo, debiendo considerar como su aspiración constante la de conseguir que en el ánimo de las personas a quienes se acerquen en cumplimiento de su difícil misión quede firmemente grabado el convencimiento de que han tratado con un caballero, dando esta palabra todo su valor, en lo que significa de cortesía honorabilidad e inteligencia».

En Córdoba desempeñó funciones en diversos puestos: inspector de cartera, vocal del TEAR Provincial, Jefe de Unidad de Inspección, Jefe de Dependencia de Recaudación y Vocal Adjunto hasta su jubilación en 2013. En su haber contó con una Resolución de 12.11.02 de la AEAT, concediéndole el **«reconocimiento por méritos relevantes, por haber contribuido profesionalmente de forma relevante a la consecución de los objetivos de la Agencia Tributaria»**.

Una faceta de JOSÉ LUIS como funcionario que hay que destacar es su afán por dedicarse a estudiar y escribir. Cuando aprobábamos la oposición se nos enseñaba que no bastaba con cumplir con nuestro trabajo para incorporarnos de verdad al Cuerpo, sino que teníamos que esforzarnos en mantener el mismo nivel intelectual y profesional que allí habíamos encontrado o, al menos, intentarlo. No bastaba con cumplir la función inspectora, sino que, sacando tiempo de nuestra vida familiar, de nuestro ocio, había que dedicar una parte importante de ese tiempo a prepararnos profesionalmente, aumentando y perfeccionando nuestros conocimientos; eso fue determinante en que el Cuerpo al que pertenecíamos alcanzara tan alto nivel intelectual y profesional. Así lo explicaba José María Álvarez del Manzano en el tomo dedicado a la quincuagésima edición de la Semana de Derecho financiero, organizada por la Fundación para la promoción de los estudios de Derecho financiero (2006), donde José Luis fue Patrono muchos años.

Él fue fiel a esa recomendación. En primer lugar, hizo el doctorado sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo relativa a la Ley de 23 de julio de 1908, sobre nulidad de los contratos de préstamos usurarios (conocida como Ley Azcárate, por quien fue su impulsor, Gumersindo de Azcárate). De otro lado, participó con ponencias y comunicaciones en varias Semanas de estudios de Derecho financiero: la XXVI (1978), la XXVIII (1980), la XXXI (1983) y la XXXII (1984). Y, además, publicó varias obras: unas sobre materias de su profesión: *El agricultor ante Hacienda* (con otros compañeros) y *Diccionario de la Ley General Tributaria* (también con otros compañeros); otra sobre la disciplina que más distinguía, *Derecho civil en versos* (con su hija Guadalupe); otra de pura diversión, *Descubrir el mundo sin conocer Madrid*; y, en fin, la más sentida, *El Atlético de Madrid. La exaltación del desconcierto*, publicada en 2006.

Sus aficiones eran de lo más normal, lectura y más lectura. Pero su pasión era el fútbol (infatigable seguidor del Atlético de Madrid) y un deporte singular, el «ping pong», que practicaba, como federado en el Club Santiago de Madrid. Así de original era él.

Llegados a este punto, es obligado completar todo lo anterior con su dedicación a la enseñanza, como Profesor Asociado en el Colegio Universitario de Derecho de Córdoba, donde daba clases de Derecho Civil, desde 1978 hasta 1999; allí tuvo



alumnos que hoy día ocupan puestos de alta relevancia en la función pública y en el sector privado.

Aquí termino mis reflexiones sobre JOSÉ LUIS, con especial recuerdo a su compañera, M.^a Carmen (casi 50 años de matrimonio), dedicando esta modesta aportación a honrar la memoria de un funcionario de categoría, un esposo y padre de familia ejemplar, un jurista riguroso, un escritor de talla y un amigo de verdad, permanentemente amable (no le recuerdo ni un mal gesto con nadie), extraordinario conversador, elegante en todas sus facetas y resistente ante la adversidad, como lo acreditó con esa maldita encefalitis que padeció, sin que saliera de su boca una queja. **Así era él, un personaje de los que hacen época.** (En Majadahonda, a 26 de octubre de 2022)

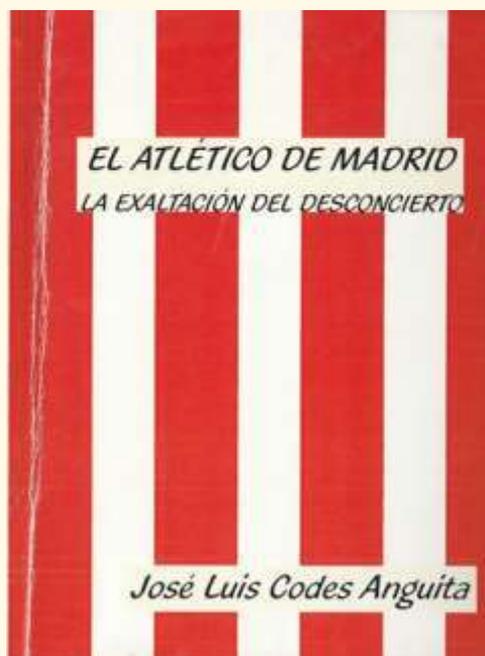
No es fácil, ciertamente es insuperable, evocar recuerdos más sentidos que los hasta aquí recogidos, de ahí que me atreva a cerrar el presente homenaje volviendo al principio, a cuando JOSE LUIS y yo, al salir cada noche de la Academia en la calle de Bárbara de Braganza, nos subíamos a mi coche, y en el curso del recorrido hasta su casa, hablábamos de todo menos de la Oposición.

Hablábamos de Córdoba, y su máximo deseo de volver a ella como Inspector, de contraer matrimonio con su novia de siempre, de su familia, de la mía, y en particular de mi padre por el que sentía franca admiración cuando comprobaba que lo recogíamos, pasadas las diez de la noche, a la salida de su lugar de trabajo.

Hablábamos de nuestra compartida afición futbolística por el Atlético de Madrid. Tampoco faltó más tarde el sentido reivindicativo en los espesos años de la reorganización administrativa que puso punto final a una etapa feliz que pensábamos casi-eterna, no sin luchar, codo con codo, una vez más David contra Goliat, mediante la ya desaparecida «Asociación Profesional de Funcionarios de la inspección Financiera y Tributaria». De la «quema» nos salvó la constitución de la «Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros» que impidió fuésemos los «Últimos de Filipinas», que hizo posible que nos mantuviéramos, «Tal como éramos»



LOS INDOMABLES: JOSE LUIS Y SU ATLÉTICO DE MADRID



SALIDA AL CAMPO

Este libro lo terminé en Martos (Jaén) en el verano de 1999, tras una temporada en que el Atlético de Madrid, en un agónico final de Liga, salvó la categoría con una inolvidable victoria sobre el Madrid.

*Pero desde aquel verano hasta hoy, **el Atleti y yo nos vimos inmersos en un quinquenio tormentoso**, desde luego que por simple coincidencia temporal, sin razón de causalidad, no vaya a incurrir el lector en el error “post hoc, ergo propter hoc” como sucedía en la antigüedad con las gentes que creían que amanecía porque los gallos cantaban.*

*Las desventuras de mi persona exigirían una explicación larga y aburrida, así que las resumiré: **tres entradas en los quirófanos; una meningitis aliada de modo diabólico con una encefalitis; y una depresión con ataques de nervios** (ahora llamados “crisis de ansiedad”) que me tuvieron sin ánimo ni ganas de coger la estilográfica hasta ahora, verano de 2006, que he acometido la escritura de nuevo.*

*En esos mismos años el Atlético de Madrid atravesó unas temporadas en cuyo detalle si deseo extenderme algo más porque las entiendo como un resumen de la azarosa historia del club; de un lado, un hecho inédito en las crónicas del fútbol español de todos los tiempos (por decisión judicial se nombró Presidente a un **jinspector de Hacienda!** que cumplía la doble función de gestionar la entidad y de vigilar que todo se hiciera con arreglo a la fiscalidad vigente); y de otro, un descenso a segunda División, entrada en trance de desaparición, permanencia dos temporadas en el “infierno” de la segunda... Pero todo ello queda para el “segundo tiempo” de esta obra ...»*



CAPILLA DE SAN BARTOLOME

[https://es.wikipedia.org/wiki/Capilla_de_San_Bartolom%C3%A9_\(C%C3%B3rdoba\)](https://es.wikipedia.org/wiki/Capilla_de_San_Bartolom%C3%A9_(C%C3%B3rdoba))



CAPILLA DE SAN BARTOLOMÉ, en la calle Averroes (Córdoba) / Actualmente anexa al edificio de la Facultad de Filosofía y Letras de la UCO

Autor: [Martin Furtschegger](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution 3.0 Unported](#)

SUMARIO (desglosado)

Información FISCAL

Número 18 / SEPTIEMBRE-OCTUBRE 2022

Pág.

PRESENTACIÓN

«TAL COMO ÉRAMOS» (Recordando a José Luis Codes Anguita) 3

«UN PASEO POR LA CIUDAD DE CÓRDOBA» - Índice de imágenes...

Índice de imágenes:

01. Estatua de Maimónides..... portada	07. Baños árabes de Santa María..... 56
02. Capilla de San Bartolomé..... 12	08. Plaza de la Corredera..... 90
03. Los Triunfos de San Rafael..... 34b	09. Patios cordobeses..... 112
04. Templo romano de Claudio Marcelo..... 50	10. Zoco municipal Casa de las Bulas..... 156
05. Cristo de los faroles..... 53	11. Torre de la Malmuerta..... 176b
06. Caimán del Santuario de la Fuensanta..... 54	12. Sotos de la Abolafia..... 184b

SUMARIO (con resúmenes)13



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL):35

SEPTIEMBRE, 2022.....35

I.1 Normas publicadas (Analizadas):35

- **Ley 16/2022, de 5 de septiembre**, de reforma del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, para la transposición de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre determinados aspectos del Derecho de sociedades (Directiva sobre reestructuración e insolvencia) (BOE 214/2022, de 6 de septiembre).....35

[Disposición 14580 del BOE núm. 214 de 2022](#)

- **Ley 17/2022, de 5 de septiembre**, por la que se modifica la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación (BOE 214/2022, de 6 de septiembre)37

[Disposición 14581 del BOE núm. 214 de 2022](#)

- **Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre**, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente



el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles (BOE 227/2022, de 21 de septiembre)49

[Disposición 15354 del BOE núm. 227 de 2022](#)



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL):	51
SEPTIEMBRE 2022	51
Normas publicadas (Reseña)	51
A) CCAA (Régimen Común).....	51
B) CCAA (Régimen Foral).....	52



III. LEGISLACIÓN UNIÓN EUROPEA (FISCAL):	55
Normas publicadas (Reseña)	55



IV. JURISPRUDENCIA INTERNA:	57
SEPTIEMBRE, 2022	57
A) SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)	57

→ Ley General Tributaria.....57

- 1.^a **SENTENCIA 1123/2022** [12.09.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2^a (Rec.4078/2020) Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda57

RESUMEN: Condición de sucesora (art 39 LGT) de las deudas tributarias del causante en el caso de un legado de parte alícuota de la herencia: inexistencia por imposibilidad de hacer efectivo el legado. Inexistencia de herencia yacente.

- 2.^a **SENTENCIA 1142/2022** [15.09.2022] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2^a (Rec.5684/2020) Ponente: Isaac Merino Jara.....63

RESUMEN: En las circunstancias concurrentes en el presente recurso, manteniéndose el acuerdo de declaración de responsabilidad por parte de la RTEAC pero habiéndose ordenado un nuevo requerimiento de pago a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada, retroactivamente, la reducción prevista en el artículo 188.3 LGT, que no estaba vigente al



tiempo de dictarse el acuerdo de derivación, la validez de este no se ve afectada, puesto que el procedimiento ya está finalizado.

<ul style="list-style-type: none"> ▪ 3.ª SENTENCIA 1197/2022 [27.09.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5625/2020) Ponente: Rafael Toledano Cantero66 RESUMEN: Ejecución de resoluciones económico-administrativas que estiman en parte las reclamaciones formuladas frente a actos derivados de actuaciones inspectoras que han sido anulados por razones materiales o de fondo. Aplicación del plazo de un mes previsto en los arts. 239.3 LGT y 66.2 RGRVA. Desestimación. 	
<ul style="list-style-type: none"> → Impuesto sobre el Valor Añadido.....78 ▪ SENTENCIA 1192/2022 [27/09/2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5052/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero.78 RESUMEN: Resolución contrato de permuta; solicitud de devolución de ingreso indebido. Estimación. 	
<ul style="list-style-type: none"> → Cánones.....84 ▪ SENTENCIA 1143/2022 [15.09.2022]. Tribunal Supremo.Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2423/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda85 RESUMEN: La competencia para adoptar la resolución aprobatoria de la tarifa de utilización del agua y del canon de regulación corresponde al presidente de la Confederación Hidrográfica. El "presupuesto del ejercicio correspondiente" que había de tenerse en consideración para cuantificar el canon de regulación y las tarifas de utilización del agua, a la que aludía el Reglamento Dominio Público Hidráulico antes de la modificación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, era el del último ejercicio cerrado, en el momento de proceder a su aprobación. 	
B) SENTENCIAS (Reseñas).....86	
<ul style="list-style-type: none"> → Ley General Tributaria.....86 ▪ SENTENCIA. 1117/2022 [06.09.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5706/2020) Ponente: Rafael Toledano Cantero.87 RESUMEN: Devengo de intereses de demora derivado de la declaración de concurso. Artículo 26 LGT. La anulación de la providencia de apremio no conlleva el efecto de impedir el devengo de intereses de demora. Desestimación. 	
<ul style="list-style-type: none"> → Tasas.....88 ▪ SENTENCIA 1198/2022 [27.09.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.387/2021) Ponente: Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.88 RESUMEN: Tasa ocupación dominio local. Delimitación del tipo de gravamen. No ha lugar. 	
	
V. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:....91	
AGOSTO-SEPTIEMBRE, 202291	



I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	91
MES: SEPTIEMBRE	91
<u>Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)</u>	91
■ IVA. 1ª STJUE - Asunto C-227/21. Sala Cuarta. ST. 15.09.2022	91
«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Derecho a la deducción del IVA soportado - Venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos - Vendedor que es objeto de un procedimiento de insolvencia -Práctica nacional consistente en denegar al comprador el derecho a deducción debido a que tenía o debería haber tenido conocimiento de las dificultades del vendedor para abonar el IVA repercutido - Fraude y abuso de Derecho - Requisitos»	
→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS	
«¿Debe interpretarse la Directiva [del IVA], en relación con el principio de neutralidad fiscal, en el sentido de que se opone a una práctica de las autoridades nacionales en virtud de la cual se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado cuando este, al adquirir unos bienes inmuebles, sabía (o debería haber sabido) que el transmitente, debido a su situación de insolvencia, no ingresaría (o no podría ingresar) el IVA en [la Hacienda Pública]?»	
■ IVA. 2ª STJUE – Asunto C-235/21. Sala séptima. ST.29.09.2022	98
«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE - Artículo 203 - Contrato de venta y arrendamiento financiero - Persona deudora del pago del IVA - Posibilidad de asimilar un contrato escrito a una factura »	
→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS	
«1) ¿Es necesario que un contrato escrito contenga todas las menciones prescritas para una factura en el capítulo 3 ("Facturación") [del título XI] de la Directiva [2006/112] para poder considerarlo "factura" en el sentido del artículo 203 de [esta Directiva]?	
En caso de respuesta negativa:	
2) ¿Cuáles son las indicaciones o las circunstancias en virtud de las cuales, en cualquier caso, un contrato escrito puede tener (asimismo) la consideración de factura que genera la obligación de pagar el IVA en el sentido del artículo 203 de la Directiva [2006/112]?	
O, más concretamente,	
3) ¿Puede tener la consideración de factura en el sentido del artículo 203 de la Directiva [2006/112] un contrato escrito, celebrado por dos sujetos pasivos del IVA, que tiene por objeto una entrega de bienes o una prestación de servicios, cuando de dicho contrato se desprenda una voluntad expresa y objetivamente reconocible del vendedor o del prestador de servicios, en calidad de parte contratante, de emitir una factura relativa a una operación concreta, que permita al adquirente presumir razonablemente que puede deducir, sobre la base de la misma, el IVA soportado?»	
■ IVA. 3ª STJUE - Asunto 330/21. Sala. Octava. ST.22.09.2002	101



«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 98 - Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido de IVA a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios - Anexo III, punto 14 - **Concepto de "derecho de utilizar instalaciones deportivas"** - Gimnasios - Acompañamiento individual o grupal»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Debe interpretarse el artículo 98, apartado 2, de la Directiva [del IVA], en relación con su anexo III, punto 14, en el sentido de que el derecho de utilizar instalaciones deportivas queda sujeto únicamente al tipo reducido del IVA, si en tal marco no se presta acompañamiento individual ni acompañamiento en grupo?»

II. SENTENCIAS (Reseñas) 106

AGOSTO – SEPTIEMBRE 106

1. Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]..... 106

■ IVA. 1ª STJUE. **Asunto C-267/21. Sala Décima. ST.01.08.2022**..... 106

«Procedimiento Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE - Artículo 56 - Prestación de servicios de seguros - Lugar de conexión a efectos fiscales - Servicios de tramitación y liquidación de siniestros prestados por terceras sociedades en nombre y por cuenta de un asegurador»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«En la interpretación del artículo 59 de la Directiva [2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8], ¿pueden incluirse los servicios de tramitación y liquidación de siniestros prestados por sociedades [colaboradoras] para una sociedad aseguradora, en nombre y por cuenta de esta última, en la categoría de servicios de asesores, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otros servicios análogos, así como el tratamiento de datos y el suministro de información?»

■ IVA. 2ª STJUE. **Asunto C-294/21. Sala Primera. ST.01.08.2022**..... 107

«Procedimiento Impuestos - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 77/388/CEE - Artículo 2, apartado 1 - Ámbito de aplicación - Operaciones imponibles - Artículo 9, apartado 2, letra b) - Lugar de prestación del servicio de transporte - Cruceros por el río Mosela - Río sujeto al régimen de condominio»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Se aplica(n) a los servicios de transporte de pasajeros prestados por un proveedor de servicios establecido en Luxemburgo el artículo 2, apartado 1, de la [Sexta Directiva] [...] y/o el artículo 9, apartado 2, letra b), de [dicha] Directiva [...], conduciendo la aplicación de dicho(s) artículo(s) a la tributación en Luxemburgo en concepto de IVA de los servicios de que se trata, cuando su prestación se lleva a cabo dentro de un condominio, definido [en el Tratado de 19 de diciembre de 1984], como un territorio común sobre el cual ejercen la soberanía compartida el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania, respecto al cual ambos Estados no han celebrado, en materia de



recaudación del IVA por las prestaciones de servicios de transporte, convenio alguno con arreglo al artículo 5, apartado 1, [de ese] Tratado?»

■ IVA. 3ª STJUE. **Asunto C-98/21. Sala Séptima. ST.08.09.2022** 108

«Procedimiento - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE -Artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, 167 y 168, letra a) - Deducción del impuesto soportado -Concepto de "sujeto pasivo" - Sociedad holding - Desembolsos vinculados a una aportación social en especie a filiales - No integración de los desembolsos en los gastos generales - Actividades de las filiales en su mayor parte exentas del impuesto»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) En unas circunstancias como las del procedimiento principal, ¿debe interpretarse el artículo 168, letra a), [de la Directiva del IVA,] en relación con el artículo 167 [de dicha Directiva], en el sentido de que una sociedad holding de gestión que realiza para sus filiales operaciones gravadas por las que se repercute el IVA tiene derecho a deducir el impuesto soportado también por las prestaciones obtenidas de terceros y cedidas a sus filiales a cambio de una participación en sus beneficios generales, aunque las prestaciones por las que se soporta el IVA obtenidas no guarden una relación directa e inmediata con las propias operaciones de la sociedad holding, sino con las actividades (en gran medida) exentas de sus filiales, no tengan incidencia en el precio de las operaciones sujetas al impuesto (y realizadas para las filiales) y no formen parte de los gastos generales de la actividad económica propia de la sociedad holding?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿constituye un abuso de derecho en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [...] que una sociedad holding de gestión se "interponga" en la obtención de prestaciones por sus filiales de tal manera que obtenga por sí misma las prestaciones por las que las filiales no tendrían derecho a deducción si las obtuviesen directamente, se las ceda a sus filiales a cambio de una participación en sus beneficios y, por último, acogándose a su condición de sociedad holding de gestión, reclame su derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado por las prestaciones obtenidas, o puede justificarse este tipo de interposición por razones no fiscales, aunque la deducción íntegra sea, de por sí, incoherente con el sistema y genere una ventaja competitiva a favor de las estructuras de holding frente a las empresas de un solo nivel? »

2. Unión Aduanera [IVA] 110

■ STJUE. **Asunto C-368/21. Sala Novena. ST.08.09.2022** 110

«Procedimiento Unión aduanera - código aduanero de la Unión - Reglamento (UE)n.º 952/2013 - Lugar de nacimiento de la deuda aduanera - Impuesto sobre el valor añadido(IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 30 - Artículo 60 - Artículo 71, apartado 1 - Devengo y exigibilidad del IVA a la importación - Lugar de nacimiento de la deuda tributaria - Constatación de infracción de la legislación aduanera de la Unión - Determinación del lugar de importación de los bienes - Medio de transporte matriculado en un tercer país e introducido en la Unión Europea infringiendo la normativa aduanera»





VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA:	113
Dirección General de Tributos (Ministerio de Hacienda y Función Pública).....	113
JULIO, 2022	113
«Consultas vinculantes»	113
→ IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)	113
✓ IRPF 1ª Consulta Vinculante V1678-22 (14.07.2022)	113
■ El consultante expone que: como autónomo ha estado de baja por enfermedad percibiendo la prestación por incapacidad temporal de la Seguridad Social.	
■ El consultante manifiesta que: durante el período de baja, la Mutua correspondiente se hizo cargo de las cotizaciones al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.	
■ El consultante pregunta: ¿Qué incidencia tiene en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el pago de las cotizaciones del autónomo por parte de la mutua correspondiente durante dicha situación de incapacidad temporal?	
✓ IRPF 2ª Consulta Vinculante V1697-22 (15.07.2022)	114
■ La consultante expone que: en junio de 2020 tropezó en la vía pública, por una baldosa en mal estado, sufriendo diversos daños personales, por lo que presentó una reclamación al Ayuntamiento de la localidad solicitando una indemnización de 5.000€ por los daños sufridos.	
■ La consultante manifiesta que: en mayo de 2022 recibe resolución estimatoria reconociéndole la indemnización solicitada.	
■ La consultante pregunta: La indemnización de referencia: ¿cómo tributa en el IRPF?	
✓ IRPF 3ª Consulta Vinculante V1766-22 (26.07.2022)	114
■ El consultante expone que: va a actuar como validador de operaciones en redes de cadenas de bloques de criptoactivos mediante el proceso conocido como «staking».	
■ El consultante pregunta: ¿Cómo tributan las recompensas obtenidas en criptoactivos a través del "staking"?	
■ El consultante manifiesta que: para operar como validador de redes de cadenas de bloques o «blockchain», es necesario tener un software determinado y bloquear «fondos» durante un periodo de tiempo. Por dicha actividad será recompensado con criptomonedas Ethereum.	
→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)	116
✓ IVA 1ª Consulta Vinculante V1661-22 (11.07.2022)	116
■ El consultante expone que: pretende adquirir un bien de interés cultural en estado ruinoso a otra entidad.	
■ El consultante pregunta:	



- ¿Está sujeta la operación descrita?, y, en su caso, ¿estará exenta?
- ¿Qué tipo impositivo será aplicable de estar sujeta y no exenta la operación de referencia?

✓	IVA 2ª Consulta Vinculante V1663-22 (11.07.2022)	121
	■ La consultante expone que: es la entidad dominante de un grupo que desarrolla su actividad en el sector del transporte de viajeros.,	
	■ La consultante manifiesta que: una parte de su negocio está relacionada con la adquisición y explotación de licencias de VTC.	
	■ La consultante pregunta: ¿La transmisión de estas licencias, sin ir acompañada de otros elementos, se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido?	
✓	IVA 3ª Consulta Vinculante V1665-22 (11.07.2022)	123
	■ La consultante expone que: desarrolla aplicaciones informáticas en el ámbito de la contabilidad y facturación.	
	■ La consultante pregunta: ¿Cómo debe procederse en el caso de que por error se consigne como fecha de emisión en una factura una fecha posterior a la real de emisión?	
✓	IVA 4ª Consulta Vinculante V1707-22 (15.07.2022)	124
	■ El consultante expone que: va a realizar obras en el jardín de su vivienda.	
	■ El consultante manifiesta que: las obras a realizar consistirán en nuevo sistema de drenaje, nivelación del terreno con aportación de tierra adecuada, plantación de césped y plantas y un sistema de riego entre otras.	
	■ El consultante pregunta: ¿Es aplicable a las obras reseñadas el tipo impositivo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido?	
✓	IVA 5ª Consulta Vinculante V1709-22 (15.07.2022)	127
	■ La consultante expone que: que presta servicios de asistencia social y está incluida en el artículo V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos firmado el 3 de enero de 1979	
	■ La consultante manifiesta que: recibe donaciones de productos de diversa índole de empresarios y profesionales establecidos en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.	
	■ La consultante pregunta: ¿Es de aplicación a las donaciones de productos consultadas lo dispuesto en la regla 3.ª, del apartado Tres del artículo 79 y el apartado Cuatro del artículo 91, ambos de la Ley 37/1992?	
▶	AGOSTO, 2022	129
A)	« Consultas vinculantes » (INCLUSIÓN DE PARTICULARES)	129
→	LEY GENERAL TRIBUTARIA	129
✓	LGT. Consulta Vinculante V1862-22 (04.08.2022)	129
	■ La consultante expone que: tiene nacionalidad española y es trabajadora en el Banco Europeo de Inversiones con Sede en Luxemburgo	



■ **La consultante manifiesta que:** tiene una cuenta de ahorro en una entidad bancaria y un plan de pensiones oficial del Banco Europeo de Inversiones.

■ **La consultante pregunta:** ¿Está obligada la interesada a presentar la Declaración informativa del 720?

→ IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF) 131

✓ IRPF **Consulta Vinculante V1841-22** (02.08.2022) 131

■ **El consultante expone que:** El consultante, junto con el otro copropietario, vuelve a residir, de forma habitual, en la vivienda que, adquirida en proindiviso, vino constituyendo la vivienda habitual de ambos hasta que por motivos laborales se trasladaron al extranjero, motivo por el cual la arrendaron.

■ **El consultante manifiesta que:** al volver a España hace dos años se recuperó el inmueble como residencia habitual de ambos, una vez finalizado el contrato de arrendamiento.

■ **El consultante pregunta:** Si el inmueble tiene la consideración de vivienda habitual para ellos a efectos de poder aplicar las correspondientes deducciones y exenciones en el IRPF.

→ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 133

✓ IS. 1ª **Consulta Vinculante V1863-22** (04.08.2022) 133

■ **El consultante expone que:** La persona física consultante (PF1) es socio al 70% y administrador único de la entidad A, dedicada al desarrollo de actividades odontológicas. El resto del accionariado está compuesto por PF2, PF3 y PF4, a razón de un 10% cada uno de ellos. Tanto PF1 como PF2 son odontólogos, realizando servicios a la sociedad constituida. Dicha sociedad cuenta y ha contado desde su constitución con más profesionales odontólogos tanto en plantilla (con relación laboral) como con relaciones mercantiles (profesionales autónomos que desarrollan servicios análogos).

■ **El consultante manifiesta que:** sociedad en cuestión posee medios propios de producción, tanto materiales, técnicos y humanos desde su constitución más que suficientes para el desarrollo de su actividad. Dentro de los empleados, existen odontólogos, higienistas, y otras categorías que desarrollan actividades que generan ingresos diferentes a los de los profesionales propiamente dichos, como son limpiezas de boca, toma de medidas, sellado de fisuras etc. De igual forma, la sociedad tiene anualmente gastos y adquisiciones de muy distinta índole para el desarrollo de su actividad por importes muy significativos.

■ **El consultante pregunta:** ¿Cuál es el método de valoración que se debe utilizar en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2021 y siguientes, y en las declaraciones de la renta de los futuros ejercicios?

✓ IS. 2ª **Consulta Vinculante V1873-22** (08.08.2022) 134

■ **La consultante expone que:** es una sociedad profesional dedicada a la prestación de distintas actividades profesionales.



■ **La consultante manifiesta que:** va a proceder a la venta de una unidad de negocio consistente en una actividad profesional que va a generar un beneficio, manteniendo el resto de actividades.

■ **La consultante pregunta:** teniendo en cuenta la operativa descrita, el beneficio procedente de la venta de dicha unidad de negocio, ¿debería formar parte de la retribución de los socios profesionales de acuerdo con lo previsto en el artículo 18.6 b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, por cuanto establece que dicha retribución será de mercado cuando no sea inferior al 75% del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios en el caso de que:

- El producto de la venta de la unidad de negocio suponga más del 25% de los ingresos de la entidad
- El producto de la venta de la unidad de negocio suponga menos del 25% de los ingresos de la entidad?

✓ **IS. 3ª Consulta Vinculante V1856-22 (03.08.2022) 136**

■ **La consultante expone que:** La entidad consultante es una asociación privada sin ánimo de lucro constituida al amparo de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación e inscrita en el correspondiente registro.

De acuerdo con el artículo 1 de sus estatutos, «a asociación tiene como fin exclusivo la promoción o práctica de una o varias modalidades deportivas y la participación en actividades o competiciones en el ámbito federado». De acuerdo con el artículo 1 de sus estatutos, «la asociación tiene como fin exclusivo la promoción o práctica de una o varias modalidades deportivas y la participación en actividades o competiciones en el ámbito federado».

■ **La consultante manifiesta que:** realiza a día de hoy las siguientes actividades,

1ª) Entrenamientos a socios

La asociación consultante imparte sesiones de entrenamiento deportivo, tanto de natación como de carrera a pie, dirigidos exclusivamente a sus socios y orientados a la competición deportiva federada.

2ª) Organización de travesías en aguas abiertas

La asociación consultante organiza actualmente dos travesías al año en aguas abiertas, a las cuales pueden inscribirse tanto los socios como personas no socias.

En ellas se cobra una inscripción a los participantes que incluye el derecho a participar en la prueba, así como también seguro de accidentes, ambulancia, servicios médicos y avituallamiento, tras la finalización de la misma.

Además, existen una serie de patrocinadores que aportan cantidades a cambio de publicidad, el día y en el lugar donde se desarrolla la prueba, a través de roll-ups, photocall y folletos publicitarios que se entregan a los participantes.

Unido a lo anterior, para la realización de la prueba, se contratan los servicios de medición de los tiempos de los nadadores a través de chips, a una empresa ajena.



Por último, añadir que también se contratan servicios de publicidad del evento y se adquieren materiales varios para posibilitar su organización, tales como trofeos, medallas, roll-ups, avituallamiento, carpas, mesas y otros elementos de infraestructuras móviles.

3ª) Entrenamientos de natación a alumnos de una escuela de azafatos de vuelo

Otra de las actividades que desarrolla la asociación consultante son entrenamientos de natación dirigidos a los alumnos de una escuela de azafatos de vuelo para su preparación a las pruebas de acceso a dicha profesión. Estos servicios los contrata directamente la escuela de azafatos con la consultante para cada curso que necesita impartir.

4ª) Posibilidad de impartir sesiones de natación esporádicas tanto a socios como a no socios.

Por último, y pese a que actualmente no desarrolla esta actividad, la asociación consultante se está planteando la posibilidad de impartir sesiones de tecnificación en natación, esporádicamente, dirigidas tanto a socios como a personas no socias.

De modo que, de conformidad con las actividades expuestas, actualmente los ingresos de la asociación proceden de las siguientes fuentes:

- 1.- Cuotas de los socios.
- 2.- Material deportivo como equipación del club (voluntario para los socios que lo solicitan).
- 3.- Inscripciones a las travesías.
- 4.- Cursos de entrenamiento a alumnos de una escuela de azafatos de vuelo.
- 5.- Patrocinios.
- 6.- Subvenciones públicas.

■ **La consultante pregunta:**

1º. Qué significa estar parcialmente exento del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el artículo 9.2 y 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2º. Qué se considera, de entre las actividades que el club realiza, actividad económica a efectos de la tributación del Impuesto de Sociedades.

✓ **IS. 4ª Consulta Vinculante V1880-22 (09.08.2022) 138**

■ **La consultante expone que:** es poseedora del 36,49% de la entidad mercantil P. La entidad P es una entidad dedicada a la producción de energía eólica, que viene explotando y comercializando el producto desde hace varios ejercicios.

■ **La consultante manifiesta que:** ha procedido a la venta de las participaciones que poseía de la entidad P, las cuales constituían su único activo.

■ **La consultante pregunta:** ¿es aplicable la exención del 95% prevista en el artículo 21.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, a la ganancia generada por la transmisión de las participaciones en la entidad P.?



✓ **IS. 5ª Consulta Vinculante V1878-22** (09.08.2022) 140

■ **La consultante expone que:** el 30 de diciembre de 2021 la consultante ha percibido una cantidad en concepto de subvención, si bien la resolución de concesión no ha sido notificada y publicada hasta enero de 2022. De acuerdo con la citada resolución, la ayuda no será firme y no reintegrable hasta que se cumplan la totalidad de los requisitos y obligaciones previstas en la misma, disponiéndose un plazo de cuatro meses desde su publicación para acreditar la aplicación de las cantidades recibidas al destino establecido en la convocatoria.

■ **La consultante manifiesta que:** en su caso particular la totalidad de la subvención se destinará a la compensación de los gastos fijos incurridos entre el 1 de marzo de 2020 y el 30 de septiembre de 2021.

■ **La consultante pregunta:** ¿Sería correcta la imputación de la ayuda recibida en el ejercicio 2022, ejercicio en que la resolución de concesión ha sido publicada y notificada?

✓ **IS. 6ª Consulta Vinculante V1881-22** (09.08.2022) 141

■ **La consultante expone que:** tiene por objeto prestar servicios de consultoría, asesoramiento, asistencia y representación a consumidores y otros en sus pretensiones ante instancias judiciales o extra-judiciales. En el ámbito financiero de su actividad habitual, la entidad reconoce los trabajos en curso (pleitos, reclamaciones, procedimientos promovidos por cuenta de sus clientes) en forma de existencias en su Balance de Situación.

■ **La consultante manifiesta que:** los criterios para determinar los honorarios que aplica la entidad se resumen de la siguiente forma: - regla general de fijación de honorarios: porcentaje de la cuantía de la reclamación; - regla general en relación con las costas: si el procedimiento finaliza con condena en costas en favor de los clientes y se reconoce judicialmente a éstos la cantidad reclamada, dichas costas se atribuyen como mayores honorarios. En caso contrario, la entidad consultante asume el importe de las costas como mayores costas del procedimiento seguido.

El cliente conoce y consiente desde el inicio la circunstancia de no percibir cantidad alguna hasta el término del procedimiento, de igual manera que la entidad consultante tampoco cobra honorario alguno hasta dicho momento. Además, ambas partes son conscientes y aceptan un horizonte temporal que normalmente se extiende más allá del año.

En cuanto al reconocimiento contable de los ingresos, la entidad sigue los criterios contables fijados en la NRV 14 apartado 3 del Plan General de Contabilidad, e imputa dichos ingresos a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de conformidad con el criterio contable, esto es, a medida que se van reconociendo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, a pesar de no haberse cobrado los mismos. Es decir, la entidad imputa como ingresos devengados en su Cuenta de Resultados una porción de los honorarios que espera obtener de los procedimientos en los que interviene, aun cuando el derecho a cobrar los mismos, así como su cuantía, está condicionado al éxito del procedimiento iniciado, al contenido de la estimación y a los intereses de demora y costas devengados, en su caso, a su favor.



El importe de estos ingresos por prestación de servicios se reconoce en tanto en cuanto pueden ser estimados con fiabilidad, sin perjuicio de las correspondientes modificaciones de dichas estimaciones a medida que el servicio se va prestado, de conformidad al criterio emanado del Informe del ICAC de 17 de septiembre de 2015.

■ **La consultante pregunta:** ¿los criterios de imputación temporal previstos en el artículo 11.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, pueden aplicarse por la entidad consultante a las rentas procedentes de los ingresos derivados de los procedimientos en los que media un lapso temporal de más de un año desde el inicio del devengo o reconocimiento contable parcial de sus honorarios, hasta que su cobro puede exigirse?

→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 143

✓ **IVA 1ª Consulta Vinculante V1853-22 (03.08.2022)** 143

■ **El consultante expone que:** consultante demandó a un ayuntamiento por impago de unos servicios.

■ **El consultante manifiesta que:** llegó con el Ayuntamiento a un acuerdo extrajudicial el que se fijó la cantidad a pagar por los servicios prestados-

■ **El consultante pregunta:** La cantidad a pagar. ¿está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido?

✓ **IVA 2ª Consulta Vinculante V1892 (16.08.2022)** 144

■ **La consultante expone que:** es persona física que va a adquirir un solar de una cooperativa de viviendas que la misma había adquirido para construir un edificio de viviendas en el mismo para destinarlas a la cesión de uso para sus socios.

■ **La consultante manifiesta que:** la cooperativa de viviendas, una vez obtenida la licencia de obras y antes de iniciar las obras de construcción de la edificación, decidió no realizar el proyecto y poner a la venta el solar.

■ **La consultante pregunta:** ¿la transmisión del solar se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido?

✓ **IVA 3ª Consulta Vinculante V1896-22 (16.08.2022)** 146

■ **La consultante expone que:** es una empresa pública cuyo objeto es la explotación de las líneas de red del metro. Todos los viajeros deben, antes de iniciar su viaje, estar provistos de un título de transporte válido acorde con el trayecto que van a realizar, de tal forma que la falta de título de transporte válido será sancionada con el pago de una multa cuyo importe puede ser de 40 euros en caso de pago inmediato o si se abona en el plazo máximo de 15 días desde su imposición, o bien 80 euros, cuando no se den dichas circunstancias. Dichos importes se cobran por la consultante.

■ **La consultante manifiesta que:** el documento emitido en el que se impone la sanción tiene la consideración de título de transporte válido para el día su emisión y para cualquier zona de la red de metro que explota la consultante.

■ **La consultante pregunta:** ¿Está sujeta la multa descrita al Impuesto sobre el Valor Añadido?



B) Consultas vinculantes (RESEÑA)	149
→ IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)	149
✓ IRPF 1ª Consulta Vinculante V1830-22 (02.08.2022).....	149
■ La consultante expone que: ha enajenado su vivienda habitual el 14 de noviembre de 2018, habiendo formalizado un contrato de compra de su nueva vivienda habitual en construcción en marzo de 2018	
■ La consultante manifiesta que: la fecha de entrega prevista se fijó para finales de 2019, no obstante, a fecha 25 de enero de 2021 aún no se ha producido.	
■ La consultante pregunta: ¿Qué requisitos han de cumplirse para poder aplicarse la exención por reinversión en vivienda habitual?	
✓ IRPF 2ª Consulta Vinculante V1832-22 (02.08.2022)	150
■ El consultante expone que: adquirió un solar en mayo de 2019 para la construcción de su futura vivienda habitual.	
■ El consultante manifiesta que: En agosto de 2020 ha enajenado su anterior vivienda habitual obteniendo una ganancia patrimonial. Debido a retrasos administrativos en la concesión de la licencia de obras, no podrá reinvertir el resto del importe obtenido en el plazo de los dos años siguientes a la enajenación.	
■ El consultante pregunta: ¿Resulta de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual?	
✓ IRPF 3ª Consulta Vinculante V1833-22 (02.08.2022)	150
■ La consultante expone que: ha enajenado su vivienda habitual en febrero de 2021 obteniendo una ganancia patrimonial.	
■ La consultante manifiesta que: su intención de reinvertir el importe obtenido en una nueva vivienda en construcción. Las obras comenzaron en noviembre de 2020, no obstante, hubo un retraso en la concesión de permisos de obra, y por ello, la entrega de la vivienda está prevista para septiembre de 2023.	
■ La consultante pregunta: ¿Qué requisitos han de cumplirse para poder aplicarse la exención por reinversión en vivienda habitual?	
→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	151
✓ IVA 1ª Consulta Vinculante V1817-22 (01.08.2022).....	151
■ La consultante expone que: como comunidad de propietarios ha contratado la ejecución de unas obras a una determinada empresa.	
■ La consultante manifiesta que: dichas obras consisten en el vallado de la piscina y en la reparación de la pista de pádel, de los aseos y el muro de la piscina, de determinadas rampas y escaleras y de las filtraciones de agua producidas en el garaje mediante la impermeabilización del mismo.	
■ La consultante pregunta: ¿será de aplicación el tipo impositivo reducido a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en las citadas obras?	
✓ IVA 2ª Consulta Vinculante V1819-22 (01.10.2022)	151



■ **La consultante expone que:** i) es una entidad mercantil titular de un régimen de perfeccionamiento activo debidamente autorizado por las autoridades aduaneras (con anterioridad, del régimen de transformación bajo control de la Aduana, que en la actualidad no supone un régimen aduanero); ii) realiza unas operaciones de transformación de la materia prima que llega a España y se vincula a dicho régimen. Dicha materia prima, así como el producto resultante es, en todo caso, propiedad de una empresa suiza del mismo grupo.

■ **La consultante manifiesta que:** Una vez realizadas las operaciones anteriores, las mercancías son despachadas a consumo como consecuencia de la ultimación del régimen, apareciendo la consultante en la documentación aduanera pertinente como importador. Posteriormente, la consultante repercute dichas cuotas del IVA soportadas con motivo de las importaciones a la entidad suiza, propietaria de las mercancías.

■ **La consultante pregunta:** sobre la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en las importaciones mencionadas y si, en caso, de corresponder al consultante, se puede deducir las cuotas del impuesto devengadas en la importación.

✓ **IVA 3ª Consulta Vinculante V1825-22** (01.08.2022) 152

■ **El consultante expone que:** es persona física, empresario o profesional autónomo, que adquirió un vehículo industrial en 2021.

■ **El consultante manifiesta que:** se ha visto obligado a cesar en su actividad y a poner en venta el mencionado vehículo.

■ **El consultante pregunta:** ¿la venta del vehículo estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en caso afirmativo, qué las implicaciones se derivan de la misma?

✓ **IVA 4ª Consulta Vinculante V1827-22** (01.08.2022) 152

■ **La consultante expone que:** es una persona física con residencia habitual en la Ciudad Autónoma de Ceuta que ha adquirido determinados bienes en el territorio de aplicación del impuesto para transportarlos a territorio ceutí. Dichas adquisiciones las efectuó en febrero de 2020.

■ **La consultante manifiesta que:** por motivo de la crisis sanitaria y el estado de alarma por motivo del virus COVID-19, no pudo transportar los bienes hacia Ceuta dentro del plazo previsto para ello, habiéndole comunicado el establecimiento comercial en donde adquirió los bienes que dicho plazo ha expirado.

■ **La consultante pregunta:** ¿Qué requisitos han de cumplirse y cuál es el procedimiento a seguir para obtener para la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en las compras realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto?

✓ **IVA 5ª Consulta Vinculante V1837-22** (02.08.2022) 153

■ **El consultante expone que:** ejerce una actividad agrícola. En 2021, cuando determinaba el rendimiento neto de la actividad y tributaba por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA adquirió una máquina sembradora.



■ **El consultante manifiesta que:** en 2022, ha pasado a determinar el rendimiento neto por el método de estimación directa simplificada y tributar por el régimen general del IVA.

■ **El consultante pregunta:** ¿En qué forma ha de practicar, tanto en 2021 como en 2022, la amortización de la máquina sembradora?

✓ **IVA 6ª Consulta Vinculante V1885-22** (09.08.2022) 153

■ **La consultante expone que:** se dedica a la adquisición, urbanización, promoción y construcción de bienes inmuebles para su venta, alquiler y explotación-

■ **La consultante manifiesta que:** entró en concurso voluntario de acreedores en 2014, respecto del que se formuló una propuesta de convenio que fue aprobada mediante sentencia en enero de 2016.

■ **La consultante pregunta:** ¿debe aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley 37/1992 a la entrega de un bien inmueble, suelo edificable, que realice por importe superior a la deuda pendiente en convenio?

✓ **IVA 7ª Consulta Vinculante V1891-22** (16.08.2022) 154

■ **Los consultantes exponen que:** son siete hermanos que han heredado de su madre un tercio de dos locales comerciales destinados al arrendamiento. Dicha participación había sido, a su vez, disfrutada en usufructo por la madre como consecuencia de la herencia de su cónyuge. Los otros dos tercios corresponden, respectivamente, a los dos hermanos de dicho cónyuge, también como fruto de una herencia que no se ha dividido. La empresa arrendataria emitía una factura separada a cada uno de los tres propietarios, por un tercio del alquiler cada una, presentando la madre las declaraciones liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido en nombre propio.

■ **Los consultantes manifiestan que:** a los siete herederos se les ha indicado que deben constituir una comunidad de bienes para declarar el Impuesto correspondiente al arrendamiento del tercio de los locales cuya titularidad les corresponde.

■ **Los consultantes preguntan:** ¿es posible crear una comunidad de bienes en la que conste que ostenta la titularidad de un tercio de los locales, y dicho tercio, a su vez, se divide en siete partes iguales correspondientes a los siete herederos?



VII. REVISTAS Y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES: 157

VII.1. REVISTAS 157

👉 **REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF** 157

Revista mensual Núms. 473-474 AGOSTO-SEPTIEMBRE 2022 157

❖ **TRIBUTACIÓN** 157



→ ESTUDIOS.....	157
■ «La enésima (¿y definitiva?) reforma del régimen fiscal de las SICAV: un análisis Práctico de las diferentes alternativas que se les abren para seguir operando como vehículos de inversión»	157
👤 LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ. Profesor contratado doctor (acred.). Universidad de Sevilla (España)	
■ «La cláusula general de equidad en el ámbito aduanero comunitario»	158
👤 DAVID NAVAZO CUADRADO. Ponente del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco (España)	
→ ANÁLISIS DOCTRINAL Y JURISPRUDENCIAL.....	158
■ «Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos» (Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 126/2019)	158
👤 CARLOS PALAO TABOADA. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario. Consejero de Montero-Aramburu.	
■ «El derecho a una buena Administración pública» (Análisis de la SAN de 25 de enero de 2022, rec. núm. 1066/2019).....	158
👤 NURIA PUEBLA AGRAMUNT- Doctora en Derecho por la UCM (España) Abogada del ICAM (España) Profesora contratada doctora en UDIMA (España)	
■ «Las labores del administrador configuradas como una prestación de servicios personalísimos vinculada» (Análisis de la SAN de 23 de febrero de 2022, rec. núm. 41/2019)	159
👤 LARA MARTÍNEZ SÁNCHEZ. Abogada en Vales y Asociados (España) Doctorando en Derecho. Universidad de A Coruña (España)	
→ CASOS PRÁCTICOS.....	159
■ «Infracciones y sanciones tributarias (supuesto práctico)»	159
👤 JOSÉ M.ª Díez-Ochoa Azagra. Inspector de Hacienda del Estado (España) Licenciado en Derecho	
❖ CONTABILIDAD	160
→ ESTUDIOS.....	160
■ «Los arrendamientos en el sector retail: análisis de la implementación de la NIIF 16»	160
👤 JOSÉ FERNANDO GARCÍA GARROTE. Máster en Auditoría y Contabilidad Superior (MACS). Universidad de Sevilla (España). María Cristina Abad Navarro (autora de contacto) Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Sevilla (España)	
■ «Un análisis comparado de las Cuestiones Clave de Auditoría en España y las Critical Audit Matters en EE. UU. Implicaciones sobre la armonización internacional de la auditoría»	160
👤 MARÍA ANTONIA GARCÍA BÉNAU (autora de contacto), Catedrática de la Universidad de València (España) Laura Sierra García. Profesora titular	



de la Universidad Pablo de Olavide (España). Nicolás Gambetta, Doctor en contabilidad. Universidad ORT Uruguay (Uruguay)

→ ANÁLISIS DOCTRINAL	161
■ «Tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO. (Análisis de la consulta 1 del BOICAC 129, de abril de 2022)»	161
👉 ADRIÁN ANDRÉS CASLA. Profesor del CEF.- (España)	
→ CASOS PRÁCTICOS	161
■ «Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (promoción interna)»	161
👉 ANNA AYATS VILANOVA. María Pilar García Giménez. Profesoras del CEF.- (España)	
👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria	162
SEPTIEMBRE, 2022	162
■ «Luces de septiembre»	162
👉 MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ (01.09.2022) Abogada y Asesora Fiscal.	
■ «Sobre la derivación de responsabilidad Tributaria»	162
👉 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ (06.09.2022) Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada	
■ «Interpretación de los beneficios fiscales: ¿Se ha producido un cambio de paradigma en la doctrina del Tribunal Supremo?»	163
👉 MANUEL LUCAS DURÁN (08.09.2022) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá.	
■ «La tributación en España de las pensiones de jubilación percibidas por funcionarios de organismos internacionales» (13.09.2022)	163
👉 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal	
■ «Algunas ideas para la reforma de la justicia Tributaria en España» ..	164
👉 FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ (22.09.2022). Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla	
■ «La revolución "ma non troppo" de la fiscalidad internacional»	164
👉 CÉSAR GARCÍA NOVOA (20.09.2022). Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela	
■ «El dilema entre impuestos y gasto público»	164
👉 POR JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (22.09.2022). Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario	
👉 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España	165
Número 270 - SEPTIEMBRE, 2022	165
■ «La aplicación de la reducción por parentesco prevista en la normativa del ISD dentro del ámbito de las uniones de hecho»	165



👤 JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Extremadura

👤 CRÓNICA TRIBUTARIA. Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales) ...	166
NÚM. 184 – 3/ 2022	166
👤 EDITORIAL: CRISTINA GARCÍA-HERRERA y SATURNINA MORENO	166
→ Artículos científicos	169
■ «La responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.h) de la Ley General Tributaria: “sociedad refugio” y levantamiento del velo»	169
👤 JORDI DE JUAN CASADEVALL. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Internacional de Cataluña. Abogado del Estado (Exc.)	
■ «Aplicación e integración de los modelos tributarios societarios: distribución, fiscalidad y deducción por doble imposición de los dividendos»	169
👤 PEDRO JESÚS JIMÉNEZ VARGAS. Doctor en Ciencias Sociales y Jurídicas Universidad Internacional de La Rioja	
■ «Inversión en startups a través de plataformas de equity crowdfunding y su tratamiento en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»	170
👤 MERCEDES NAVARRO EGEA. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Murcia	
■ «Evolución reciente y desafíos presentes en el Impuesto sobre el Patrimonio: el papel protagonista de las Comunidades Autónomas»	170
👤 M. ^a ÁNGELES ORTEGA ALMÓN. Profesora Titular del Departamento de Economía Aplicada. Universidad de Granada. ARACELI ROJO GALLEGO-BURÍN. Profesora Contratada Doctora. Departamento de Organización de Empresas. Universidad de Granada	
■ «La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes»	170
👤 AURORA RIBES RIBES. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante	
→ COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA	171
■ «La facilitación del cumplimiento voluntario. Un compromiso esencial de las Administraciones Tributarias» de Fernando Díaz Yubero y Alfredo Collosa»	171
👤 Reseña: DOMINGO CARBAJO VASCO	
■ «La Subjetividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las Comunidades Autónomas de Régimen Común» de Rosario Pallarés Rodríguez»	171
👤 Reseña: CAROLINA MONTALBÁN RAMÍREZ	



👉	NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid	171
	👉 EDITORIAL: «Crisis? What crisis?»	171
→	TRIBUNA.....	171
■	«España: la demografía como problema»	171
	👉 J. LEGUINA HERRÁN. Doctor en Demografía y en Ciencias Económicas. Estadístico Superior del Estado	
→	LA OPINIÓN.....	
❖	Derecho Mercantil.....	
■	«Reforma concursal: segunda oportunidad y ejecución de la vivienda habitual»	171
	👉 MATILDE CUENA CASAS. Catedrática de Derecho Civil. Universidad Complutense	
■	«El “experto en reestructuraciones” en la última reforma concursal»	172
	👉 JOSÉ RAMÓN COUSO PASCUAL. José Ramón Couso Pascual. Socio Ceca Magán Abogados. Presidente Sección Derecho Bancario I.C.A.M.	
■	«Sociedades defenestradas del Registro por la leve sospecha de ser profesionales» (<i>O la trascendencia determinante del título y el procedimiento en la producción de efectos de los asientos registrales</i>).....	172
	👉 CARLOS. HIGUERA SERRANO. Notario de Salamanca.	
■	«Alternativas de cotización para una PYME española»	173
	👉 PEDRO ARA SALAZAR. Director de Corporate Finance en Renta 4 Banco	
❖	ARBITRAJE	173
■	«El Tribunal Constitucional se pronuncia de nuevo sobre la prejudicialidad penal en el arbitraje: su apreciación corresponde en esencia solo a los árbitros»	173
	👉 RAFAEL HINOJOSA SEGOVIA. Profesor Titular de Derecho Procesal Universidad Complutense de Madrid	
■	«Futuro del Tratado sobre la Carta de la Energía en la Unión Europea»	173
	👉 MARÍA JOSÉ RUIZ SÁNCHEZ. Abogada del Estado. Agente del Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea	
❖	SUCESIONES	174
■	«La aplicación de la regla de la doble porción en la sucesión intestada a sobrinos»	174
	👉 FRANCISCO MANUEL MARIÑO PARDO. Notario de Foz (Lugo)	
■	«De las instituciones hibernadas del Código Civil»	174
	👉 AGUSTÍN EMILIO E. FERNÁNDEZ HENARES. Notario de Alhaurín de la Torre (Málaga)	
❖	FUNCIÓN NOTARIAL.....	
■	«Sentencias de incapacitación extranjeras y función notarial tras la Ley 8/2021»	174



👤 JESUS LLEONART CASTRO

■ «¿Pero... es que no me van a dar un cheque? Reflexiones acerca de las Transferencias OMF » 174

👤 JUAN KUTZ AZQUETA. Notario de Madrid

■ «De nuevo sobre la coordinación Catastro-Registro. La Finca Registral como Metaverso» 175

(A propósito del libro "Georreferenciación de fincas registrales y su coordinación con el Catastro", de Joaquín Delgado Ramos)

👤 ENRIQUE BRANCÓS NÚÑEZ. Notario de Girona

■ «Las oposiciones a Notarías desde la Universidad» 175

👤 CRISTINA DE AMUNÁTEGUI RODRÍGUEZ. Catedrática de Derecho Civil de la Universidad Complutense

❖ VOLCAN DE LA PALMA 175

■ «Solidaridad y Notariado» 175

👤 SANTIAGO TOMÁS ROY. Notario de Puerto del Rosario ((Fuerteventura)

■ «Notario temporal en La Palma» 176

👤 IRENE CARREÑO MARTÍN. Notario de La Oliva (Fuerteventura)

VII.2. PODIUM AUTORAS/AUTORES 176

🎯 CARLOS PALAO TABOADA. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario..... 176

«Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos» (Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, Rec. núm. 126/2019)



VIII. BIBLIOTECA (LIBROS-MONOGRAFÍAS) 177

VIII.1 LIBROS 177

«ANÁLISIS PRACTICOS DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS» 177

AUTOR: José Ignacio Ruiz Toledano

EDITA: Tirant Lo Blanch

Edición: Valencia, 2022

VIII.2 MONOGRAFÍAS 181

«LA PROYECCIÓN DEL PASADO REMOTO EN LA LIQUIDACIÓN DE LOS TRIBUTOS» 181

Monografía. Nº 13



AUTORES: José-Andrés Rozas - Víctor M. Sánchez Blázquez
EDITA: ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF)



IX. PROPUESTAS Y NORMAS FISCALES EXÓGENAS.	
UNIÓN EUROPEA - OCDE	185
I. EE.UU. Y EL PILAR 2 (OCDE)	185
II. ALEMANIA LO TIENE CLARO: PAQUETE DE AYUDAD	185
III. LA DESEADA DIRECTIVA PARA LA APLICACIÓN DEL PILAR II	185
IV. LA MORAL FISCAL SEGÚN LA OCDE	186
V. FORO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (FTA-OCDE)	186
VI. COMISIÓN EUROPEA Y LAS MEDIDAS FISCALES DE APOYO A LAS PYMES	186
VII. FASE 2 DE LA ACCIÓN 14 DE RESOLUCIÓN DE DISPUTAS FISCALES	186
VIII. IMPUESTO [UE] SOBRE LOS BENEFICIOS DE LA ENERGÍA	187
IX. PROPUESTAS SOBRE LA LISTA NEGRA DE JURISDICCIONES FISCALES	187
X. EL CONSEJO UE, DISPONE/RECOMIENDA	188
XI. LA OCDE Y LOS CRIPTOACTIVOS	188
XII. VENTANILLA ÚNICA PARA LAS ADUANAS	189
XIII. TAX POLICY REFORMS 2022. OECD AND SELECTED PARTNER ECONOMIE ..	189
XIV. EL ESTADO DE LA UNIÓN/ 2022.	189
XV. PARLAMENTO EUROPEO. Subcomisión Permanente de Asuntos Fiscales (FISC)	190
XVI. COMITÉ DE EXPERTOS DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA FISCAL	190



LOS TRIUNFOS DE SAN RAFAEL

Los triunfos de San Rafael son una tipología de monumento típicamente cordobesa, de los que pueden encontrarse hasta once repartidos por la ciudad.

[https://es.wikipedia.org/wiki/Triunfo_de_San_Rafael_\(C%C3%B3rdoba\)](https://es.wikipedia.org/wiki/Triunfo_de_San_Rafael_(C%C3%B3rdoba))



TRIUNFO DE SAN RAFAEL del Puente Romano (Córdoba)

Autor: [Américo Toledano](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported](#)



TRIUNFO DE SAN RAFAEL de la Plaza de la Compañía (Córdoba)

Autor: [Américo Toledano](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported](#)

I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

SEPTIEMBRE, 2022

I.1 Normas publicadas (Analizadas)

▶ **1ª Ley 16/2022, de 5 de septiembre (LEY) [BOE 214/2022, de 6 septiembre]**

[Disposición 14580 del BOE núm. 214 de 2022](#)

ASUNTO:

- Reforma del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, para la transposición de la Directiva (UE) 2019/1023 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, y por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre determinados aspectos del Derecho de sociedades (Directiva sobre reestructuración e insolvencia).
- Normativa tributaria: nuevas normas sobre aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 26 de septiembre de 2022

EXCEPCIÓN: el libro tercero del texto refundido de la Ley Concursal entrará en vigor el 1 de enero de 2023, salvo el apartado 2 del artículo 689, que entrará en vigor cuando se apruebe el reglamento a que se refiere la disposición transitoria segunda de la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, por la que se adoptan medidas urgentes en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial y la **disposición adicional undécima referida a los aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, que entrará en vigor el 1 de enero de 2023.**

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- ▶ Derecho Tributario. Parte General.
 - Aplazamiento y fraccionamiento de deudas tributarias

→ INDICE

Disposición adicional undécima. Aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.



NOVEDADES
(Particulares extraídos de la Introducción de la LEY)

- Ampliación de la regulación de los aplazamientos y fraccionamientos de pago contenidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo.
- Elevación a rango legal de la exención de la obligación de aportar garantías en determinados aplazamientos y fraccionamientos, que hasta ahora venía regulada en la Orden HAP/2178/2015, de 9 de octubre, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 30.000 euros.

→ ANÁLISIS

1. Deudas tributarias para cuya gestión recaudatoria resulte competente la Agencia Estatal de Administración Tributaria que se encuentren en período voluntario o ejecutivo.

1.1. Podrán aplazarse o fraccionarse previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.

1.2. Los acuerdos de concesión que se dicten tendrán plazos con cuotas iguales y vencimiento mensual, sin que en ningún caso puedan exceder de los regulados a continuación, a contar desde la finalización del plazo establecido para el pago en período voluntario original de la deuda tributaria de que se trate:

a) **Plazo máximo de seis meses**, para aquellos supuestos en que los aplazamientos y fraccionamientos se garanticen conforme a lo dispuesto en el artículo 82.1, párrafos segundo y tercero de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y aquellos en los que se den las circunstancias previstas en el artículo 82.2.a) de la misma ley.

b) **Plazo máximo de nueve meses** para los supuestos en que los aplazamientos y fraccionamientos se garanticen conforme a lo dispuesto en el artículo 82.1, párrafo primero de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

c) **Plazo máximo de doce meses** para aquellos supuestos en los que se den las circunstancias previstas en el artículo 82.2.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2. Solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento de pago de las deudas de derecho público gestionadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos u organismos de la Hacienda Pública Estatal [con exclusión de las deudas a que se refiere el Reglamento (UE) 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, que se regularán por lo dispuesto en dicho Reglamento, salvo las que se contraigan en aplicación del apartado 4 del artículo 105 del mismo]:

No se exigirán garantías siempre que su importe en conjunto no exceda de 30.000 euros y se encuentren tanto en periodo voluntario como en periodo ejecutivo de pago, sin perjuicio del mantenimiento, en este último caso, de las trabas existentes sobre bienes y derechos del deudor en el momento de la presentación de la solicitud.





ATENCIÓN

A efectos de la determinación del importe de la deuda [30.000 euros], se acumularán, en el momento de la solicitud:

- Tanto las deudas a las que se refiere la propia solicitud, como cualesquiera otras del mismo deudor para las que se haya solicitado y no resuelto el aplazamiento o fraccionamiento.
- Como el importe de los vencimientos pendientes de ingreso de las deudas aplazadas o fraccionadas, salvo que estén debidamente garantizadas.

Las deudas acumulables serán aquellas que consten en las bases de datos del órgano de recaudación competente, sin que sea precisa la consulta a otros órganos u organismos a efectos de determinar el conjunto de las mismas.

No obstante, los órganos competentes de recaudación computarán aquellas otras deudas acumulables que, no constando en sus bases de datos, les hayan sido comunicadas por otros órganos u organismos.

3. Disposiciones de general aplicación supletoria:

En todo lo no regulado expresamente, será de aplicación lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo. (artículos 65 y 82 de la Ley General Tributaria y artículos 44 a 54 del Reglamento General de Recaudación).

2ª Ley 17/2022, de 5 de septiembre. (LEY) [BOE 214/2022, de 6 de septiembre]

VINCULO: Disposición <https://boe.es/boe/dias/2022/09/06/pdfs/BOE-A-2022-14581.pdf>

ASUNTO: Modificación de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación: cambios en el régimen jurídico de determinadas Tasas.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 7 de septiembre de 2022

Cláusula derogatoria: Quedan derogados los artículos 53 a56 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, así como cuantas otras disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo establecido en la LEY.

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

 Derecho Tributario. Parte Especial

- Régimen fiscal general: Tasas
- Régimen fiscal particular: Entidades sin fines lucrativos.

→ ÍNDICE

- Disposición adicional octava. Beneficios fiscales aplicables al «South Summit 2022-2024»
- Disposición final segunda. Modificación del texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio





NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción del)
1. Evento considerado acontecimiento de interés público. 2. Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios. Real Decreto Legislativo 1/2015.Modificación Título XI (Tasas)

→ ANÁLISIS

👉 Beneficios fiscales aplicables al «South Summit 2022-2024»

1. Reconocimiento de beneficios fiscales.

La celebración del «South Summit 2022-2024» tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2. Duración del beneficio fiscal.

La duración del programa de apoyo abarcará desde la entrada en vigor de la LEY hasta el 31 de diciembre de 2024.

3. Acreditación de los gastos realizados.

La certificación de la adecuación de los gastos realizados a los objetivos y planes del programa se efectuará de conformidad con lo dispuesto en la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

4. Planes y programas,

Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento. El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por el órgano competente de conformidad con lo dispuesto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

5. Cuantificación de los beneficios fiscales.

Los beneficios fiscales de este programa serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

NORMATIVA INVOCADA
Ley 49/2002. Artículo 27
<p>3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes:</p> <p>Primero. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección</p>





plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento.

El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley.

Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto.

Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo.

Segundo. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior.

El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.

Tercero. Las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.

Cuarto. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

Quinto. Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.

Sexto. A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.



👉 Modificación del texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios (Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio)

1. Artículo 121 «Exenciones»

Apartado 6. Cambio de redacción.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
<p>6. Se aplicará a los medicamentos veterinarios destinados exclusivamente a especies menores o usos menores una exención del 70 % de las tasas correspondientes a las autorizaciones de comercialización, a las extensiones de línea a especies menores o usos menores de medicamentos ya autorizados a especies mayores, a las modificaciones de la autorización de comercialización, asesoramientos científicos, productos en fase de investigación clínica veterinaria, ensayos clínicos veterinarios, renovación de la autorización, presentación de la declaración anual simple de intención de comercialización e informes periódicos de seguridad, de medicamentos veterinarios autorizados por procedimiento nacional, de reconocimiento mutuo o descentralizado. No se aplicará a los procedimientos de transmisión de titularidad y/o de representante del titular.</p>	<p>6. Se aplicará a los medicamentos veterinarios destinados exclusivamente a mercados limitados y a las especies incluidas en los apartados c y d del artículo 39.1 del Reglamento (UE) 2019/6 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, sobre medicamentos veterinarios y por el que se deroga la Directiva 2001/82/CE, una exención del 70 % de las tasas correspondientes a las autorizaciones de comercialización, modificaciones de la autorización de comercialización que exijan evaluación, asesoramientos científicos, productos en fase de investigación clínica veterinaria, ensayos clínicos veterinarios, estudios posautorización, certificados de liberación oficial de lote según los artículos 127 y 128 del Reglamento (UE) 2019/6 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, mantenimiento en el mercado de medicamentos veterinarios autorizados por procedimiento nacional, de reconocimiento mutuo o descentralizado, así como a los procedimientos de reexamen y de armonización de los resúmenes de las características de los medicamentos veterinarios que establece el Reglamento (UE) 2019/6 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018. La exención prevista en este apartado no se aplicará al procedimiento de transmisión de titularidad.</p>

2. Artículo 123 «Cuantía»

2.1. Apartado 1. (la cuantía de cada tasa en euros será ...).





- Grupo VIII. Productos sanitarios, cosméticos y productos de cuidado personal.

Se suprimen los epígrafes 8.21, 8.22, 8.23, 8.24, 8.25, 8.26, 8.27, 8.28, 8.29, 8.30, 8.31 y 8.32 y se reordena la numeración de los epígrafes restantes del mismo grupo.

Epígrafe	Descripción	Euros
8.21	Evaluación de expedientes de certificación del «mercado CE» de productos sanitarios pertenecientes a la misma familia por sistema completo de garantía de calidad.	2.460,36
8.22	Evaluación de expedientes de certificación del «mercado CE» de productos sanitarios por examen «CE» de tipo, combinado con garantía de calidad de la producción, verificación «CE» o garantía de calidad del producto.	887,10
8.23	Evaluación de expediente de certificación del «mercado CE» de productos sanitarios pertenecientes a la misma familia, por declaración «CE» de conformidad combinada con garantía de calidad de la producción, verificación «CE» o garantía de calidad del producto.	739,27
8.24	Verificación de productos y lotes de productos.	230,17
8.25	Evaluación de expediente de certificación del «mercado CE» de productos sanitarios por examen «CE» de diseño.	1.626,37
8.26	Auditoría inicial conforme a sistema completo de garantía de calidad.	3.232,00
8.27	Auditoría inicial conforme a garantía de calidad de la producción.	2.686,60
8.28	Auditoría inicial conforme a garantía de calidad de producto.	2.154,33
8.29	Auditorías de seguimiento y de prórroga de certificación.	2.154,33
8.30	Auditorías a local suplementario y de repetición.	1.077,67
8.31	Modificación de datos administrativos en la certificación del «mercado CE».	147,82
8.32	Prórrogas de las certificaciones del «mercado CE».	147,82

- Grupo IX. Medicamentos veterinarios.





a) Nuevas descripciones y cuantías.

Epígrafe	Descripción	Euros
9.1	Tasa por solicitud de autorización de comercialización de un medicamento veterinario, excepto para las solicitudes contempladas en el artículo 33.3.	15.429,90
9.2	Tasa por solicitud de autorización de comercialización de un medicamento veterinario genérico (expediente presentado según el artículo 33.3).	6.454,23
9.3	Tasa por solicitud de registro de un medicamento veterinario mediante un procedimiento simplificado especial.	1.218,42
9.4	Tasa por el procedimiento de transmisión de la titularidad de la autorización de un medicamento veterinario.	396,64
9.5	Tasa por el procedimiento de modificación que exige evaluación de la autorización de un medicamento veterinario.	4.958,29
9.6	Tasa por el procedimiento de modificación que exige evaluación para el procedimiento simplificado especial.	620,05
9.7	Tasa por el procedimiento de autorización para el comercio paralelo de un medicamento veterinario.	1.346,17
9.8	Tasa anual de mantenimiento de un medicamento veterinario autorizado.	846,77
9.9	Tasa anual de mantenimiento de un medicamento veterinario registrado por procedimiento simplificado especial y autorizado para comercio paralelo.	169,35
9.10	Tasa por expedición de certificado europeo liberación oficial de lote para medicamentos inmunológicos veterinarios según el artículo 128.1 del Reglamento (UE) 2019/6 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018.	481,30
9.11	Tasa por expedición de certificado europeo liberación oficial de lote para medicamentos inmunológicos veterinarios según el artículo 128.3 del Reglamento (UE) 2019/6 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018.	1.248,72



Epígrafe	Descripción	Euros
9.12	Tasa por la reserva de una vacante para actuar España como Estado miembro de referencia en un procedimiento descentralizado o de reconocimiento mutuo.	470,45»

b) Anteriores descripciones y cuantías.

Epígrafe	Descripción	Euros
9.1	Tasa por solicitud de autorización de comercialización de un medicamento veterinario, excepto para las solicitudes contempladas en el artículo 17.3.	10.367,22
9.2	Tasa por solicitud de autorización de comercialización de un medicamento veterinario genérico (expediente presentado según el artículo 17.3).	4.217,10
9.3	Tasa por el procedimiento de transmisión de la titularidad de la autorización de un medicamento veterinario, o por modificación del representante del titular.	704,55
9.4	Tasa por el procedimiento de modificación de la autorización de un medicamento veterinario, calificada como de «importancia mayor» tipo II.	3.561,13
9.5	Tasa por el procedimiento de modificación de la autorización de un medicamento veterinario, definida como tipo IB.	1.224,72
9.6	Tasa por el procedimiento de modificación de la autorización de un medicamento veterinario, calificada de tipo IA (incluidas las tipo IA de notificación inmediata).	724,42
9.7	Tasa por el procedimiento de renovación de la autorización de un medicamento veterinario.	2.342,71
9.8	Tasa por declaración anual simple de intención de comercializar un medicamento veterinario ya autorizado.	120,20
9.9	Tasa por el procedimiento de autorización para la «importación paralela» de un medicamento veterinario.	738,93
9.10	Tasa por evaluación de informe periódico de seguridad semestral	382,71



Epígrafe	Descripción	Euros
	de un medicamento veterinario, esté o no registrado el medicamento en España.	
9.11	Tasa por evaluación de informe periódico de seguridad anual de un medicamento veterinario, esté o no registrado el medicamento en España (la cuantía de la tasa 9.10 vigente durante el correspondiente ejercicio presupuestario) x 2.	
9.12	Tasa por evaluación de informe periódico de seguridad trienal o superior a tres años de un medicamento veterinario, esté o no registrado el medicamento en España (la cuantía de la tasa 9.10 vigente durante el correspondiente ejercicio presupuestario) x 6	
9.13	Tasa por expedición de certificado europeo de liberación oficial de lote para medicamentos inmunológicos veterinarios según el artículo 81 de la Directiva 2001/82/CE.	339,36
9.14	Tasa por expedición de certificado europeo de liberación oficial de lote para medicamentos inmunológicos veterinarios según el artículo 82 de la Directiva 2001/82/CE.	1.212,00
9.15	Tasa por la reserva de una vacante para actuar España como Estado miembro de Referencia en un procedimiento Descentralizado o de Reconocimiento Mutuo.	404,00

2.2. Apartado 2.

Cambio en la redacción.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
2. A los efectos del apartado anterior, se entenderá por extensión de línea la segunda y sucesivas solicitudes de autorización e inscripción en el registro de otras formas farmacéuticas, vías de administración y concentración de un medicamento ya autorizado e inscrito.	2. A los efectos del apartado anterior, se entenderá por extensión de línea de medicamentos de uso humano la segunda y sucesivas solicitudes de autorización e inscripción en el registro de otras formas farmacéuticas, vías de administración y concentración de un medicamento ya autorizado e inscrito.
La cuantía de la tasa de las extensiones de línea será del setenta por ciento de la primera autorización del medicamento. En el caso de los medicamentos	La cuantía de la tasa de las extensiones de línea será del setenta por ciento de la primera autorización del medicamento.





<p>veterinarios, tendrán la consideración de extensión de línea la ampliación de una autorización a nuevas especies de destino siempre que se trate de especies productoras de alimentos.</p>	
<p>Constituirán una extensión de línea aquellas modificaciones que requieran la presentación de una nueva solicitud de autorización, de acuerdo con la norma europea que regula las modificaciones de autorización de medicamentos otorgadas por la autoridad competente de un Estado miembro.</p> <p>Lo dispuesto en los párrafos anteriores referentes a las extensiones de línea es aplicable también cuando el medicamento no está todavía autorizado y se presentan en paralelo extensiones de línea de una solicitud principal.</p>	<p>Constituirán una extensión de línea aquellas modificaciones de los medicamentos de uso humano que requieran la presentación de una nueva solicitud de autorización, de acuerdo con la norma europea que regula las modificaciones de autorización de medicamentos otorgadas por la autoridad competente de un Estado miembro.</p> <p>Lo dispuesto en los párrafos anteriores referentes a las extensiones de línea es aplicable también cuando el medicamento no está todavía autorizado y se presentan en paralelo extensiones de línea de una solicitud principal.</p> <p>A los efectos del apartado anterior, se entenderá por expediente simplificado especial de un medicamento veterinario aquel cuya solicitud se corresponda con el artículo 5.6 del Reglamento (UE) 2019/6 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, los medicamentos inmunológicos alérgenos para diagnóstico in vivo, inmunoterapia y graneles.</p>
<p>A los efectos de la tasa descrita en los epígrafes 8.1 y 8.21, tiene la consideración de:</p> <p>a) «Producto cosmético sometido a declaración especial», aquel que, previa la autorización correspondiente de la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios, incluye en su composición colorantes, agentes conservadores o filtros ultravioletas, no incluidos entre las sustancias admitidas como componentes de los productos cosméticos.</p>	<p>A los efectos de la tasa descrita en el epígrafe 8.1, tiene la consideración de:</p> <p>a) «Producto cosmético sometido a declaración especial», aquel que, previa la autorización correspondiente de la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios, incluye en su composición colorantes, agentes conservadores o filtros ultravioletas, no incluidos entre las sustancias admitidas como componentes de los productos cosméticos.</p>
<p>b) «Familia de productos sanitarios», el conjunto de productos sanitarios que,</p>	<p>b) «Familia de productos sanitarios», el conjunto de productos sanitarios que,</p>



perteneciendo a la misma categoría, se destinan a aplicaciones sanitarias idénticas o similares.

perteneciendo a la misma categoría, se destinan a aplicaciones sanitarias idénticas o similares.

2.3. Apartado 6

Cambio en la redacción.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
<p>6. Las modificaciones de la autorización de un medicamento, que sean consecuencia de una decisión de la Comisión Europea y que no conlleven actividad de evaluación científica por parte de la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios devengarán la tasa prevista en el epígrafe 1.19.</p> <p>En los casos de agrupación de modificaciones independientes Tipo IA, siendo estas iguales o distintas, que afecten a varios medicamentos pertenecientes al mismo titular y siempre que se presenten al mismo tiempo y en un único formato de solicitud de acuerdo con el artículo 7 del Reglamento (CE) n.o 1234/2008 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2008, relativo al examen de las modificaciones de los términos de las autorizaciones de comercialización de medicamentos para uso humano y medicamentos veterinarios, devengarán para cada uno de los tipos de modificaciones iguales una tasa principal y tasas reducidas para el resto de las modificaciones.</p> <p>Cuando una modificación afecte a distintos medicamentos del mismo titular, y que conlleven una única evaluación científica, la segunda y siguientes devengarán la tasa prevista en el epígrafe 1.19.</p> <p>Cuando se produzcan distintas modificaciones en la autorización de comercialización de un medicamento, el importe total de las mismas no podrá ser superior a la tasa prevista para el procedimiento de autorización e inscripción</p>	<p>6. Las modificaciones de la autorización de un medicamento, que sean consecuencia de una decisión de la Comisión Europea y que no conlleven actividad de evaluación científica por parte de la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios devengarán la tasa prevista en el epígrafe 1.19.</p> <p>En los casos de agrupación de modificaciones independientes Tipo IA para los medicamentos de uso humano, siendo estas iguales o distintas, que afecten a varios medicamentos pertenecientes al mismo titular y siempre que se presenten al mismo tiempo y en un único formato de solicitud de acuerdo con el artículo 7 del Reglamento (CE) n.o 1234/2008 de la Comisión de 24 de noviembre de 2008, devengarán para cada uno de los tipos de modificaciones iguales una tasa principal y tasas reducidas para el resto de las modificaciones.</p> <p>Cuando una modificación afecte a distintos medicamentos de uso humano o veterinario del mismo titular, y que conlleven una única evaluación científica, la segunda y siguientes devengarán la tasa prevista en el epígrafe 1.19.</p> <p>Cuando se produzcan distintas modificaciones en la autorización de comercialización de un medicamento, el importe total de las mismas no podrá ser superior a la tasa prevista para el</p>





en el Registro del tipo de medicamento de que se trate.

En el caso de agrupación de modificaciones independientes que afecten al mismo medicamento y siempre que todas se presenten al mismo tiempo y en un único formato de solicitud, de acuerdo con el artículo 7 del Reglamento (CE) n.º 1234/2008 de la Comisión Europea, se exigirá una tasa por cada una de las modificaciones solicitadas.

La tasa correspondiente al epígrafe 7.2, «Tasa por asesoramientos científicos para medicamentos que incluyan preguntas multidisciplinares sobre (a) calidad, seguridad y desarrollo clínico, o (b) calidad y desarrollo clínico, o (c) seguridad y desarrollo clínico, o (d) asesoría pre-emisión de un expediente» se reducirá en un 25 % para los asesoramientos científicos que incluyan preguntas sobre desarrollo sólo de eficacia clínica; o de calidad y seguridad preclínica; o de calidad y bioequivalencias.

procedimiento de autorización e inscripción en el Registro del tipo de medicamento de que se trate.

En el caso de agrupación de modificaciones independientes que afecten al mismo medicamento de uso humano y siempre que todas se presenten al mismo tiempo y en un único formato de solicitud, de acuerdo con el artículo 7 del Reglamento (CE) n.º 1234/2008 de la Comisión de 24 de noviembre de 2008, se exigirá una tasa por cada una de las modificaciones solicitadas.

En el caso de grupos de modificaciones y procedimientos de reparto de trabajo de medicamentos veterinarios de acuerdo con los artículos 64 y 65 del Reglamento (UE) 2019/6 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, aunque se presenten al mismo tiempo y en un único formato de solicitud, devengarán una tasa por cada una de las modificaciones solicitadas.

La tasa correspondiente al epígrafe 7.2, «Tasa por asesoramientos científicos para medicamentos que incluyan preguntas multidisciplinares sobre (a) calidad, seguridad y desarrollo clínico, o (b) calidad y desarrollo clínico, o (c) seguridad y desarrollo clínico, o (d) asesoría pre-emisión de un expediente» se reducirá en un 25 % para los asesoramientos científicos que incluyan preguntas sobre desarrollo solo de: eficacia clínica; o calidad y seguridad preclínica; o calidad y bioequivalencias.

Las armonizaciones de los resúmenes de las características de los medicamentos veterinarios como consecuencia de la aplicación del artículo 69 del Reglamento (UE) 2019/6 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, devengarán la tasa prevista en el epígrafe 9.5, con una reducción del 70 % de la cuantía. Cuando España actúe como Estado miembro de referencia esta cuantía reducida se incrementará en un 25 %.»



2.4. Apartado 7.

Cambio en la redacción.

ANTERIOR REDACCION	NUEVA REDACCIÓN
<p>7. Las tasas de los procedimientos descentralizados para medicamentos de uso humano o veterinario, que resulten en una autorización nacional en los que España actúe como Estado miembro de referencia (<i>prestaciones</i> de los epígrafes 1.1, 1.2, 1.3, 1.5, 1.6, 1.7, 1.8, 3.1, 3.3, 3.5, 3.6, 3.7, 4.1, 4.2, 4.3, 4.5, 4.7, 4.8, 4.9, 9.1, 9.2, 9.4, 9.5, 9.6 y 9.7) se incrementarán en un 25 % sobre el valor de la tasa correspondiente.</p> <p>En los procedimientos de reconocimiento mutuo para medicamentos de uso humano o veterinario en los que España actúe como Estado miembro de referencia se abonará una tercera parte de la tasa completa de referencia (<i>prestaciones de los epígrafes</i> 1.1, 1.2, 1.3, 3.1, 3.3, 4.1, 4.2, 4.3, 4.5, 9.1 y 9.2).</p>	<p>«7. Las tasas de los procedimientos descentralizados para medicamentos de uso humano o veterinario, que resulten en una autorización nacional en los que España actúe como Estado miembro de referencia (tasas de los epígrafes 1.1, 1.2, 1.3, 1.5, 1.6, 1.7, 1.8, 3.1, 3.3, 3.5, 3.6, 3.7, 4.1, 4.2, 4.3, 4.5, 4.7, 4.8, 4.9, 9.1, 9.2 y 9.5) se incrementarán en un 25 % sobre el valor de la tasa correspondiente.</p> <p>En los procedimientos de reconocimiento mutuo para medicamentos de uso humano o veterinario en los que España actúe como Estado miembro de referencia se abonará una tercera parte de la tasa completa de referencia (tasas 1.1, 1.2, 1.3, 3.1, 3.3, 4.1, 4.2, 4.3, 4.5, 9.1 y 9.2).</p>
<p>La tasa del epígrafe 1.20, que será de aplicación a cualquier medicamento de uso humano, incluidos los medicamentos especiales, será descontada del importe total que proceda abonar en el caso de que el interesado presente una solicitud relativa a un procedimiento descentralizado o de reconocimiento mutuo, actuando España como Estado miembro de referencia.</p>	<p>La tasa del epígrafe 1.20, que será de aplicación a cualquier medicamento de uso humano, incluidos los medicamentos especiales, será descontada del importe total que proceda abonar en el caso de que el interesado presente una solicitud relativa a un procedimiento descentralizado o de reconocimiento mutuo, actuando España como Estado miembro de referencia.</p>
<p>Asimismo la tasa del epígrafe 9.15, que será de aplicación a cualquier medicamento veterinario, será descontada del importe total que proceda abonar en el caso de que el interesado presente una solicitud relativa a un procedimiento descentralizado o de reconocimiento mutuo, actuando España como Estado miembro de referencia.</p>	<p>Asimismo, la tasa del epígrafe 9.12, que será de aplicación a cualquier medicamento veterinario, será descontada del importe total que proceda abonar en el caso de que el interesado presente una solicitud relativa a un procedimiento descentralizado o de reconocimiento mutuo, actuando España como Estado miembro de referencia.</p>
	<p>Los procedimientos de reexamen de los medicamentos veterinarios, en aplicación de los artículos 50 y 66 del Reglamento (UE)</p>





2019/6 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, en los que la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios actúe como autoridad competente acordada, no habiendo actuado durante los procedimientos como Estado miembro de referencia, devengarán la tasa correspondiente al epígrafe 9.5. Los procedimientos de reexamen de los medicamentos veterinarios, en aplicación del artículo 24 del Reglamento (UE) 2019/6 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2018, devengarán la tasa correspondiente al epígrafe 9.5.

▶ 3ª Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre (RDL) [BOE 227/2022, de 21 de septiembre]

ASUNTO: adopción de medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración.

Reducción temporal del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 22 septiembre 2022 (sin perjuicio de las fechas de efectos previstas en el articulado)

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

→ Derecho Tributario. Parte Especial

- Impuesto sobre el Valor Añadido. Tipos impositivos.

→ INDICE

- Artículo 5. Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable temporalmente a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural

- Artículo 6. Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable temporalmente a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y a la madera para leña

NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción del RDL)

Establecimiento, de forma excepcional, transitoria y hasta el 31 de diciembre de 2022, del tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que recae sobre:

- Todos los componentes de la factura de las entregas de gas natural.
- Las entregas de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y a la madera para leña utilizados en sistemas de calefacción.





→ ANÁLISIS

1. Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable temporalmente a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural (Artículo 5 RDL)

Con efectos desde el 1 de octubre de 2022 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2022, se aplicará el tipo del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural.

- Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable temporalmente a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y a la madera para leña (Artículo 6 RDL)

Con efectos desde el 1 de octubre de 2022 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2022, se aplicará el tipo del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y a la madera para leña.

TEMPLO ROMANO DE CLAUDIO MARCELO

https://es.wikipedia.org/wiki/Templo_romano_de_C%C3%B3rdoba



TEMPLO ROMANO
DE CLAUDIO
MARCELO
(Córdoba)

Autor: [Alessandro Bonvini](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution 2.0 Generic](#)



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

SEPTIEMBRE, 2022

Normas publicadas (Reseña)

A) CCAA (Régimen Común)

▶ ANDALUCÍA

- DECRETO-LEY 7/2022, de 20 de septiembre, por el que se modifica la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía, para paliar los efectos de la inflación mediante la deflactación del gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y para bonificar el Impuesto sobre el Patrimonio, se aprueba la supresión del gravamen para 2023 del canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de interés de la Comunidad Autónoma de Andalucía, y se modifica el Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía en materia de aplazamiento y fraccionamiento de ingresos de derecho público de la Comunidad Autónoma (BIOJA 182/2022, de 21 de septiembre)

[BOJA22-182-00010-14896-01_00268170.pdf](https://www.juntadeandalucia.es/bioja/BOJA22-182-00010-14896-01_00268170.pdf)
(juntadeandalucia.es)

▶ CANARIAS

- DECRETO ley 11/2022, de 29 de septiembre, por el que se prorroga la vigencia de determinadas medidas tributarias contenidas en el Decreto ley 12/2021, de 30 de septiembre, por el que se adoptan medidas tributarias, organizativas y de gestión como consecuencia de la erupción volcánica en la isla de La Palma, y por el que se modifica el Decreto ley 1/2022, de 20 de enero, por el que se adoptan medidas urgentes en materia urbanística y económica para la construcción o reconstrucción de viviendas habituales afectadas por la erupción volcánica en la isla de La Palma. (BOC 194/2022, 30 de septiembre)

<http://sede.gobiernodecanarias.org/boc/boc-a-2022-194-2988.pdf>

▶ MURCIA

- Decreto-Ley n.º 4/2022, de 22 de septiembre, por el que se modifica la Escala Autonómica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a consecuencia del aumento de la inflación (BORM 226/2022, de 29 de septiembre)

[Publicación número 4846 del BORM número 226 de 29/09/2022](#)





B) CCAA (Régimen foral)

▶ NAVARRA

- ORDEN FORAL 91/2022, de 2 de septiembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 47/2015, de 13 octubre, del consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se aprueba el modelo 591 "Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Declaración anual de operaciones con contribuyentes". (BON 180/2022, de 9 de septiembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 5/2022, 31 de agosto, de armonización tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. (BON 182/2022, de 13 de septiembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- RESOLUCIÓN 144/2022, de 30 de agosto de la Comunidad Foral de Navarra, del director gerente de Hacienda Foral de Navarra, por la que se aprueban los criterios generales que informan el Plan de Control Tributario para el año 2022.(BON 194/2022, de 29 de septiembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

▶ PAÍS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

GIPUZKOA

- ORDEN FORAL 444/2022, de 15 de septiembre del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por la que se modifica la Orden Foral 412/2014, de 7 de julio, por la que se aprueba el modelo 030 de declaración de alta en el censo de obligados tributarios y de modificación del domicilio, de datos personales y de contacto. (BOG 179/2022, de 21 de septiembre)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 443/2022, de 15 de septiembre del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por la que se aprueban los modelos 60-A, 60-T y 60-S de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, y se establecen las formas de su presentación e ingreso de la cuota resultante. (BOG 179/2022, de 21 de septiembre)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)



EL CRISTO DE LOS FALORES

[https://es.wikipedia.org/wiki/Cristo_de_los_Faroles_\(C%C3%B3rdoba\)](https://es.wikipedia.org/wiki/Cristo_de_los_Faroles_(C%C3%B3rdoba))



EL CRISTO DE LOS FAROLES en la Plaza de Capuchinos (Córdoba)

Autor: [Turol Jones](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution 2.0 Generic](#)

EL CAIMÁN DEL SANTUARIO DE LA FUENSANTA

[https://es.wikipedia.org/wiki/Santuario_de_Nuestra_Se%C3%B1ora_de_la_Fuensanta_\(C%C3%B3rdoba\)](https://es.wikipedia.org/wiki/Santuario_de_Nuestra_Se%C3%B1ora_de_la_Fuensanta_(C%C3%B3rdoba))



EL CAIMÁN DEL SANTUARIO DE LA FUENSANTA (Córdoba)

Autor: [Rafael Bellido](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International](#)

SANTUARIO de NUESTRA SEÑORA de la FUENSANTA (Córdoba)

Autor: [Cordobapedia](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported](#)



BAÑOS ÁRABES DE SANTA MARÍA

[https://es.wikipedia.org/wiki/Ba%C3%B1os_%C3%A1rabes_de_Santa_Mar%C3%ADA_\(C%C3%B3rdoba\)](https://es.wikipedia.org/wiki/Ba%C3%B1os_%C3%A1rabes_de_Santa_Mar%C3%ADA_(C%C3%B3rdoba))



BAÑOS ÁRABES DE SANTA MARÍA (Córdoba)

Autor: [Berthold Werner](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported](#)

IV. JURISPRUDENCIA INTERNA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO
TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

SEPTIEMBRE, 2022

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

A) SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)



👉 **LGT 1ª SENTENCIA 1123/2022** [12.09.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4078/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3299/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3299]

→ Resolución recurrida en casación:

«Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2020, desestimatoria del recurso núm. 917/2018, interpuesto por la representación procesal de doña X contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"] de 28 de junio de 2018, desestimatorio del recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional ["TEAR"] de Canarias de 28 de junio de 2015, que a su vez, desestimó las reclamaciones acumuladas NUM000 y NUM001, formuladas contra liquidaciones de intereses de demora -referencias NUM002 y NUM003-, confirmadas en reposición, que le fueron notificadas en su condición de legataria de su difunto esposo don Y con claves de liquidación NUM004 y NUM005, procedentes de la liquidación principal NUM006, por actas de IRPF, ejercicio 1998»

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

«1) Determinar si conforme a lo dispuesto en el artículo 39.1 LGT puede entenderse que una legataria de parte alícuota que no ha aceptado tácita ni expresamente su legado es sucesora de las deudas tributarias del causante, en particular, si teniendo en consideración (i) que los herederos aceptaron la herencia a beneficio de inventario y (ii) que la herencia se declaró en concurso, siendo designado un

* 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»





nombrando administrador concursal, es posible justificar la expresada sucesión a aquella legataria sobre la base de considerarla responsable de la situación yacente de la herencia, y en su caso a partir de qué momento y por qué cuantía.

2) Esclarecer si conforme a lo dispuesto en el artículo 45.3 LGT puede entenderse que, con relación a una herencia aceptada a beneficio de inventario por los dos herederos instituidos conforme al título sucesorio, y habida cuenta de que fue nombrado en el mismo un albacea que aceptó dicho cargo, puede considerarse representante de dicha herencia a una legataria de parte alícuota que no aceptó tácita ni expresamente su legado, en el contexto de las circunstancias anteriormente expresadas.

- ❖ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículos 39.1 y 45.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 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 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa»

→ La controversia jurídica.

«El debate casacional pivota sobre la interpretación de una serie de conceptos que, sin perjuicio de su raigambre civil, exhiben una nítida dimensión tributaria, pues se trata de determinar si la herencia de don Y se encontraba yacente siendo, en consecuencia, esa herencia la obligada tributaria o si dicha condición de obligada debía recaer sobre doña X (viuda del finado, recurrente en casación y legataria de parte alícuota de esa herencia), bien como "sucesora de personas físicas" (conforme al artículo 39.1 LGT) o bien, en caso de admitirse, como representante legal de la referida herencia yacente (a tenor del artículo 45.3 LGT), conclusión que recoge la sentencia recurrida»

→ FALLO:

«1.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al **Fundamento de Derecho Sexto (?)** de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación 4078/2020 interpuesto por la representación procesal de doña X contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 17 de febrero de 2020, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 917/2018), interpuesto por la representación procesal de doña X contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de junio de 2018, resolución que anulamos así como las resoluciones de las que trae causa, en particular, las liquidaciones de intereses de demora -referencias NUM002 y NUM003-, confirmadas en reposición, que le fueron notificadas en su condición de legataria de su difunto esposo don Y, con claves de liquidación NUM004 y NUM005, procedentes de la liquidación principal NUM006, por actas de IRPF, ejercicio 1998.

* 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»





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

FUNDAMENTOS JURIDICOS

CUARTO.- Resolución del recurso.

Se constata, de entrada, que la sentencia impugnada avala las liquidaciones, admitiendo, con cierta imprecisión conceptual, que la recurrente, por un lado, ostenta "la condición de sucesora" (final del Fundamento de Derecho Tercero) aunque, por otro lado, aprecia que "podríamos estar ante un supuesto yacente de una parte de la herencia" (tesis desarrollada en el Fundamento de Derecho Cuarto).

Pues bien, al respecto debe significarse que, en la vía económico-administrativa, la Administración (el TEAC) consideró que la recurrente, en su condición de legataria de parte alícuota de la herencia de su difunto esposo, D. Y, era sucesora (art 39 LGT) de las deudas tributarias del causante.

En suma, la Administración notificó las liquidaciones en su condición de "sucesora". Sin embargo, como acabamos de expresar, la sentencia de instancia, aunque afirma en su Fundamento de Derecho Tercero "la condición de sucesora de la recurrente" también apunta en su Fundamento de Derecho Cuarto que debía asumir dichas liquidaciones en su condición de "representante de la herencia yacente" (arts. 39. 3 LGT y 45.3 LGT).

La sentencia recurrida no realiza matizaciones al respecto, es decir, confirma la notificación de las liquidaciones sobre la base de títulos jurídicos, que, más allá de su posible compatibilidad, parece asumir como indiferentes.

Ahora bien, si "mientras la herencia se encuentre yacente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias del causante corresponderá al representante de la herencia yacente" (art 39.3LGT), no parece que debiera abriese la posibilidad de dirigir al procedimiento contra la recurrente como "sucesora" (artículo 35.2LGT y 39.1 LGT) "mientras" continuase esa eventual situación de yacencia de la herencia.

Si, como hemos puesto de manifiesto, obligados tributarios pueden ser los sucesores (art 35.2 LGT) y, por otro lado, la herencia yacente (art 35.4), no será, por tanto, indiferente, notificar las liquidaciones a la recurrente como sucesora (en cuyo caso, sería ella directamente la obligada tributaria) o hacerlo como representante de la herencia yacente, pues, en este último caso, la obligada tributaria sería la propia herencia yacente.

Pues bien, no parece que, en las circunstancias del caso, pueda mantenerse una situación de herencia yacente con relación a doña Y, en su condición de legataria de parte alícuota.

En efecto, la Administración defiende las liquidaciones notificadas a la recurrente sobre la base de la equiparación que el artículo 39.1 LGT hace entre herederos y, por lo que interesa el caso, legatarios de parte alícuota.

Ahora bien, no puede orillarse que nos encontramos en sede tributaria y que el propio artículo 39.1 LGT al definir la transmisión a los herederos de las obligaciones tributarias

* 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»





pendientes de los obligados tributarios fallecidos, hace un llamamiento, explícito a la legislación civil -sin perjuicio de lo que establece- en cuanto a la adquisición de la herencia. Evidentemente, dicha matización resulta extensible también a los legatarios por lo que se refiere a la equiparación que hemos referido.

En ausencia de una regulación de la herencia yacente en nuestro Código Civil, se viene a hablar de una herencia yacente parcial o, en definitiva, de la yacencia de cuotas hereditarias, evidentemente, con relación a los herederos (pudiera ocurrir, que unos hayan aceptado y otros no) pero no respecto de los legatarios.

Por tanto, la equiparación tributaria entre los herederos y los legatarios a que se refiere el artículo 39.1 LGT no parece justificar una posición como la patrocinada por la sentencia de instancia y por el abogado del Estado en el sentido de que, en tanto no hubiese "aceptado" el legatario, también pueda considerarse por dicha circunstancia la existencia de una herencia yacente con relación al mismo.

Y es que, como es sabido, a tenor del artículo 12 LGT las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil (apartado 1) y que "[e]tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda", previsiones que se muestran, en definitiva, claramente contrarias a que el derecho tributario constituya un instrumento o catalizador para forzar determinadas interpretaciones en el ámbito civil.

En otras palabras, y trayendo a colación un término extraído de otros ámbitos y contextos, es el Derecho tributario que debe interpretarse conforme al Derecho civil y no viceversa.

A diferencia de lo que contiene con relación a los herederos, el Código Civil no establece obligación de los legatarios de aceptar el legado o de renunciar al mismo (sin perjuicio de que, en su caso se pueda aceptar o renunciar) pues el cumplimiento de los legados corresponde, en los términos previstos en el artículo 859 CC, a los herederos.

Por otro lado, como veremos a continuación, en el presente caso, la efectividad del legado de doña X resultaba jurídica y materialmente imposible de llevarse a efecto por lo que, no cabe hablar de situación de yacencia parcial de la herencia en un escenario como el presente en el que los dos únicos herederos ya la habían aceptado (a beneficio de inventario), se había efectuado el inventario -con saldo negativo- y sin que la legataria tuviera obligación de aceptar o rechazar dicho legado.

Y, sobre la base de lo expuesto, tampoco se puede considerar a la recurrente "sucesora" de las obligaciones tributarias de su difunto esposo a tenor del artículo 39.1 LGT.

Recapitulando, en el momento de notificársele las liquidaciones, es cierto que la recurrente no había aceptado expresa o tácitamente el legado ni lo había rechazado, pero, como se ha expresado, a tenor de la regulación civil no estaba obligada a hacerlo.

Es más, cabe plantear que, ante la equiparación entre heredero y legatario de parte alícuota que viene a mantener la Administración tributaria, esta última podía haber acudido

* 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»





al 1005 CC requiriendo a la legataria para que manifestara si lo aceptaba o no.

De este modo, difícilmente cabía atribuirle responsabilidad como sucesora cuando, además, conforme se ha apuntado, el legado, en el momento en que se le notificaron las liquidaciones no se podía hacer efectivo y, posteriormente, la herencia debía mantenerse indivisa como consecuencia de la tramitación del concurso.

A mayor abundamiento, para hacer efectivo un legado del tercio, como el que ahora nos ocupa, ha de conocerse, de entrada, el activo líquido de la herencia. En este sentido, de la sentencia del Tribunal Supremo (Sala Primera) 642/2006, de 12 junio, rca 4327/1999, ECLI:ES:TS:2006:3727 se infiere que, tanto en el legado de parte alícuota como con relación a cada heredero, existe una común atribución indeterminada de bienes -aunque sea por diferente título- que obliga a que se concrete o materialice mediante la partición el contenido económico para fijar la parte que le corresponde a uno y otro.

Esta idea ha sido también asumida por la Sala Tercera, como refleja nuestra sentencia de 21 de junio de 2012, rca 1134/2010, ECLI:ES:TS:2012:4794 en la que se precisó "[...] que la adquisición de la condición de heredero, en el caso de aceptación de la herencia a beneficio de inventario, se encuentra vinculada y dependiente de la propia existencia del inventario que puede realizarse con anterioridad o con posterioridad al acto formal de la aceptación, hasta tal punto que la aceptación de la herencia a beneficio de inventario no producirá efecto alguno hasta que estén inventariados los derechos que conforman el caudal hereditario y las deudas y cargas a que a tal caudal resultan imputables. Lo cual guarda total coherencia con la propia institución configurada para posibilitar a los herederos el aceptar la herencia únicamente si resulta de ella un saldo positivo, quedando los herederos obligados a pagar las deudas del causante únicamente hasta "donde alcancen los bienes" (art. 1003.1º Cc) del caudal relicto.

Y ello a salvo el caso de que la falta de elaboración del inventario pueda imputarse, al menos por negligencia, a los mismos aceptantes [...]"

Pues bien, aunque el supuesto ahora enjuiciado difiere del subyacente en esta última sentencia por cuanto, por un lado, aquí, la problemática de articulación tributaria se produce con relación al legatario de parte alícuota; y, por otro lado, en el presente caso ya existía un inventario que arrojaba un saldo claramente negativo, lo cierto es que la doctrina de aquella se puede proyectar sobre el presente asunto. De este modo, habiéndose producido una aceptación a beneficio de inventario es evidente que, ante la ausencia de un activo líquido para los herederos, con mayor razón, resultaba imposible hacer efectivo el legado de doña E.

Por lo demás, la alegación del abogado del Estado de que el único efecto derivado de la renuncia posterior del legado por parte de la recurrente "es la refundición del mismo en la masa de la herencia (artículo 888 CC), no existiendo, por tanto, ya obligación alguna por parte de los herederos de hacer efectivo el legado, lo cual, por otro lado, a la vista de la masa pasiva de la herencia en concurso, iba a resultar imposible" revela que notificar las

* 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»





liquidaciones a la recurrente resultaba improcedente, con el efecto añadido de escapar a la lógica y procedimiento del concurso posterior.

En efecto, esta afirmación permite constatar la gravedad de la actuación administrativa pues, a la recurrente se le notifican las liquidaciones de las obligaciones tributarias del causante, como sucesora de este, cuando resultaba imposible que recibiera el legado y, además, se declaró con posterioridad el concurso de la herencia. En consecuencia, la notificación de dichas liquidaciones comportaba atribuirle unas obligaciones tributarias que no le correspondían como "sucesora" sin que, además, pudiera neutralizarlas o compensarlas con un "eventual activo", cuya inexistencia la certificaba el saldo negativo que arrojaba el inventario.

Es más, en el concurso de la herencia la recurrente únicamente tenía reconocido un crédito de 4.877,57€ con la calificación de ordinario, en concepto de gastos de entierro, sin que, obviamente, se le hubiera reconocido ningún crédito en concepto de legado.

En definitiva, tales liquidaciones resultaban contrarias a Derecho porque, conforme a lo expuesto, la Administración no se las podía dirigir ni como sucesora ni, conforme a lo expresado, como representante de la herencia yacente al no encontrarse yacente la herencia, según hemos razonado anteriormente.

Procede, por tanto, conforme a todo lo expuesto, estimar el presente recurso de casación en los términos que se expondrán a continuación.

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, procede declarar lo siguiente:

"Teniendo en consideración las circunstancias concurrentes en el presente caso, a saber, un inventario de la herencia que arroja un saldo negativo, que los herederos instituidos aceptaron la herencia a beneficio de inventario y que se declaró la herencia en concurso, el no permite atribuir a una legataria de parte alícuota la condición de sucesora de las deudas tributarias del causante ante la imposibilidad material y jurídica de hacer efectivo ese legado. artículo 39.1 LGT

En las circunstancias expresadas no cabe considerar la existencia de una herencia yacente con relación a aquella legataria."

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina.

Asimismo, con estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de doña E, anulamos la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de junio de 2018, así como las resoluciones de las que trae a causa, en particular, las liquidaciones de intereses de demora -referencias NUM002 y NUM003-, confirmadas en reposición, que le fueron notificadas en su condición de legataria

* 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»





de su difunto esposo D. Modesto, con claves de liquidación NUM004 y NUM005, procedentes de la liquidación principal NUM006, por actas de IRPF, ejercicio 1998.

👉 LGT 2ª. **SENTENCIA 1142/2022** [15.09.2022] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5684/2020). Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3372/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3372]

→ Resolución recurrida en casación:

«Sentencia dictada el 17 de febrero de 2020 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso núm. 697/2018, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 26 de abril de 2018 en materia de derivación de la responsabilidad subsidiaria»

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

«Determinar si la anulación en vía económico-administrativa del acuerdo de derivación de responsabilidad, retrotrayendo las actuaciones al momento de requerimiento de pago a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada la reducción del artículo 188.3 LGT, afecta a la validez del acuerdo de derivación o solo a su alcance o límite cuantitativo»

«Precisar, en su caso, si debe computarse a efectos del plazo máximo de resolución del artículo 104 LGT el tiempo consumido por la administración durante la tramitación del primer procedimiento de derivación»

«Determinar, en su caso, el plazo de que dispone la administración para, en ejecución de una resolución económico-administrativa que hubiere anulado un acuerdo de derivación de responsabilidad dictar un nuevo acto en sustitución del revocado»

«En caso de que resulte aplicable en estas situaciones el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, determinar en qué fecha ha de situarse el dies a quo del mismo y qué consecuencias comporta su incumplimiento por parte de la administración ejecutante»

- ❖ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículos 43.1,a), 104 y 174 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el artículo 124.1 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación y el artículo 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa..

→ La controversia jurídica.

«Establecida la caducidad en el artículo 104.4 LGT como efecto del incumplimiento del plazo de resolución del procedimiento de declaración de responsabilidad - determinado en seis meses por el artículo 124.1 RGR- el artículo 104.5 LGT impone el reconocimiento 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»





pérdida de efectos interruptivos sobre el plazo de prescripción regulado en el artículo 67.2 LGT»

→ FALLO:

«1º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el Fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º- No haber lugar al recurso de casación núm. 5684/2020, interpuesto por doña X, representada por el procurador, contra la sentencia dictada el 17 de febrero de 2020 por la Sección Séptima de la Sala lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso núm. 697/2018, relativo a acuerdo de derivación de responsabilidad; sentencia que se confirma.

3º-. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación»

FUNDAMENTO JURIDICO

TERCERO.- El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional

Por la Dependencia Regional de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid se dictó acuerdo por el que se declaraba a la recurrente responsable subsidiaria de las deudas de la entidad, S.L. por un importe de 206.421,25 euros, de conformidad con el artículo 43.1.a) LGT. En dicho acuerdo se incluía una sanción impuesta al deudor principal por la comisión de infracciones tributarias.

Ha de tenerse presente que, en su momento, la notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad, de 24 de agosto de 2011, puso fin al procedimiento y apertura al plazo de ingreso voluntario de la deuda derivada. El procedimiento en sí se dio por finalizado entonces. Disconforme con el citado acuerdo, la interesada interpuso, el 5 de octubre de 2011, reclamación económico-administrativa. Mediante resolución fechada el 27 de marzo de 2014, el TEAC acordó estimar en parte la reclamación, de manera que, manteniendo el acuerdo de declaración, ordenó que se llevara a cabo un nuevo requerimiento de pago, como consecuencia de la redacción dada al apartado 4 del artículo 41 de la Ley General Tributaria por la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Ha sido, pues, una causa ajena a la tramitación del procedimiento la que, sobrevenidamente, ha motivado la denominada por la RTEAC de 27 de marzo de 2014 "retroacción", que en realidad no es tal. La tramitación de dicho procedimiento se llevó a cabo respetando los plazos previstos. Su inicio se notificó el 11 de abril de 2011 y el acuerdo de derivación se notificó el 8 de septiembre de 2011. Se respetó el plazo de seis meses previsto en el artículo 124.1 del Reglamento General de Recaudación. No se superó dicho plazo y, por tanto, no cabe apreciar la caducidad invocada por la recurrente (ni tampoco, por ende, la prescripción). Ningún pronunciamiento hizo el TEAC en relación con el fundamento de la responsabilidad que se imputa a la Sra. X ni tampoco en relación con las liquidaciones y sanciones a que se hace extensiva su responsabilidad en el acuerdo 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»





derivación impugnado. Ningún reproche en cuanto a la duración del procedimiento se contiene en la R. TEAC

No se ha omitido, durante la tramitación del procedimiento, el ofrecimiento a la interesada de acogerse a la reducción objeto de la controversia, sencillamente, porque esa posibilidad no estaba prevista para los responsables antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012, de 29 de diciembre. En la R. TEAC de 27 de marzo de 2014, recurrida, no se realiza ninguna censura al respecto. No se declara que se haya producido alguna infracción formal o material. Es más, lo que se declara, de manera expresa, es que se mantiene el acuerdo de declaración.

Lo que ha hecho el TEAC, y lo ha hecho de oficio, limitándose a ello, ha sido aplicar la normativa vigente al tiempo de dictar su resolución, normativa que es distinta y, además, más favorable para el responsable que la que estaba vigente en 2011, cuando concluyó el procedimiento, teniendo presente, como no puede ser de otra manera, que parte de la deuda derivada corresponde a sanciones, aplicando el mandato contenido en el párrafo segundo del artículo 10.2 de la LGT, a cuyo tenor, "las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado". Ello posibilita que el importe al que ascienda la derivación pueda ser inferior, si, cumplidos los requisitos legales, el responsable, tras habersele dado audiencia, se acoge a la reducción, nueva para él, prevista en el artículo 188 LGT. Lógicamente, para hacer efectiva esa posibilidad debe concedérsele al interesado un nuevo plazo de ingreso.

El 25 de septiembre de 2014 la Dependencia Regional de Recaudación, dictó acuerdo de ejecución de la resolución económico-administrativa de 27 de marzo de 2014. No se dicta un nuevo acuerdo de derivación, sino que, el 1 octubre 2014 (notificándose el 14 octubre) y dado que el acuerdo se mantuvo, se reitera el acuerdo, al haberse llevado a cabo el trámite de la conformidad, y se efectúa el requerimiento de pago, abriéndose un nuevo plazo de ingreso en voluntaria.

La interesada, con fecha 13 de noviembre de 2014, presentó reclamación económico-administrativa contra el acuerdo anterior. La Sra. X presenta alegaciones el día 23 de octubre de 2015, aduciendo, entre otros motivos, que se ha producido la caducidad del procedimiento de declaración de responsabilidad, alegación que, junto con otras, no es atendida por el TEAC, quien acuerda desestimar la reclamación, confirmando el acuerdo de responsabilidad subsidiaria impugnado.

En definitiva, no se anuló la derivación de responsabilidad; textualmente, la R.TEC de 27 de marzo de 2014 declara que se mantiene el acuerdo de declaración. No se inició un nuevo procedimiento ni se produjo la reapertura del procedimiento de declaración de responsabilidad de procedimiento alguno. La ejecución de la resolución administrativa consiste en la notificación de un nuevo requerimiento de pago a efectos de que la responsable subsanaría pueda optar por la reducción de las sanciones prevista en el artículo 188.3 LG.T.

* 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»





Estamos, por tanto, en disposición de responder de manera conjunta a las tres primeras cuestiones con interés casacional contenidas en el auto de 6 de mayo de 2021, en el sentido siguiente: en las circunstancias concurrentes en el presente recurso, manteniéndose el acuerdo de declaración de responsabilidad por parte de la RTEAC pero habiéndose ordenado un nuevo requerimiento de pago a efectos de que al responsable le pueda ser aplicada, retroactivamente, la reducción prevista en el artículo 188.3 LGT, que no estaba vigente al tiempo de dictarse el acuerdo de derivación, la validez de éste no se ve afectada, puesto que el procedimiento ya está finalizado.

Lo que sucede es que la notificación se ha llevado a cabo pasado el plazo previsto en el artículo 66.2 RGRVA, que dispone que "los actos resultantes de la ejecución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución", y también establece que los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

Nos encontramos ante un acto de ejecución, puesto que se ha dictado en sustitución de otro acto anulado, y en el que la administración se ha limitado a dictar un nuevo acuerdo conforme a los criterios señalados en la resolución económico-administrativa anulatoria. No hay, pues, en esta ocasión, retroacción de actuaciones propiamente hablando, no ha sido preciso tramitar un nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad y tampoco lo ha sido reanudar el único que se inició (y que a esas alturas ya estaba finalizado). Ha sido suficiente dictar una nueva liquidación sustituyendo la anulada y abrir, por consiguiente, un nuevo plazo de ingreso en voluntaria.

Nos resta por determinar cuáles son las consecuencias derivadas del transcurso del mes previsto en el artículo 66.2 RGRVIA. En ese sentido, reiteramos nuestro criterio, expresado, entre otras, en la sentencia de 5 de mayo de 2021, RCA 470/2020, de que el plazo para ejecutar las resoluciones de los tribunales económico-administrativos, de conformidad con lo previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, es un mes; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de dicho plazo, al tratarse de una irregularidad no invalidante, sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo.

👉 LGT 3ª **SENTENCIA 1197/2022** [27.09.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5625/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3416/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3416]

→ Resolución recurrida en casación.

«Sentencia núm. 350/2020, de 22 de julio, de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, desestimatoria del recurso núm.

* 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»





238/2019 interpuesto por los aquí recurrentes contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears, de fecha 29 de abril de 2019, que desestimó acumuladamente las reclamaciones económico-administrativas instadas frente a tres acuerdos de ejecución, a saber: i) el acuerdo, de fecha 19 de octubre de 2018, de ejecución de resolución económico-administrativa con núm. NUM001, y cuantía de 29.220,49 euros, por el concepto Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2012; ii) el acuerdo, de fecha 19 de octubre de 2018, de ejecución de resolución económico-administrativa con número NUM002, y cuantía de 7.462,97 euros por el concepto Expedientes Sancionadores de la Inspección Financiera y Tributaria; y iii) el acuerdo, de fecha 19 de octubre de 2018, de ejecución de resolución económico-administrativa con número NUM000, y cuantía de 7.462,97 euros, por el concepto Expedientes Sancionadores de la Inspección Financiera y Tributaria.

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

«Determinar cuál es el plazo de que dispone la administración para, en ejecución de una resolución económico-administrativa que hubiere anulado un acto proveniente de unas actuaciones inspectoras por razones materiales o de fondo, dictar un nuevo acto en sustitución del revocado. En particular, discernir si resulta de aplicación el artículo 150.7 LGT, introducido por la Ley 34/2015, o el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA.

En caso de que resulte aplicable en estas situaciones el plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 RGRVA, determinar en qué fecha ha de situarse el dies a quo del mismo y qué consecuencias comporta su incumplimiento por parte de la administración ejecutante»

- ❖ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículos 150.7 y 239.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), ["LGT"], y 66.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, que aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, (BOE de 27 de mayo), ["RGRVA"] [...].

→ La controversia jurídica.

«La parte recurrente alega que "[...] la Sentencia recurrida aplica indebidamente el artículo 150.7 de la LGT, y a su vez, inaplica el artículo 66 del RGRVA y el artículo 239.3 de la LGT, artículos reguladores de la ejecución de las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos [...]" (pág. 2). Expone que la resolución económico administrativa a ejecutar no ordenaba la retroacción por motivos formales que pudieran dar lugar a la aplicación del art. 150.7 LGT, sino por motivos de fondo, por lo que resultaría de aplicación el art. 66.2 RGRVA y el art. 239.3 LGT, y en cuanto a las consecuencias que comportaría el incumplimiento del plazo que resultara de aplicación por parte de la Administración. En tal sentido, sostiene que el efecto debe ser el de la caducidad del procedimiento, y considera que, aun reconociendo que resulta de aplicación del art. 239.3 LGT "[...] se hace necesario armonizar los artículo 239.3 y 104 de la LGT, con el artículo 25 de la LPACAP [...] [por lo que] [e]n base a esa interpretación, no se puede extraer, porque la propia norma no lo dice,

* 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»





que el artículo 239.3 permita a la Administración Tributaria superar el plazo de un mes para la ejecución de los actos revisores dictados por los Tribunales Económicos Administrativos, lo que dice es que: no se exigirán intereses de demora desde que la administración incumpla el plazo del mes [...]».

→ FALLO:

«1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 5625/2020, interpuesto por la representación procesal de don Y y Doña X contra la sentencia núm. 350/2020, de 22 de julio, de la Sala Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, desestimatoria del recurso núm. 238/2019.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos del último fundamento jurídico.

VOTO PARTICULAR que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en relación con el artículo 205 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, formula el Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís a la sentencia de 27 de septiembre de 2022, pronunciada en el recurso de casación nº 5625/2020.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

SÉPTIMO.- El juicio de la Sala.

Sobre la redacción vigente del artículo 150.7 LGT, nuestra Sala ha fijado doctrina jurisprudencial acerca de si el plazo que fija para la realización de actuaciones en cumplimiento de una resolución judicial o económico-administrativa puede ser de aplicación a los supuestos en que la misma sustente la revocación del acto en razones materiales, pues en los supuestos analizados en las sentencias aludidas en el anterior razonamiento era de aplicación el apartado 5 del artículo 150 en su redacción original. En cambio, en el caso que nos ocupa, dado que la recepción del expediente por la administración tributaria se produjo en el año 2018, ha de resultar de aplicación el nuevo apartado 7, conforme a lo dispuesto en la Disposición Transitoria Única . 6 de la Ley 34/2015.

En efecto, la previsión temporal contenida en el actual apartado 7 del artículo 150 difiere de la que regulaba el anterior apartado 5 en cuanto especifica que será aplicable "[c]uando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras". Aunque la Abogacía del Estado propugna que, también en este caso, se debe reputar como un defecto formal "[...] ya que la retroacción siempre supone una irregularidad formal por su propio carácter (en otro caso la resolución debiera ser simplemente anulada, con opción de la Administración Tributaria a reiniciar o no el procedimiento si ello fuera posible por no prescripción) [...]", no cabe compartir tal apreciación, puesto que el criterio que sigue la Ley no es que se deba o no dictar una nueva resolución, sino si se produce retroacción por apreciarse "defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante", lo que determinará "la anulación

* 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»





del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal". Por consiguiente, este es el elemento diferenciador, la disminución de las posibilidades de defensa y la retroacción a un momento del procedimiento, que obviamente es anterior al que le puso término. En el caso objeto de enjuiciamiento, no se produjo retroacción del procedimiento, sino la anulación del acto administrativo por un error material en la determinación de un parámetro de consumo eléctrico, y la ejecución se agota con el dictado de un nuevo acto finalizador del procedimiento inspector sin más modificación que la nueva liquidación previa anulación de la originaria, así como la anulación correspondiente de los acuerdos sancionadores para adecuar el importe de las sanciones a la nueva liquidación. Concretamente, en el caso litigioso la ejecución consistió, en cuanto a la liquidación del IRPF del año 2012 (número NUM001) en "Anular la liquidación derivada del acta objeto de impugnación en la cantidad de 34.493,66 € y dictar un nuevo acto de liquidación del que resulte una deuda tributaria de 29.220, 49 € (26.535,01 € de cuota más 2.685,48 € de intereses de demora)"; y en cuanto a las sanciones números NUM002 y NUM000: "Anular la liquidación derivada del acta objeto de impugnación en la cantidad de 12.198,22 € y dictar un nuevo acto de liquidación del que resulta una deuda tributaria de 7.462,97 €. [...]" (pág. 4 del escrito de interposición).

En el caso litigioso, por tanto, estamos ante un procedimiento de inspección y resoluciones sancionadoras derivadas de la liquidación aprobada en el acto finalizador del procedimiento de inspección. Pero la resolución económico- administrativa es igualmente anulatoria por motivos de fondo, y no comporta retroacción de actuaciones en el sentido técnico jurídico del término, por más que la resolución del TEAR de las Islas Baleares exprese que procede la retroacción, que, como se aprecia por el alcance y contenido de acto de ejecución no es tal, pues se ha limitado a anular la liquidación y dictar nueva liquidación ajustada al criterio expresado por el TEAR, sin ninguna otra actuación, que tampoco reclama la parte recurrente. Y lo mismo ocurre con las resoluciones sancionadora, que se limitan a ajustar su importe a la nueva base de cálculo derivada de la nueva liquidación. Por tanto, se trata de una estimación por motivos de fondo, que no comporta retroacción de actuaciones, por lo que el plazo en que han de ser notificados los actos resultantes de la ejecución es el de un mes desde que la resolución tuvo entrada en el registro del órgano de la Administración tributaria obligada a su ejecución. La redacción de la sentencia recoge los hechos como sigue:

"[...] 3º) En fecha 28 de agosto de 2018 el TEARIB generó la comunicación de remisión a cumplimiento dirigida a la Oficina de Relación con los Tribunales de la AEAT que, junto con otras, se remitió a la citada Oficina por correo electrónico el 17 de septiembre de 2018, constando que fue recibido por funcionario de la repetida Oficina el 24 de septiembre de 2018.

4º) En fecha 19 de octubre de 2018 la AEAT notifica los tres acuerdos de ejecución: uno referido a la liquidación corrigiendo aquel error de cálculo; y otros dos correspondientes a las sanciones ajustadas al nuevo importe. [...]" (FD 1).

* 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»





Pues bien, la cuestión que se suscita ha sido resuelta por nuestra Sala en relación a la ejecución de resoluciones económico-administrativas que anulan, por motivos de fondo, resoluciones dictadas en procedimientos de gestión, así como en procedimiento sancionadores, en términos que deben ser de aplicación también para los actos que hubieren recaído en procedimientos de inspección, como es el caso, pues el art. 239.3 LGT no establece ninguna diferenciación en su tratamiento y de la regulación normativa específica del procedimiento de inspección no se sigue que tal conclusión deba ser diferente. La parte recurrente se muestra conforme en que resulta de aplicación el art. 239.3 LGT, que como se ha dicho, eleva a rango legal las previsiones del art. 66.2 RGRVA.

Así pues, debemos reiterar la conclusión alcanzada en nuestra STS de 19 de noviembre de 2020 (rec. cas. 4911/2018), en la que dimos respuesta a una cuestión de interés casacional análoga a la que ahora nos ocupa, si bien referida a ejecución de resoluciones en procedimientos de gestión. Dijimos en la STS de 19 de noviembre de 2020, cit., que "[...] el cómputo del plazo de un mes previsto en el artículo 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, en lo que respecta a la ejecución derivada de un procedimiento de gestión, debe realizarse (dies a quo) desde el momento en que la resolución del oportuno tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el referido precepto, al tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo. [...]". En términos análogos, si bien respecto a la ejecución de resoluciones sancionadoras, cabe citar la STS de 21 de septiembre de 2020 (rec. cas. 5684/2017) y la STS de 6 de abril de 2022 (rec. cas. 2054/2020).

En definitiva, son enteramente trasladables las conclusiones de la doctrina jurisprudencial de la que se acaba de dar cuenta, y en cuya argumentación profundizaremos a continuación, sin perjuicio de remitirnos a lo dicho en la ya citada STS de 19 de noviembre de 2020, cit., y las demás de las que se ha dejado referencia, por cuanto nos encontramos también aquí ante la ejecución de una resolución económico-administrativa que, estimando en parte la reclamación formulada, acordó la anulación del acuerdo final del procedimiento inspector, por motivos de fondo, así como las sanciones impuestas para que fueran sustituidas por otras, como consecuencia de la nueva determinación de la base sobre la que se aplicaría la sanción (anulación por razones materiales).

No estamos, ya se ha dicho, ante la anulación por razones de forma, generadoras de indefensión con la consiguiente orden de retroacción de actuaciones. Es cierto que en relación a la anterior redacción del art. 150.5 LGT (actual art. 150.7 LGT), la jurisprudencia ha difuminado la distinción entre anulación por razones formales o por razones de fondo. En efecto, a propósito del apartado 5, del art. 150 LGT que, en su

* 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»





redacción primigenia describía un escenario en el que "una resolución judicial o económico-administrativa ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras". En tales supuestos, se había considerado que la Administración tenía la obligación de finalizar las actuaciones en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan hasta la conclusión del plazo general, previsto en el apartado 1 del art 104 LGT o en seis meses, si aquel periodo fuera inferior.

Esta era la doctrina fijada, entre otras, en las sentencias de 27 de marzo de 2017 (rca. 3570/2015; ES:TS:2017:1090); de 25 de enero de 2017 (rca. 2253/2015; ES:TS:2017:199), y de 30 de enero de 2015 (rca. 1198/2013; ES:TS :2015:569) que, en definitiva, consideraban que, aunque la previsión del art. 150.5 LGT estaba inicialmente destinada solo a los casos de anulación por razones formales que determinaran la retroacción de las actuaciones, dado que el legislador guardaba silencio sobre el plazo que se había de respetar cuando la anulación lo fuera por razones sustantivas o de fondo, aun cuando técnicamente no puedan considerarse supuestos de retroacción de actuaciones, no existían motivos suficientes para no tratarlos como si lo fueran a estos efectos, debiendo aplicarse también el límite temporal y las consecuencias del artículo 150.5 LGT a los casos de anulación de las liquidaciones por razones de fondo.

Sin embargo, la modificación operada por el artículo Único .27 de la Ley 34/2015, reubicó esta previsión en el apartado 7 del artículo 150 LGT e introdujo una variación en su redacción: "Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o en seis meses, si este último fuera superior. El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución".

No es posible aplicar la jurisprudencia recaída a propósito del primigenio artículo 150.5 LGT al presente caso, porque la expresada redacción originaria del apartado 5 ha dejado paso al nuevo apartado 7, invocable por mor de la Disposición final duodécima, en relación a la Disposición Transitoria Única. 6 de la Ley 34/2015, frente a todas las actuaciones inspectoras en las que la recepción del expediente por el órgano competente para la ejecución de la resolución como consecuencia de la retroacción se produzca a partir de la entrada en vigor de esta Ley, como ocurre en el supuesto que nos ocupa.

Por otro lado, como se viene expresando, este recurso de casación incumbe al artículo 66 RGRVA y a la jurisprudencia que lo interpreta y también al artículo 239.3 LGT, precepto que, como se ha dicho anteriormente, ha incorporado a la LGT la que, hasta entonces, era la mera previsión reglamentaria del artículo 66.2 del RGRVA.

Este precepto legal añade al artículo 66.2 del RGRVA el mandato de que, como consecuencia derivada del incumplimiento del plazo del mes para notificar el acto 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»





ejecución, no resultarán exigibles intereses de demora, consecuencia a la que se habría llegado también sobre la base del artículo 66.2 RGRVA.

El artículo 239.3, reformado por la Ley 34/2015, presenta la vocación de aplicarse, con carácter general, a todas las resoluciones económico-administrativas por lo que, obviamente, la previsión referida a la exigencia de intereses de demora proyecta su virtualidad sobre aquellas resoluciones que anulen liquidaciones.

Consecuentemente, a la vista del artículo 239.3 LGT tampoco procede apreciar la caducidad del procedimiento por no estar legalmente prevista para este caso. Por lo demás, al incorporar a nivel legal la mera previsión reglamentaria únicamente se ha previsto como efecto jurídico derivado del transcurso del plazo de un mes, la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración haya incumplido el referido plazo (artículo 239.3 LGT).

Esta circunstancia, esto es, que únicamente se establezca como consecuencia del incumplimiento la no exigibilidad de los intereses de demora refuerza, precisamente, la jurisprudencia anterior. En efecto, piénsese que, al igual que muestran otros preceptos, el legislador podría haber incorporado alguna previsión específica relativa a los efectos derivados del incumplimiento de dicho plazo, lo que, sin embargo, no ha hecho.

Y es que, las categorías jurídicas -tales como la prescripción o la caducidad- deben ser aplicadas dentro de los estrictos contornos del procedimiento de que se trate sin que resulten intercambiables, de forma indistinta, en distintos ámbitos.

Por más que la ejecución sea también un procedimiento, cabe advertir que la ejecución de un recurso o reclamación no puede concebirse como una mera prolongación o apéndice de otro procedimiento que, eventualmente, opere como matriz (procedimiento inspector o sancionador), es decir, no cabe fundamentar o traer analógicamente una consecuencia jurídica sobre la base de reconducir esa ejecución al procedimiento primigenio en el que se dictó el acto final anulado sin transgredir las categorías jurídicas.

Debe insistirse en particular que, en casos como el que nos ocupa, la ejecución de esa resolución administrativa no constituye un procedimiento sancionador y, por dicha fundamental razón, no pueden aplicarse preceptos previstos para las consecuencias temporales del rebasamiento de los límites de otros procedimientos en los que se dictó el acto anulado por motivos de fondo, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, "[c]uando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal", escenario éste en el que el propio artículo 239.3 LGT lo contempla como una "excepción" a la directriz de que los actos de ejecución "no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación".

En suma, el único plazo al que se somete la ejecución de la resolución es el de un mes, y en este caso, en el que se trata de la mera modificación cuantitativa de la liquidación derivada del acto final del procedimiento inspector, o del reajuste del cálculo de las

* 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»





sanciones como consecuencia de la modificación de la base de cálculo, precisamente por la modificación de la liquidación, no se produce la caducidad invocada por no ser de aplicación el art. 150.7 LGT, ni los art. 209.2 ni 211.2 y 4 LGT.

OCTAVO.- Fecha inicial del cómputo del plazo de ejecución.

Sobre la fecha en que ha de situarse el inicio del plazo de ejecución, como ya se ha anticipado, es una cuestión resuelta en nuestra jurisprudencia, en los términos que expone la STS de 19 de noviembre de 2020, cit., y las demás a que se ha hecho referencia. En este aspecto, hay que recordar que el artículo 66.2, primer párrafo, del RGRVA dispone que:

"Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución [...]".

El referido párrafo mantiene la misma redacción tras la modificación Introdúcida en el artículo 66.2 del RGRVA por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, de modificación del Reglamento indicado (BOE de 30 de diciembre), que entró en vigor el 1 de enero de 2018.

Ya se ha expuesto que el citado precepto y apartado, con un añadido referente a los intereses de demora, se ha incorporado al artículo 239.3, último párrafo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, reformado por Ley 34/2015, que resulta aplicable aquí por razones temporales, y según el cual:

"[...] Salvo los casos de retroacción, los actos resultantes de la ejecución de la resolución deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución. No se exigirán intereses de demora desde que la Administración incumpla el plazo del mes".

Así, pues, lo relevante a los fines examinados será determinar qué debe entenderse a estos efectos por "registro del órgano competente para su ejecución".

Al respecto, siguiendo nuevamente lo razonado en nuestra STS de 19 de noviembre de 2020, cit., hemos dicho:

"[...] Considera la Sala que la expresión contenida en el precepto, debe interpretarse en sentido amplio, esto es, englobando a la Administración Tributaria en su conjunto, debiendo computarse el plazo de un mes de referencia a partir de que la resolución a ejecutar tiene entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por las razones que seguidamente se exponen.

1. En primer lugar, atendiendo al principio de personalidad única de la Administración, cuya aplicación comporta que no resulte conforme distinguir entre la entrada en la ORT de la resolución que debe ser ejecutada y la entrada en la concreta Dependencia que dictó el acto anulado, por cuanto ambos órganos forman parte de la misma Administración Tributaria Estatal. Y si bien es cierto que a los órganos referidos se les

* 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»





atribuyen funciones diferenciadas, no es menos cierto que en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública.

2. En segundo término, la interpretación pretendida por el abogado del Estado -en este caso, entrada en la Dependencia Regional de Inspección de Canarias que dictó la liquidación impugnada y anulada, coincidente además con la fecha de remisión por la ORT de la resolución- deja a "voluntad" de la Administración el cumplimiento del plazo referido, de forma que si dicho plazo solo empezase a contar cuando la resolución llega a conocimiento del concreto equipo que debe llevar a cabo las actuaciones necesarias para su ejecución, se estaría permitiendo fraccionar el plazo en dos tramos: de un lado, el periodo de tiempo transcurrido desde que la resolución tiene entrada en la Administración tributaria hasta que la misma es remitida al citado órgano; y, de otro, el periodo de tiempo que dicho órgano tarda en dictar el acuerdo de ejecución, siendo así que ambos órganos pertenecen a la Administración tributaria.

3. Como tercer argumento, debe señalarse que la interpretación pretendida en el recurso resulta contraria al objetivo de la norma, que no es otro que garantizar el derecho del contribuyente a una buena Administración evitando que la ejecución de las resoluciones de los tribunales económico-administrativos se retrase excesivamente en el tiempo.

En efecto, fijado un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos de fondo, bastaría para eludir su finalidad que el inicio del plazo para su ejecución quedase a voluntad de la Administración. Asimismo, la vulneración indicada se produciría si se permitiese excluir del cómputo del plazo previsto el tiempo en que la resolución a ejecutar ya se encuentra en poder de la Agencia Tributaria, que puede añadir pasos intermedios que demoren dicha ejecución, sin que dicha exclusión se encuentre reglamentariamente prevista.

4. En último término, por aplicación de la doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria.

Esta Sala, en su reciente sentencia de 18 de diciembre de 2019, dictada en el recurso de casación 4442/2018, se ha pronunciado sobre el alcance del principio de buena administración afirmando lo siguiente:

"(..) es preciso tener presente lo dispuesto en art. 9.3 de la CE sobre el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Por su parte el artículo 103 CE dispone que "La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia,

* 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»





jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho".

Estos mandatos constitucionales tienen su reflejo, en lo que ahora interesa, en el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, conforme al cual "Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho. Deberán respetar en su actuación y relaciones los siguientes principios:

(...)

d) Racionalización y agilidad de los procedimientos administrativos y de las actividades materiales de gestión.

e) Buena fe, confianza legítima y lealtad institucional [...]".

Por último, en el ámbito de la Unión Europea, el artículo 41.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (Diario Oficial de la Unión Europea número C 202, de 7 de junio de 2016, páginas 389 a 405) especifica que "[t]oda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable (...)".

[...]

SÉPTIMO.- La doctrina jurisprudencial sobre el principio de buena administración en el ámbito de la gestión y revisión tributaria.

La jurisprudencia de la Sección segunda de esta Sala, ha abordado recientemente el principio de buena Administración en relación con la retroacción de actuaciones ordenada por un tribunal económico-administrativo, siendo relevante lo indicado, entre otras, en la Sentencia de 14 de febrero de 2017 (rec. 2379/2015, ES:TS :2017:490), en cuyo fundamento jurídico tercero se afirma que " [...] el obligado tributario tiene el derecho a que ordenada por resolución judicial o económica administrativa la retroacción las actuaciones se lleven a cabo en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 o en seis meses si aquel período fuera inferior, no es facultad de la Administración ampliar los plazos mediante dilaciones voluntarias, ni sobrepasar los citados plazos cuando materialmente ha llevado a cabo actuaciones antes de recepcionar el expediente, lo que nos debe llevar a entender que en aquellos supuestos en los que la Administración haya realizado o podido realizar actuaciones tendentes a dicho fin, aun cuando no haya recepcionado el expediente, no podrá exceder el citado plazo del tiempo que reste o de los seis meses, puesto que el deber impuesto de atenerse a un plazo legalmente fijado, es un deber material y no formal, de carácter objetivo y al margen de la voluntad de los interesados".

* 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 la misma línea, la STS de 17 de abril de 2017 (rec. 785/2016, ES:TS :2017.1503), fundamento jurídico tercero, ha recogido en relación con el principio citado que "[...] le era exigible a la Administración una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente".

Por último, la Sentencia de 5 de diciembre de 2017 (rec. 1727/2016, ES:TS :2017:4499) indicó, en su fundamento jurídico cuarto y respecto de un supuesto similar al que hoy nos ocupa, que "[...] no deja de ser llamativo que a la recurrente se le notifique la resolución del TEAC el 20 de febrero de 2013 y a la Administración Tributaria, al órgano competente para ejecutar la resolución, se remita y recepcione el expediente, según se recoge en la sentencia, en 29 de julio de 2013. Desfase temporal que jurídicamente no puede resultar indiferente. Fijado legalmente un plazo para llevar a efecto la ejecución de la resolución estimatoria por motivos formales con retroacción de actuaciones, bastaría para burlar su finalidad el que el inicio del plazo para tramitar el procedimiento quede a voluntad de la Administración. Ciertamente el art. 83.2 de la Ley 58/2003, establece (...) separación de funciones (...) pero, en modo alguno puede obviarse que si bien a los órganos implicados se le atribuyen funciones diferenciadas, en el diseño procedimental establecido por el legislador en el sistema general de aplicación de los tributos actúan dentro del ámbito unitario e identificable de una misma Administración Pública. No es aceptable, pues, que los órganos económico administrativos queden sólo sometidos al plazo prescriptorio para remitir el expediente al órgano ejecutor", indicándose seguidamente que "[...] [a] la Administración, y claro está, a los órganos económico administrativos conformadores de aquella, le es exigible una conducta lo suficientemente diligente como para evitar posibles disfunciones derivada de su actuación, por así exigirle el principio de buena administración que no se detiene en la mera observancia estricta de procedimiento y trámites, sino que más allá reclama la plena efectividad de garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa sobre todo, a una resolución administrativa en plazo razonable [siendo así que] al menos resulta procedente dejar apuntado que en atención a las circunstancias de cada caso, bajo el prisma de los anteriores principios, la dilación no razonable y desproporcionada en la remisión del expediente para ejecución de la resolución estimatoria del órgano económico administrativo no puede resultar jurídicamente neutral sino que deberá extraerse las consecuencias jurídicas derivadas".

* 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»





Conforme se ha expuesto, del derecho a una buena Administración pública derivan una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, entre los que se encuentran el derecho a la tutela administrativa efectiva y, en lo que ahora interesa, a una resolución administrativa en plazo razonable, lo que conlleva que los derechos de los contribuyentes no pueden quedar al albur de un registro interno de la Administración tributaria, el del órgano competente para la ejecución de la resolución del tribunal económico-administrativo, que, como expone la entidad recurrida, es opaco al contribuyente y está sujeto a las decisiones organizativas internas que se tomen en cada momento por los órganos rectores de la misma.

A estos fines resulta relevante destacar, como se expone en el escrito de oposición al recurso, que "...la materia en cuestión esté regulada por la Resolución de 21 diciembre de 2005, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, lo que implica que todo el mecanismo relativo a la entrada en el registro del órgano competente para ejecutar, del que depende en definitiva la ejecución del nuevo acto, se encuentre regulado, no por una disposición de carácter general, sino por una mera resolución administrativa".

No parece compatible con el principio de buena administración que el inicio de un plazo para dictar un acto que afecta a los derechos de los ciudadanos sea el de un registro interno de la propia Administración, inaccesible a éstos y sujeto, en definitiva, a las modificaciones que decida en cada momento la propia Administración.

5. Conforme a lo expuesto, debe concluirse que el inicio del plazo de un mes para ejecutar una resolución económico-administrativa debe computarse desde que conste su registro en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por ser el que ofrece mayor transparencia y fiabilidad a los terceros cuyos derechos e intereses pueden verse afectados por el desconocimiento del momento inicial del plazo señalado para dictar el nuevo acto administrativo por el que se ejecuta la resolución del tribunal económico-administrativo. [...]" (FD Tercero).

NOVENO.- La doctrina jurisprudencial.

Sintetizando todo lo razonado anteriormente, la respuesta a la cuestión de interés casacional es que en un caso como el de autos, en que la resolución económico administrativa a ejecutar consiste en la anulación, por motivos de fondo, del acuerdo de liquidación en un procedimiento inspector, para dictar nueva liquidación conforme a lo resuelto por el órgano económico administrativo, así como la anulación de sendas resoluciones sancionadoras para adecuar el importe de la sanción a la nueva base determinada en el acuerdo de liquidación, el órgano administrativo debe notificar los correspondientes acuerdos de ejecución en el plazo de un mes previsto en el artículo 239.3 LGT, y art. 66.2 del Reglamento general en materia de revisión en vía administrativa, a contar desde el día en que la resolución del tribunal económico-administrativo tenga entrada en el registro de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, incluido el registro de la Oficina de Relaciones con los Tribunales; y que la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento del plazo de un mes previsto en el referido precepto, al

* 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»





tratarse de una irregularidad no invalidante sin efectos prescriptivos, es la no exigencia de intereses de demora desde que la Administración incumpla el referido plazo.

DÉCIMO.- Resolución sobre las pretensiones de las partes.

Así las cosas, aunque la argumentación de la sentencia recurrida sobre la singular cuestión de interés casacional por la que se admitió este recurso, no es enteramente concordante con la doctrina jurisprudencial que hemos fijado, ya que estima aplicable el art. 150.7 LGT, sin embargo su decisión desestimatoria del recurso contencioso-administrativo debe ser mantenida, con desestimación del recurso de casación, en aplicación de la doctrina sobre el principio de efecto útil del recurso de casación, que, en síntesis, impide que prospere éste cuando, pese a no ser conformes a Derecho los argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria en casación, por ser ajustada a Derecho la decisión final [SSTS de 1 de diciembre de 2020 (rec. cas. 3857/2019); de 21 de febrero de 2019 (rec. cas. 577/2016); y de 16 de enero de 2005 (rec. cas. 1721/2000)].

En el caso enjuiciado, la parte dispositiva de la sentencia recurrida, la decisión de desestimar el recurso contencioso-administrativo, y rechazar la pretensión anulatoria, es ajustada a Derecho, pues, por las razones que ya se han expuesto, el eventual transcurso del plazo máximo de un mes que dispone el art. 239.3 LGT en relación con el art. 66.2 RGRVA, no conlleva el efecto pretendido por la parte recurrente, de caducidad del procedimiento. En consecuencia, el recurso de casación ha de ser desestimado y rechazadas las pretensiones de la parte recurrente.



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 IVA. **SENTENCIA 1192/2022** [27/09/2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5052/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3415/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3415]

→ Resolución recurrida en casación.

«Sentencia núm. 294/2020, de 1 de julio, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, desestimatoria del recurso 15297/2019 formulado contra la resolución de 24 de enero de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta frente a la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación IVA-4T-2017»

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

* 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»





«Determinar si, el ingreso realizado por una empresa de la cuota de IVA, repercutida a un particular cedente de un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, tiene la consideración de indebido y puede solicitarse su devolución mediante el procedimiento previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria»

«Aclarar si, el sujeto repercutido, que no tiene obligación de realizar declaraciones-liquidaciones de IVA, está legitimado para solicitar a Hacienda la devolución de la cuota que satisfizo mediante el ejercicio de las opciones que procedan contempladas en el artículo 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, o solo puede ser el sujeto pasivo del impuesto el que inste la rectificación o la devolución»

- ❖ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículo 89.5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido: artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 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 representación de doña X, mediante escrito registrado el 8 de febrero de 2021, interpuso el recurso de casación en el que aduce que "[...] la recurrente, no se dedujo el IVA soportado por la permuta al ser persona física, y no actuar como empresario, de forma que, resuelto el contrato lo procedente era realizar la rectificación correspondiente en el momento en el que se produce dicha rectificación en la base imponible del Impuesto, que tuvo lugar en el 2015. Nada impide al sujeto repercutido solicitar la devolución de ingresos indebidos, y que le sean devueltas las cantidades ingresadas a la Hacienda pública [...]" y "[...] el procedimiento a seguir tiene que ser es el recogido en el artículo 221 de la Ley 58/2013, pues nos encontramos ante el supuesto de la letra d) del número 1 de dicho precepto", resultando de todo punto imposible "[...] recuperar su importe a través del procedimiento al que le remite la Administración Tributaria y el TEAR, puesto que la regularización de la situación tributaria en la declaración-liquidación identificativa puede llevarla a cabo quien haya formulado la declaración-liquidación, en este caso la empresa, pero no la persona física que ha abonado el impuesto al serle repercutido" (pág. 11 del escrito de interposición).

→ FALLO:

«1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 5052/2020, interpuesto por la representación procesal de doña X contra la sentencia núm. 294/2020, de 1 de julio, de la Sección 4ª de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el recurso 15297/2019, promovido contra la resolución de 24 de enero de 2019, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación IVA-4T-2017. Casar y anular la sentencia recurrida.

* 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»





2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 1597/2019 ante la sala de instancia, interpuesto por la representación procesal de doña X contra la resolución de 24 de enero de 2019, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Galicia en expediente NUM001 que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la denegación de la solicitud de rectificación de la autoliquidación IVA-4T-2017 y devolución de ingresos indebidos instada por doña Nuria en expediente núm. NUM007 de la Administración de Ferrol, de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, declarando procedente la rectificación de la autoliquidación solicitada, así como la devolución a doña X, como ingreso tributario indebido, de la suma de 21.997,82 euros, más la cantidad por intereses de demora conforme a lo expresado en el FD séptimo.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre las costas, en los términos previstos en el último fundamento»

FUNDAMENTO JURIDICO

SEXTO.-Sobre el derecho del sujeto repercutido a la devolución de ingresos indebidos previa rectificación de autoliquidación efectuada por el sujeto pasivo del IVA.

Volvamos ahora sobre la primera cuestión de interés casacional consistente en determinar si el ingreso realizado por una empresa de la cuota de IVA, repercutida a un particular cedente de un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, tiene la consideración de indebido y si la persona que fue repercutida puede solicitar su devolución mediante el procedimiento previsto en el artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Aunque la redacción de la cuestión de interés casacional no lo menciona explícitamente, es necesario analizar la legitimación respecto a la legitimación para instar la rectificación de la autoliquidación y la relación entre este procedimiento y la devolución del ingreso indebido que por este procedimiento pudiera determinarse, pues estaríamos ante un caso, no de reconocimiento del derecho a la devolución mediante un procedimiento de revisión (art. 221.1 LGT), sino en virtud de un previo procedimiento de rectificación de una autoliquidación (art. 221.4 LGT) que, en este caso, se debería a la reducción de la base imponible.

En este punto, hay que recordar las características del sistema de devengo del IVA en el caso de pagos anticipados. El art. 75 de la LIVA, al regular el devengo del impuesto cuando se trate de entrega de bienes, dispone en su apartado Uno.1º, que se devengará el impuesto, cuando tenga lugar su puesta a disposición del adquirente o, en su caso, cuando se efectúen conforme a la legislación que les sea aplicable. Aclarando, en el párrafo siguiente que "no obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en las entregas de bienes efectuadas en virtud de contratos de venta con pacto de reserva de dominio o cualquier otra condición suspensiva, de arrendamiento-venta de bienes o de arrendamiento de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad vinculante para ambas partes, se

* 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»





devengará el Impuesto cuando los bienes que constituyan su objeto se pongan en posesión del adquirente".

Y en el apartado Dos del mismo artículo se establece el tratamiento que debe darse a los "pagos anticipados" al disponer que en las operaciones sujetas a gravamen que originen pagos anticipados anteriores a la realización del hecho imponible el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Ahora bien, la eventualidad de circunstancias que afecten a la base imponible que se hubiere devengado mediante un pago anticipado, como es el caso que nos ocupa, se contempla en el art. 80 de la LIVA, que respecto a la modificación de la base imponible señala en su apartado Dos lo siguiente:

"Cuando por resolución firme, judicial o administrativa o con arreglo a Derecho o a los usos de comercio queden sin efecto total o parcialmente las operaciones gravadas o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado, la base imponible se modificará en la cuantía correspondiente".

En el caso de autos consta que la resolución del contrato de permuta se produjo por escritura pública de resolución de aquel contrato, formalizada el 26 de mayo de 2015, con recuperación del terreno por la transmitente, y reteniendo los 35.500 euros entregados a cuenta por la adquirente, que no expidió la correspondiente factura rectificativa. No se cuestiona que fue declarado en su momento (4 trimestre 2007) el IVA repercutido en el acto de transmisión producido con motivo de la permuta pues aunque la Administración hizo mención a la ausencia de aportación de factura en la resolución denegatoria, de la escritura pública de cesión consta declarado que la cantidad de 21.997,82 euros fue abonada en tal concepto por la transmitente, y la Administración, disponiendo de los antecedentes necesarios, no hace constar ningún elemento que desvirtúe que tal cantidad fue objeto de la correspondiente declaración en la autoliquidación de IVA de la empresa que repercutió dicha cuota.

La Administración se limita a argumentar que el devengo del IVA fue debido en su momento, y que por tanto no puede conceptuarse como "ingreso indebido" a los efectos del procedimiento para la declaración de ingresos indebidos, debiendo acudirse necesaria y exclusivamente al procedimiento de rectificación de factura y regularización de la declaración liquidación que prevé el art. 89.cinco b) de la LIVA.

Tal y como precisa este precepto, ese procedimiento tiene como consecuencia que el sujeto pasivo, en este caso la empresa que adquirió por permuta, reintegre al destinatario de la operación -en este caso la transmitente- el importe de las cuotas repercutidas en exceso. Ahora bien, ya se ha dicho que no consta que la empresa expidiera factura rectificativa, encontrándose en situación de concurso. Por otra parte, la recurrente, repercutida en el importe del IVA correspondiente a la permuta que ha sido resuelta, no se dedujo el IVA soportado por la permuta, al ser persona física y no actuar como empresario, de forma que, resuelto el contrato y recuperado el terreno, respecto a las cuotas del IVA repercutido

* 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»





por la operación resuelta, lo procedente era realizar la rectificación correspondiente en el momento en el que se produce dicha rectificación en la base imponible del Impuesto. Pero ya se ha dicho que tal rectificación mediante el proceso de factura rectificativa no consta realizado.

Sin embargo, la cuestión no es que ese ingreso fuera en su momento debido, pues sin perjuicio de que ello es así, no cabe olvidar que con la resolución contractual y la restitución de la prestación anticipada que origino el devengo del IVA, estamos en la situación que, en la dinámica del IVA, determinaría una minoración de la base imponible con la correspondiente reducción de las cuotas soportadas y repercutidas que, conforme al art. 89.cinco de la LIVA, puede ser regularizado mediante el referido procedimiento ordinario de rectificación de factura y regularización en los términos del apartado b) del art. 89.cinco de la LIVA, con posterior reintegro de las cuotas repercutidas en exceso al destinatario de la operación. Ahora bien, no cabe olvidar que el propio art. 89.cinco de la LIVA prevé que el sujeto pasivo podrá optar por otra vía alternativa, prevista en el apartado a) del mismo precepto, y por tanto, alcanzar el mismo resultado mediante la iniciación ante la Administración Tributaria del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones previsto en el art. 120.3 de la LGT, y en su normativa de desarrollo. No parece suscitar duda que el resultado final de ese otro procedimiento de rectificación de autoliquidaciones por el que se puede optar, debe ser el mismo alcanzado a través del mecanismo de rectificación de factura y regularización del apartado b), que no es otro que el reintegro de las cuotas repercutidas en exceso al repercutido

Por tanto, se trata de un procedimiento previo para determinar si es procedente o no la rectificación de la autoliquidación, y por tanto, si como resultado de la eventual rectificación de la autoliquidación, existe un ingreso que ha devenido en indebido.

El art. 120.3 de la LGT, al que remite el art. 89.cinco.a) de la LIVA establece que "3. 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".

El desarrollo reglamentario se efectúa en el art. 14.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, reglamento general de la LGT en materia de revisión en vía administrativa que reconoce a los obligados tributarios el derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos:

"[...] 2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades:

a) Los obligados tributarios y los sujetos infractores que hubieran realizado el ingreso indebido, salvo en los casos previstos en los párrafos b) y c) de este apartado, así como los sucesores de unos y otros.

b) La persona o entidad que haya soportado la retención o el ingreso a cuenta, cuando el ingreso indebido se refiera a retenciones soportadas o ingresos a cuenta repercutidos. No procederá restitución alguna cuando el importe de la retención 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»





ingreso a cuenta declarado indebido hubiese sido deducido en una autoliquidación o hubiese sido tenido en cuenta por la Administración en una liquidación o en una devolución realizada como consecuencia de la presentación de una comunicación de datos".

Y el art. 129 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, establece el desarrollo del procedimiento para rectificación de autoliquidaciones. En su apartado 1 dice que: "1. Cuando una autoliquidación presentada hubiese dado lugar a un ingreso indebido de retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas a otros obligados tributarios, la legitimación para solicitar la rectificación, así como el derecho a obtener su devolución, se regulará por lo dispuesto en los artículos 32 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en las disposiciones reglamentarias dictadas en su desarrollo". El art. 32.1 de la LGT dispone que: "La Administración tributaria devolverá a los obligados tributarios, a los sujetos infractores o a los sucesores de unos y otros, los ingresos que indebidamente se hubieran realizado en el Tesoro Público con ocasión del cumplimiento de sus obligaciones tributarias o del pago de sanciones, conforme a lo establecido en el artículo 221 de esta ley". Y son obligados tributarios, entre otros, los obligados a soportar la repercusión, a tenor del art. 35.2.g) de la LGT. Consecuentemente, dado que el eventual derecho a la devolución de ingreso indebido dimana del resultado de un procedimiento de rectificación de autoliquidación, el art. 120.3 establece que el obligado tributario que considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses, podrá instar la rectificación de la misma en los términos del procedimiento reglamentario al que remite. El art. 129 del Real Decreto 1065/2007 recoge que: "2. Los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo", y para ello -prosigue- "podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo". Y aunque el apartado 3 distingue efectivamente un doble posibilidad para el sujeto que efectuó la repercusión en el IVA, bien a través del procedimiento de rectificación de autoliquidación o por regularizar la situación tributaria por el procedimiento ya descrito de expedir factura rectificativa, conforme al apartado b del art. 89.cinco de la LIVA, esta doble vía no existe para el sujeto que soportó la repercusión, que dispone tan solo del procedimiento habilitado en el art. 129.4 del RD 1065/2007 (que remite al art. 14 del Real Decreto 520/2005), con una serie de especialidades que, entre otros elementos, permiten la intervención del sujeto u obligado tributario que repercutió, como así ocurrió en el seguido por la Administración demandada, sin que el sujeto pasivo que repercutió la cuota efectuara alegación alguna.

La Administración, en la resolución final del procedimiento seguido, no cuestionó de manera explícita la realidad de la cuantía de la cuota repercutida, como tampoco la efectiva

* 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»





resolución del contrato con modificación de la base imponible, y, por ende, de la pertinencia de rectificar en lo necesario la autoliquidación del IVA 300, 4 trimestre de 2007. Y en la resolución del recurso de reposición reconoce que las carencias documentales que apunto en la resolución denegatoria de la rectificación, fueron solventadas por la solicitante en el escrito de interposición del recurso de reposición.

En definitiva, ante el incumplimiento por el sujeto pasivo del procedimiento ordinario de rectificación y regularización de las cuotas repercutidos en exceso, nada impide reconocer al particular cedente de un terreno en el marco de un contrato de permuta que termina por ser resuelto, y que ha soportado la repercusión de cuotas por IVA por la entrega anticipada, la facultad de instar el correspondiente procedimiento de rectificación de la autoliquidación, así como el derecho, de cumplirse todos los requisitos para, una vez determinado el importe en que hubiera ser rectificada la autoliquidación, y acredita la reducción de la base imponible del IVA, y consecuentemente el exceso en las cuotas repercutidas, obtener la devolución de este exceso como ingreso tributario indebido.

SÉPTIMO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

[...] En consecuencia, procede estimar el recurso de casación, así como el recurso contencioso-administrativo formulado, y anular los actos impugnados por no ser conformes a derecho, reconociendo a la actora el derecho a la rectificación de la autoliquidación efectuada por W S.A, o la entidad mercantil sucesora de la misma, en lo relativo a la cuota por IVA que le fue repercutida a doña X por razón de la operación de permuta de terrenos efectuada en la escritura pública de 4 de diciembre de 2007, y resuelta en escritura pública de 26 de mayo de 2015, antes reseñadas, y a que le sea devuelta por la Hacienda Pública la cantidad de 21.997,82 euros que fue ingresada en concepto del IVA que le fue repercutido, más los intereses de demora que, siendo una rectificación de autoliquidación derivada de la normativa del IVA (art. 120.3 LGT), se devengan desde el transcurso del plazo de seis meses desde el día 10 de diciembre de 2015 en que solicito su devolución en vía administrativa, hasta la fecha en que se ordene el pago.

OCTAVO.- Las costas.

Respecto a las costas del recurso de casación, no apreciamos temeridad ni mala fe en ninguna de las partes, por lo que cada parte habrá de soportar las causadas a su instancia, y las comunes por mitad, de conformidad con lo dispuesto en el art. 93.4 LJCA. En cuanto a las de la instancia, se mantiene el pronunciamiento contenido al respecto en la sentencia recurrida, habida cuenta de las serias dudas de derecho que la cuestión ha suscitado (art. 129.1 LJCA).



CÁNONES
(CA)

* 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»





👉 CA **SENTENCIA 1143/2022** [15.09.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec. 2ª (Rec.2423/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3334/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3334]

→ Resolución recurrida en casación.

«Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura núm. 370/2020 de 20 de julio, que desestimó el recurso núm. 114/2021, interpuesto por la representación procesal de Severino contra la Resolución del TEAR de Extremadura de 21 de diciembre de 2020, que desestimó la reclamación contra las liquidaciones de la Confederación Hidrográfica del Guadiana por el canon de regulación y la tarifa de utilización del uso del agua ejercicio 2019»

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

«1. Determinar quién es el órgano competente para la aprobación del canon de regulación y la tarifa de utilización del agua, el Presidente de la Confederación Hidrográfica o la Junta de Gobierno.

2. Para el caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera que el órgano competente para la aprobación del canon de regulación y la tarifa de utilización del agua es la Junta de Gobierno de la Confederación Hidrográfica, aclarar si la aprobación por el Presidente de la Confederación Hidrográfica determina que estemos ante un vicio de anulabilidad o de nulidad radical.

3. Interpretando los artículos 300 y 307 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, precisar cuál es el "presupuesto del ejercicio correspondiente" que ha de tenerse en consideración para cuantificar el canon de regulación y las tarifas de utilización del agua, y en particular, si se trata del presupuesto que el organismo debe de remitir para su inclusión en los Presupuestos Generales del Estado»

- ❖ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículo 97 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ["CE"]; artículos 128 y 129.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE 2 de octubre) ["LPACAP"]; artículos 28 y 114 del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas (BOE de 24 de julio) ["TRLA"]; artículos 303 y 307 Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Dominio Público Hidráulico, que desarrolla los títulos preliminar I, IV, V, VI y VII de la Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas (BOE de 30 de abril) ["RDPH"]. 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.

* 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»





«Infracción del ordenamiento jurídico en cuanto a la aplicación de los artículos 28.a) y b) del Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Aguas ("TRLA"), "BOE" núm. 176, de 24 de julio, así como la interpretación teleológica y sistemática de nuestro ordenamiento jurídico, de acuerdo con el art. 97 de la Constitución Española y los arts. 128.1 y 129.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ("LPAC"), "BOE" núm. 236, de 2 de octubre.

→ FALLO:

«1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al **Fundamento de Derecho Quinto**.

2.- Desestimar el recurso de casación núm. 2423/2021 interpuesto por la representación procesal de doña Elsa contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura núm. 47/2021 de 10 de febrero (recurso núm. 278/2020).

3.- Sin costas»

FUNDAMENTO JURIDICO

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

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, en función de todo lo razonado, procede declarar en el presente recurso la siguiente doctrina:

La competencia para adoptar la resolución aprobatoria de la tarifa de utilización del agua y del canon de regulación corresponde al presidente de la Confederación Hidrográfica.

El "presupuesto del ejercicio correspondiente" que había de tenerse en consideración para cuantificar el canon de regulación y las tarifas de utilización del agua, a la que aludía el Reglamento Dominio Público Hidráulico antes de la modificación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, era el del último ejercicio cerrado, en el momento de proceder a su aprobación.

Sin perjuicio de los aspectos puntuales de la argumentación de la sentencia de instancia que, conforme a lo expresado, no se comparten, al mantener, en síntesis, la doctrina que se acaba de establecer, debemos desestimar el recurso de casación.

B) SENTENCIAS (Reseñas)



LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

* 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»





👉 **LGT SENTENCIA 1117/2022** [06.09.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5706/2020) Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 3302/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3302]

→ Resolución recurrida en casación:

«Sentencia núm. 1384/2020, dictada por la Sección tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 28 de julio de 2020, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 2400/2018, formulado frente a la resolución económico-administrativa de 25 de septiembre de 2017, confirmatoria de varios acuerdos de liquidación de intereses».

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

«Determinar cuándo procede exigir intereses de demora por parte de la Administración tributaria tras la finalización del concurso de la entidad deudora y, en particular, si se devengan desde el día siguiente a la aprobación del concurso de acreedores por cesar automáticamente la suspensión de intereses o, por el contrario, es necesario comunicar un nuevo periodo voluntario de pago de forma que no puedan exigirse hasta la finalización del mismo.

Discernir, para el caso de que se considere necesario que la administración conceda un nuevo plazo de ingreso, si el retraso imputable a la misma debe tener relevancia en orden a la determinación del dies a quo del periodo de generación de intereses»

❖ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 26, 104 y 164.2 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), ["LGT"], y el artículo 59 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (BOE de 10 de julio) ["LC"]

→ La controversia jurídica.

«La cuestión nuclear es si el devengo de intereses, que había quedado en suspenso con la declaración de concurso, se reanuda de forma automática al aprobarse el convenio, o por el contrario es preciso que haya algún acto de intimación o declaración de voluntad de la Administración, acto de intimación que la actora encuentra reforzado con la resolución de la reclamación económico administrativa que anuló la providencia de apremio y ordenó otorgar un plazo de pago en periodo voluntario. En conexión con ello, y como consecuencia de haberse declarado en las resoluciones económico administrativas que anularon las providencias de apremio que era preciso un ofrecimiento de periodo de pago en voluntario, se plantea que efecto tendría ello sobre el devengo de intereses de demora que, de acuerdo con las previsiones legales, ya se estaban devengando antes de la declaración de concurso y quedaron en suspenso como consecuencia de la misma»

→ FALLO:

* 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 haber lugar al recurso de casación núm. 5706/2020, interpuesto por S.A., contra la sentencia núm. 1384/2020, dictada por la Sección tercera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 28 de julio de 2020, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 2400/2018, formulado frente a la resolución económico-administrativa de 25 de septiembre de 2017, confirmatoria de varios acuerdos de liquidación de intereses»



TAS SENTENCIA 1198/2022 [27.09.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.387/2021) Ponente: Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 3475/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3475]

→ Resolución recurrida en casación

«Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJA de 29 de octubre de 2020, que desestimó el recurso núm. 172/2019, interpuesto por la representación procesal de Red Eléctrica de España, S.A.U. contra la Ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Alcalá de Guadaíra, reguladora de la "tasa por la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, agua y gas", publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Sevilla núm. 298, de 27 de diciembre de 2018.

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

«Matizar, precisar, o revisar, en su caso, la jurisprudencia establecida, concretando si en los supuestos de aprovechamiento especial de bienes del dominio público es lícito imponer un tipo de gravamen del 5% sobre la base de la tasa que tomará, a su vez, como referencia, la utilidad que reporte el aprovechamiento, partiendo de que, a juicio de la Sala, estamos irrefutablemente ante un caso de aprovechamiento especial, no de uso privativo y, en su caso, cuál debería ser el tipo de gravamen aplicable a éste que debería reflejar la ordenanza»

- ❖ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: artículos 24 y 25 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo); artículo 20.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos del Estado (BOE de 15 de abril); artículo 85 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (BOE de 4 de noviembre); artículo 64 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y 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»





Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público (BOE 14 de julio)."

→ La controversia jurídica.

«El escrito de interposición imputa a la sentencia impugnada una única infracción, consistente en la circunstancia de que "el tipo de gravamen que resulta de aplicación es disconforme a derecho de acuerdo con la más reciente doctrina jurisprudencial de esa Ilma. Sala: se aplica un tipo de gravamen anual y único del 5% que no distingue el aprovechamiento especial que del demanio público realiza el contribuyente."

Sin embargo, al igual que ha acontecido en otros recursos de temática similar, en el presente recurso de casación no cabe abordar esta cuestión pues, sin perjuicio de que no fue planteada en la instancia en los términos que ahora expresa el escrito de interposición, la Ordenanza impugnada en la instancia difiere sustancialmente de aquellas que han determinado los pronunciamientos de esta Sala -algunos de ellos, expresados por la parte recurrente-, relativos a la improcedencia de fijar un tipo de gravamen anual, único del 5%, sin distinguir la intensidad del uso del demanio público efectuado por el contribuyente (FD. Primero)»

«Como se ha anticipado en el fundamento de derecho anterior, no resulta posible aplicar la conocida doctrina de esta Sala, contraria a la previsión de un tipo de gravamen único del 5 % con independencia de la intensidad del uso del dominio público local, básicamente porque, en el presente caso, no cabe asumir como presupuesto de partida que la ordenanza municipal o el informe-técnico económico ("ITE") incorporen un tipo de gravamen único del 5 %, con independencia de que exista un uso privativo o un aprovechamiento especial, circunstancia que, además, niega el Ayuntamiento.

Debemos tener en consideración que, en primer término, la propia parte recurrente reconoce que, "[a] simple vista, del ITE no se desprende ningún tipo de gravamen".

Por otro lado, tras una compleja argumentación, el escrito de interposición llega a la conclusión de que "...el 5% se determinaría en virtud del art. 64.3 de la Ley 25/1998, precepto que se refiere, como se ha visto, al tipo de gravamen, por lo que el CPA (coeficiente para determinar el precio del alquiler) debe ser interpretado como el tipo de gravamen al que se refiere el art. 5 de la Ordenanza fiscal. De no entenderse de esta manera, entonces el ITE no contendría ningún tipo de gravamen y sería nulo de pleno derecho por desligarse del contenido del art. 5 de la Ordenanza fiscal..."

A partir de aquí, el escrito de interposición introduce el argumento de que el tipo de gravamen no distingue la utilización privativa o el aprovechamiento especial, trayendo a colación nuestra doctrina.

Sin embargo, para poder aplicar la referida jurisprudencia, previamente deberíamos indagar si, la Ordenanza fiscal establece o no, un tipo único del 5%, a cuyo efecto habría que interpretar si allí donde el informe técnico económico habla del CPA (coeficiente para determinar el precio del alquiler), en realidad se estaría refiriendo al tipo de gravamen y, en fin, si lo hace, además, con independencia de la intensidad de uso.

* 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»





Entendemos que todo este análisis desborda claramente la controversia identificada como de interés casacional, por lo que procede declarar no haber lugar al recurso de casación (FD segundo»

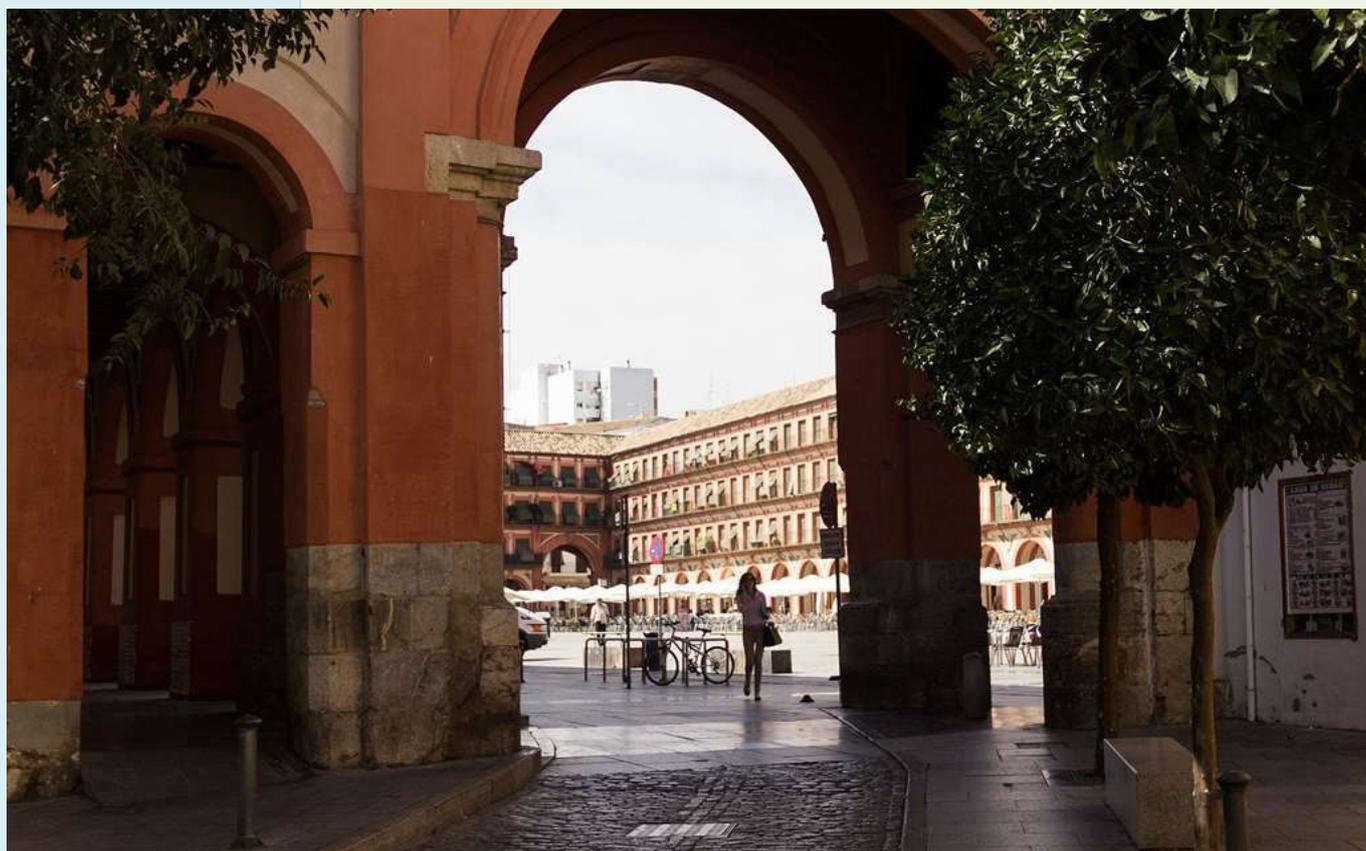
→ FALLO:

«1.- No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de Red Eléctrica de España, S.A.U. contra la sentencia de 29 de octubre de 2020 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, dictada en el recurso núm. 172/2019.

2. Sin costas»

PLAZA DE LA CORREDERA

https://es.wikipedia.org/wiki/Plaza_de_la_Corredera



PLAZA DE LA CORREDERA – Única plaza mayor cuadrangular de Andalucía, se encuentra en el barrio histórico de la Axerquía (Córdoba)

Autor: [Bobo Boom](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution 2.0 Generic](#)

* 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»



V. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (AGOSTO-SEPTIEMBRE, 2022)

[Fuente: EUR-LEX. CURIA: Recopilación de
jurisprudencia*]



I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

SEPTIEMBRE

Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 IVA. 1ª STJUE - **Asunto C-227/21. Sala Cuarta. ST. 15.09.2022**

«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) -Directiva 2006/112/CE - Derecho a la deducción del IVA soportado -Venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos - Vendedor que es objeto de un procedimiento de insolvencia - Práctica nacional consistente en denegar al comprador el derecho a deducción debido a que tenía o debería haber tenido conocimiento de las dificultades del vendedor para abonar el IVA repercutido - **Fraude y abuso de Derecho** - Requisitos»

→ Derecho de la Unión - Derecho lituano

→ Objeto del asunto: interpretación 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Z».» y la Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la denegación del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por un supuesto abuso de Derecho cometido por «Z»]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Debe interpretarse la Directiva [del IVA], en relación con el principio de neutralidad fiscal, en el sentido de que se opone a una práctica de las autoridades nacionales en virtud de la cual se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado cuando este, al adquirir unos bienes inmuebles, sabía (o debería haber sabido) que el transmitente, debido a su situación 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.





insolvencia, no ingresaría (o no podría ingresar) el IVA en [la Hacienda Pública]?»

→ FALLO - DECLARACIÓN

«El artículo 168, letra a), 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 relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que:

se opone a una práctica nacional que consiste, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, en denegar al comprador el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública»

COSTAS. «Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

A) Hechos

1º Mediante contrato de 21 de septiembre de 2007, UAB-MB (en lo sucesivo, el BANCO) concedió a UAB-SB (en lo sucesivo, el VENDEDOR) para una actividad de promoción inmobiliaria. Con el fin de garantizar el debido cumplimiento de dicho contrato, el VENDEDOR constituyó una hipoteca a favor del BANCO sobre un terreno situado en la ciudad de Vilna (Lituania) en el que existía un edificio en construcción.

2º Conforme acuerdo de cesión de créditos celebrado el 27 de noviembre de 2015, «Z» adquirió, a título oneroso, del BANCO que había concedido el préstamo, todos los créditos derivados del contrato de crédito celebrado entre el BANCO y el VENDEDOR, así como todos los derechos constituidos en garantía del cumplimiento de las obligaciones, incluida la hipoteca contractual. Al celebrar dicho acuerdo, «Z» **confirmó, entre otras cosas, que estaba al tanto de la situación económica, financiera y jurídica del VENDEDOR y que sabía que este era insolvente y se hallaba sometido a actuaciones judiciales pendientes ante el Tribunal Regional de Vilna** (Lituania).

3º En virtud de contrato celebrado el 18 de diciembre de 2015, el BANCO cedió a la hipoteca constituida sobre el bien del VENDEDOR.

4º Por orden de un agente judicial de 23 de mayo de 2016 se anunció la subasta de una parte del bien inmueble del VENDEDOR (en lo sucesivo, «bien inmueble en cuestión»), pero ningún comprador manifestó interés en su adquisición. Al quedar desierta la subasta, se ofreció a «Z» la posibilidad de adjudicarse el bien inmueble en cuestión por su precio de salida en la subasta, liquidándose con ello parte de los créditos pendientes.

* 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.





«Z» ejerció este derecho y se le adjudicó el bien inmueble en cuestión. A tal efecto, el 21 de julio de 2016, un agente judicial levantó acta de la transmisión de propiedad del bien inmueble en cuestión a «Z».

5º El 5 de agosto de 2016, el VENDEDOR emitió una factura en la que indicaba que la propiedad del bien inmueble en cuestión había sido transmitida a «Z» mediante dicha acta por la cantidad total de 5.468 000 euros (importe de 4.519. 008,26 euros más un IVA de 948.991,74 euros. «Z» anotó esta factura en su contabilidad y dedujo el IVA soportado que figuraba en ella en su declaración del IVA correspondiente a noviembre de 2016. También el VENDEDOR anotó dicha factura en su contabilidad y declaró el IVA repercutido que figuraba en ella, como IVA devengado, en su declaración correspondiente a agosto de 2016, pero nunca lo abonó a la Hacienda Pública.

El 1 de octubre de 2016, el VENDEDOR fue declarado en quiebra.

6º El 20 de diciembre de 2016, «Z» solicitó a la Administración tributaria la devolución del excedente del IVA resultante de la deducción del IVA soportado, es decir, 948.991,74 euros pero en las actuaciones de comprobación llevadas a cabo por la Administración tributaria ésta consideró que, al efectuar la operación de adquisición del bien inmueble en cuestión, **pese a que sabía o debía saber que el VENDEDOR** no abonaría a la Hacienda Pública el IVA generado por dicha operación, «Z». había actuado de mala fe e incurrido en abuso de derecho.

Sobre la base de la argumentación más arriba citada, la Administración tributaria denegó a «Z», mediante resolución de 12 de julio de 2017, el derecho a deducir ese IVA soportado, le exigió el pago de intereses de demora por importe de 38.148,46 euros y le impuso una sanción de 284.694 euros. «Z». impugnó esta resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania que, mediante resolución de 22 de enero de 2018, anuló la resolución de la Administración tributaria en cuanto a los intereses de demora y a la sanción, pero, **por considerar que «Z» había incurrido en abuso de derecho, la confirmó en cuanto a la denegación a «Z» del derecho a la deducción del IVA.** «Z» recurrió esta resolución ante el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna (Lituania), el cual, mediante sentencia de 14 de noviembre de 2018, **confirmó la posición de la Administración tributaria y desestimó el recurso por infundado.**

7º El 12 de diciembre de 2018, «Z» interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente (TRIBUNAL SUPREMO DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE LITUANIA), el cual, mediante auto de 13 de mayo de 2020, lo estimó parcialmente, anuló la sentencia del Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna y le devolvió el asunto, indicándole, en particular, que debía comprobar los requisitos y las características de la existencia de un abuso de derecho en el presente caso. Tras un nuevo examen del litigio tributario, EL TRIBUNAL REGIONAL DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE VILNA, mediante sentencia de 3 de septiembre de 2020, consideró nuevamente que «Z» había incurrido en abuso de derecho y declaró, en consecuencia, que la Administración tributaria podía denegarle el derecho a deducir el IVA soportado. «Z» interpuso entonces un nuevo recurso ante el órgano jurisdiccional remitente.

* 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 órgano jurisdiccional remitente señala que, dado que la factura correspondiente a la operación de subasta forzosa indicaba el importe neto de 4.519.008,26 euros y un importe de IVA que ascendía a 948.991,74 euros, «Z». había soportado efectivamente el IVA. Sobre esta base, el órgano jurisdiccional remitente estima que no había razón alguna para que la Administración tributaria considerara a priori que no se reunían los requisitos materiales y formales establecidos en la Directiva del IVA para que «Z» ejerciera su derecho a deducción.

No obstante, **el órgano jurisdiccional remitente se pregunta** si, para denegarle el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición del bien inmueble en cuestión, la Administración tributaria podía invocar el hecho de que «Z». sabía o debía saber que el VENDEDOR, debido a sus dificultades financieras y a su posible insolvencia, no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública.

B) Particulares

▪ Preliminares.

Uno.- Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que consiste, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, en denegar al comprador el derecho a deducir el IVA soportado **por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras**, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública.[24]

Dos.- Es preciso recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido en la legislación de la Unión. El régimen de deducciones, contemplado en el artículo 168 de la Directiva del IVA, tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o abonado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, de este modo, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.[25]

Tres.- El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la cuestión de si el proveedor de los bienes ha abonado o no a la Hacienda Pública el IVA devengado por unas operaciones de venta no influye en el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado.[26]

Al mismo tiempo, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA, y el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por lo tanto, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva. [27]

* 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.





Sin embargo, dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias acreditar de modo suficiente en Derecho los elementos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo cometió un fraude o un abuso de Derecho, o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para basar el derecho a deducción formaba parte de un fraude. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos. [28]

Cuatro.- A la luz de la jurisprudencia [expuesta] procede determinar si, en caso de venta de un bien inmueble por una sociedad con dificultades financieras, las autoridades tributarias nacionales pueden denegar válidamente al adquirente de ese bien el derecho a deducir el IVA soportado basándose en que, debido a su conocimiento de tales dificultades financieras y a las eventuales consecuencias de estas respecto al abono del IVA a la Hacienda Pública, dicho adquirente sabía o debería haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA o que incurría en abuso de derecho.[29]

▪ Consideraciones – Conclusiones

UNO.- En primer lugar, por lo que se refiere a la eventual participación del adquirente del bien inmueble en una operación que forma parte de un fraude en el IVA, es preciso señalar que los intereses financieros de la Unión incluyen, entre otros, los ingresos procedentes del IVA. Asimismo, procede recordar que el concepto de «fraude que afecta a los intereses financieros de las Comunidades Europeas», tal como se define en el artículo 1 del Convenio establecido sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, firmado en Bruselas el 26 de julio de 1995 y anejo al Acto del Consejo, de 26 de julio de 1995, comprende, en particular, *«cualquier acción u omisión intencionada relativa [...] a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta»*. Por lo tanto y como resulta del apartado anterior, este concepto engloba cualquier acción u omisión intencionada que afecte a los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA determinada según las normas de la Unión [30-31]

El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en la medida en que el sujeto pasivo ha cumplido debidamente sus obligaciones declarativas en materia de IVA, la mera falta de abono del IVA debidamente declarado no puede constituir, con independencia de la naturaleza intencional o no de tal omisión, un fraude del IVA. [32]

Por lo tanto, no cabe considerar que un sujeto pasivo deudor de un crédito ejecutivo que atraviesa dificultades financieras y vende, en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación regulado por ley, uno de sus bienes para saldar sus deudas, posteriormente declara el IVA adeudado por este concepto, pero, luego, debido a esas dificultades, no puede abonar total o parcialmente dicho IVA, **sea culpable, por ese mero hecho, de fraude en el IVA.** Por consiguiente, con mayor razón, en tales circunstancias no puede reprocharse al adquirente de ese bien el hecho de que sabía o debería haber sabido que, al

* 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.





adquirir dicho bien, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. [33]

DOS.- En segundo lugar, por lo que se refiere a la existencia de un posible abuso de derecho por parte del adquirente del bien inmueble en cuestión, es preciso recordar que el Derecho de la Unión en materia de IVA se opone al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado cuando las operaciones en las que se basa este derecho son constitutivas de una práctica abusiva. En efecto, **el Derecho de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir las prácticas abusivas de los operadores económicos**, esto es, las operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en ese Derecho.[34]

TRES.- En el ámbito del IVA, la constatación de la existencia de una práctica abusiva exige la concurrencia de dos requisitos.

[**Por un lado**, las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional que la transpone, deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otro lado, de un conjunto de elementos objetivos debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal. En este contexto, **incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar, con arreglo a las normas en materia probatoria del Derecho nacional, si concurren los elementos constitutivos de una práctica abusiva.** No obstante, el Tribunal de Justicia, al pronunciarse sobre la cuestión prejudicial, puede aportar, en su caso, precisiones destinadas a orientar al órgano jurisdiccional nacional en su interpretación]

- Por lo que se refiere al primer requisito, es preciso señalar que, aun suponiendo que la deducción, que pretende el adquirente de un bien inmueble, del IVA soportado cuando adquirió dicho bien pueda calificarse de ventaja fiscal, esta no puede considerarse contraria a los objetivos perseguidos por la Directiva del IVA. Como subrayó la Abogada General en los puntos 40 a 44 de sus conclusiones, esto se pone de manifiesto en el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA que permite a los Estados miembros recurrir al mecanismo de la inversión del sujeto pasivo y trasladar la carga del IVA al sujeto pasivo destinatario de la operación sujeta a este impuesto, en el supuesto de la entrega de un bien inmueble vendido por el deudor de un crédito ejecutivo en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación. Si bien la República de Lituania optó por no recurrir a dicho mecanismo, la propia existencia de la facultad prevista en la citada disposición demuestra que el legislador de la Unión no consideró que la deducción del IVA pagado por el adquirente de un bien inmueble en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación fuera contraria a los objetivos de la Directiva del IVA. [36]

Es cierto que, en los apartados 42 a 45 de la sentencia de 20 de mayo de 2021, ALTI (C-4/20, EU:C:2021:397), el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que la Directiva del IVA no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual se considera que la otra parte contratante del deudor del IVA respecto de la que se ha demostrado que sabía o debería haber sabido que ese deudor no abonaría dicho impuesto, al tiempo que ejercitaba ella

* 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.





misma su derecho a deducir el impuesto soportado, es deudora solidaria del IVA no abonado y de sus incrementos.[37]

Sin embargo, por las razones expuestas por la Abogada General en los puntos 46 y 47 de sus conclusiones, procede señalar que la situación de un sujeto pasivo que adquiere un bien inmueble al término de un procedimiento obligatorio de liquidación regulado por ley, bajo el control de las autoridades públicas, no es comparable a la de la otra parte contratante del deudor principal del IVA de que se trata en el asunto que dio lugar a esa sentencia. En efecto, la intención ilegal de no abonar el IVA de un deudor que ve su bien vendido mediante ejecución forzosa no puede deducirse solamente de las dificultades financieras que ese deudor atraviesa. Por consiguiente, sobre esta única base, no puede considerarse que, al realizar una transacción comercial con aquel, el adquirente de dicho bien incurra en abuso de derecho. [38]

- Con arreglo al segundo requisito constitutivo del abuso de derecho, de un conjunto de elementos objetivos debe resultar que la finalidad esencial de la operación en cuestión se limita a obtener una ventaja fiscal. A este respecto, es preciso señalar, en primer lugar, que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, en el asunto principal, «Z» era acreedora del vendedor y tenía una hipoteca sobre el bien inmueble en cuestión, que fue objeto de una venta forzosa. En tales circunstancias, procede considerar que la adquisición por un acreedor, tras una subasta desierta, de un bien inmueble sobre el que tenía tal garantía puede estar esencialmente motivada no por la obtención de alguna ventaja fiscal, sino por su deseo de recuperar la totalidad o parte de su crédito frente a un deudor en situación concursal, a través de los medios legales de que dispone, como el procedimiento obligatorio de liquidación. [39]

CUATRO.- Habida cuenta de que tiene lugar en el marco de un procedimiento regulado por ley, que ciertamente se aplica en un contexto excepcional, **el de la insolvencia de un operador económico, pero inherente no obstante a la vida económica**, y dado el objetivo *a priori* legítimo que persigue, una operación de ese tipo no puede asimilarse a un montaje puramente artificial, carente de realidad económica y efectuado con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal, que el principio de prohibición de las prácticas abusivas lleva a prohibir. [40]

A este respecto, el conocimiento, por el adquirente, de las dificultades financieras del vendedor, de su potencial insolvencia o, como en el caso de autos, de la apertura de un procedimiento de insolvencia, así como del eventual efecto de tales circunstancias en el abono a la Hacienda Pública del IVA relativo a la operación, parece constituir una circunstancia inherente a los procedimientos obligatorios de liquidación y no basta por sí sola para acreditar el carácter abusivo de la operación de que se trata y, por lo tanto, para justificar la denegación del derecho a deducción. [41]

CINCO.- A la luz de lo anterior, las autoridades tributarias de un Estado miembro, desde el punto de vista del Derecho de la Unión, **no pueden considerar válidamente que**, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos a raíz de un procedimiento obligatorio de liquidación regulado por ley, **el mero hecho de que el adquirente supiera o debiera haber sabido que el vendedor tenía dificultades financieras** y que **ello podía tener como consecuencia que este último no abonaría el IVA a la Hacienda**

* 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.



Pública implica que dicho adquirente incurrió en abuso del derecho y, por lo tanto, no pueden denegarle el derecho a deducir el IVA soportado.

Tal práctica nacional sería también contraria al principio de neutralidad fiscal en la medida en que implica que los adquirentes de bienes inmuebles no pueden deducir el IVA soportado en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación, lo que equivale a cargarles con el peso de dicho impuesto, mientras que el principio de neutralidad fiscal tiene precisamente por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o abonado en todas sus actividades económicas. [43]. Dicha práctica equivale a hacer soportar a tales adquirentes el riesgo que la insolvencia del vendedor implica para el abono efectivo del IVA a la Hacienda Pública, riesgo que, sin embargo, corresponde asumir en principio a la Hacienda Pública. [44]

Esta conclusión es tanto más válida cuanto que la **República de Lituania optó por no ejercer la facultad prevista en el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva del IVA** de instaurar, en esas circunstancias concretas, un mecanismo de inversión del sujeto pasivo, que tiene precisamente por objeto paliar el riesgo de insolvencia del deudor del IVA. [45]

SEIS.- Como señaló la Abogada General en los puntos 47, 51 y 52 de sus conclusiones, dicha práctica, en la medida en que equivale a privar de su derecho a deducción a los sujetos pasivos que hayan adquirido un bien inmueble en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación, también podría contribuir a restringir el círculo de potenciales adquirentes. Por lo tanto, es contraria al objetivo perseguido por este tipo de procedimientos, a saber, la realización óptima de los activos del deudor para satisfacer en la mayor medida posible a sus acreedores. Además, tiende a aislar a los operadores económicos que atraviesan dificultades financieras y a obstaculizar su capacidad para realizar transacciones, de un modo que no se ajusta al principio de neutralidad fiscal, ya que este se opone a las distinciones entre sujetos pasivos según su situación financiera. [47]

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que:

« el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que consiste, en el marco de la venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos, en denegar al comprador el derecho a deducir el IVA soportado por el mero hecho de que sabía, o debería haber sabido, que el vendedor atravesaba dificultades financieras, o incluso se encontraba en situación de insolvencia, y que esta circunstancia podía tener como consecuencia que este último no abonaría o no podría abonar el IVA a la Hacienda Pública»

👉 IVA. 2ª STJUE – **Asunto C-235/21. Sala séptima. ST.29.09.2022**

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE - Artículo 203 - Contrato de venta y arrendamiento financiero -

* 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.





Persona deudora del pago del IVA - **Posibilidad de asimilar un contrato escrito a una factura**»

→ Derecho de la Unión – Derecho esloveno

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Raiffeisen Leasing» y la República de Eslovenia, en relación con el pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA)]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Es necesario que un contrato escrito contenga todas las menciones prescritas para una factura en el capítulo 3 ("Facturación") [del título XI] de la Directiva [2006/112] para poder considerarlo "factura" en el sentido del artículo 203 de [esta Directiva]?

En caso de respuesta negativa:

2) ¿Cuáles son las indicaciones o las circunstancias en virtud de las cuales, en cualquier caso, un contrato escrito puede tener (asimismo) la consideración de factura que genera la obligación de pagar el IVA en el sentido del artículo 203 de la Directiva [2006/112]?

O, más concretamente,

3) ¿Puede tener la consideración de factura en el sentido del artículo 203 de la Directiva [2006/112] un contrato escrito, celebrado por dos sujetos pasivos del IVA, que tiene por objeto una entrega de bienes o una prestación de servicios, cuando de dicho contrato se desprenda una voluntad expresa y objetivamente reconocible del vendedor o del prestador de servicios, en calidad de parte contratante, de emitir una factura relativa a una operación concreta, que permita al adquirente presumir razonablemente que puede deducir, sobre la base de la misma, el IVA soportado?»

→ FALLO - DECLARACIÓN

«El artículo 203 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 un contrato de venta y arrendamiento financiero, después de cuya celebración las partes no emitieron una factura, puede tener la consideración de factura, a efectos de esa disposición, siempre que el contrato contenga todos los datos necesarios para que la Administración tributaria de un Estado miembro pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido en el caso de autos, extremo este que corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente»

COSTAS. *«Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, 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.





siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso»

→ SOBRE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES

Particulares

I. Mediante las cuestiones planteadas [que procede examinar conjuntamente] el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 203 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un contrato de venta y arrendamiento financiero, después de cuya celebración las partes no emitieron una factura, puede tener la consideración de factura, a efectos de esa disposición, y, en caso afirmativo, cuáles son los elementos que ese contrato debe recoger obligatoriamente para que pueda considerarse una factura. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente desea que se dilucide, en esencia, si es pertinente, a este respecto, examinar si del citado contrato se desprende objetivamente la voluntad del vendedor o del prestador de servicios que, como en el caso de una factura, permita generar en el comprador la convicción de que, sobre la base del propio contrato, podrá deducir el IVA soportado.

A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado, por una parte, que el deudor del IVA mencionado en una factura es quien la expide, incluso si no existe una operación real sujeta al impuesto.

II. El artículo 203 de la Directiva 2006/112 pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que puede generar el derecho a deducción previsto en dicha Directiva. A efectos del artículo 226 de la Directiva 2006/112, el fin que se persigue con las menciones que deben figurar obligatoriamente en una factura es el de permitir a las Administraciones tributarias verificar tanto el pago del impuesto devengado como la existencia, en su caso, del derecho a la deducción del IVA.

Por otra parte, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

En consecuencia, siempre que la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, **no puede imponer, respecto al derecho del sujeto pasivo de deducir ese impuesto, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.** [38]

En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que la Administración tributaria no puede negar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente en que una factura incumple los requisitos exigidos por el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva 2006/112 si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho. [39]

III.. Sin duda, la relación entre, por una parte, la existencia y la regularidad de una factura y, por otra, el derecho a la deducción del IVA no es automática, en el sentido de que, en primer lugar, ese derecho está, en principio, vinculado a la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios de que se trate y, en segundo lugar, el ejercicio del derecho a la deducción no se extiende a un impuesto que se debe exclusivamente porque se menciona en una factura.[40]

* 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.





No obstante, en la medida en que, como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 36 de la presente sentencia y como señaló, fundamentalmente, el Abogado General en los puntos 41 y 45 de sus conclusiones, el objetivo del artículo 203 de la Directiva 2006/112 es eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, este puede evitarse cuando la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA, independientemente de si el IVA se ha consignado en un documento que lleve el encabezamiento «Factura» o en otro documento, como, por ejemplo, un contrato celebrado por las partes. [41]

IV. Por lo tanto, para que pueda reconocerse como factura, en el sentido del artículo 203 de esta Directiva, un documento deberá, por una parte, mencionar el IVA y, por otra, contener los datos a los que se hace referencia en las disposiciones del título XI, capítulo 3, sección 4, titulada «Contenido de las facturas», de la citada Directiva que sean necesarios para que la Administración tributaria pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA.[42] A este respecto, suponiendo que el documento de que se trate sea un contrato, no es pertinente examinar si de él se desprende objetivamente la voluntad de las partes contratantes de que sea una factura que pueda generar en una de las partes la convicción de que, sobre la base de ese contrato, podrá deducir el IVA soportado.[43]

V. Corresponderá al órgano jurisdiccional remitente:

- Apreciar, en el contexto del conjunto de las circunstancias pertinentes del asunto que es objeto del litigio principal y, en particular, del conjunto de los términos del contrato de venta y arrendamiento financiero, **si este contiene efectivamente los datos necesarios en el caso de autos para que la Administración tributaria pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA.**

- Comprobar si el tipo impositivo se corresponde con el importe de la cuota del IVA indicado en el contrato de venta y arrendamiento financiero

Habida cuenta de todas las consideraciones expuestas, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas:

«que el artículo 203 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un contrato de venta y arrendamiento financiero, después de cuya celebración las partes no emitieron una factura, puede tener la consideración de factura, a efectos de esa disposición, siempre que el contrato contenga todos los datos necesarios para que la Administración tributaria de un Estado miembro pueda determinar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA en el caso de autos, extremo este que corresponderá verificar al órgano jurisdiccional remitente»

👉 IVA. 3ª STJUE - **Asunto 330/21. Sala. Octava. ST.22.09.2002**

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 98 - Facultad de los Estados miembros de aplicar un tipo reducido de IVA a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios -

* 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.





Anexo III, punto 14 - **Concepto de "derecho de utilizar instalaciones deportivas"**
- Gimnasios - Acompañamiento individual o grupal»

→ Derecho de la Unión – Derecho belga

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 98, apartado 2, en relación con el punto 14 del anexo III 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»).

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «A», que explota un gimnasio, y el Estado belga en relación con la aplicación del tipo reducido del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a las actividades de dicha sociedad.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Debe interpretarse el artículo 98, apartado 2, de la Directiva [del IVA], en relación con su anexo III, punto 14, en el sentido de que el derecho de utilizar instalaciones deportivas queda sujeto únicamente al tipo reducido del IVA, si en tal marco no se presta acompañamiento individual ni acompañamiento en grupo?»

→ FALLO - DECLARACIÓN

«El artículo 98, apartado 2, 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 relación con el punto 14 de su anexo III, debe interpretarse en el sentido de que: una prestación de servicios consistente en la concesión del derecho de utilizar las instalaciones deportivas de un gimnasio y en proporcionar un acompañamiento individual o grupal puede estar sujeta a un tipo reducido de impuesto sobre el valor añadido cuando ese acompañamiento esté asociado a la utilización de tales instalaciones y sea necesario para la práctica del deporte de la educación física o cuando el citado acompañamiento sea accesorio al derecho de utilizar dichas instalaciones o al uso efectivo de estas»

COSTAS. «Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso»

→ SOBRE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES

Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, en relación con el punto 14 de su anexo III, debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios consistente en la concesión del derecho de utilizar las instalaciones deportivas de un gimnasio y en proporcionar un acompañamiento individual o grupal puede estar sujeta a un tipo reducido de IVA.

Particulares

I. Con arreglo al artículo 96 de la Directiva del IVA, cada Estado miembro aplicará el mismo tipo impositivo normal de IVA a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios.

* 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.





Como excepción a este principio, el artículo 98, apartado 1, de dicha Directiva reconoce a los Estados miembros la facultad de aplicar uno o dos tipos reducidos de IVA. A tenor del artículo 98, apartado 2, párrafo primero, de la citada Directiva, los tipos reducidos de IVA solo podrán aplicarse a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III de esa Directiva.

II. El punto 14 del anexo III de la Directiva del IVA autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA al «derecho de utilizar instalaciones deportivas». **La Directiva del IVA no contiene ninguna definición del concepto de «derecho de utilizar instalaciones deportivas»** y el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 77, p. 1), no define este concepto. La Directiva del IVA y el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 tampoco contienen remisión alguna al respecto al Derecho de los Estados miembros, **de modo que dicho concepto debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme.**

Pues bien, el Tribunal de Justicia ya ha interpretado el concepto de «derecho de utilizar instalaciones deportivas» que figura en el punto 14 del anexo III de la Directiva del IVA en el sentido de que se refiere al derecho de utilizar instalaciones destinadas a la práctica del deporte y de la educación física, así como su utilización con este fin. **Por consiguiente, el punto 14 del anexo III de esta Directiva puede resultar aplicable a las prestaciones de servicios asociadas a la utilización de tales instalaciones y necesarias para la práctica de deportes y de la educación física** [21 y 22]

Como subraya la Comisión, esta apreciación es conforme con la decisión del legislador de la Unión de, mejor que incidir en el ejercicio de un derecho de acceso a los establecimientos deportivos, fomentar la práctica efectiva del deporte y de la educación física. En efecto, la finalidad de este anexo III consiste en hacer menos onerosas y, por tanto, más accesibles para el consumidor final, que soporta en definitiva el IVA, determinadas prestaciones de servicios que se consideran particularmente necesarias y, en este contexto, el punto 14 del citado anexo pretende promover la práctica de actividades deportivas y hacer estas accesibles a los particulares [23]

III. Si bien no ofrece duda que el acceso a un gimnasio que dé derecho a utilizar las instalaciones deportivas, al igual que el acompañamiento de los nuevos clientes que persiga la utilización responsable de los aparatos de dicho gimnasio, está comprendido en el punto 14 del anexo III de la Directiva del IVA, es preciso señalar que The Escape Center ofrece, además de tal acceso y de ese derecho de uso, acompañamiento personalizado y clases grupales. Por tanto, hay que comprobar si el punto 14 del anexo III de esa Directiva puede aplicarse a todas las prestaciones ofrecidas por dicha sociedad, **en la medida en que formen una prestación única.**[24]

A este respecto procede recordar que **existe «prestación única»** cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial [25] Así ocurre también cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación

* 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.



debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. [26] Es irrelevante que, en otras circunstancias, los elementos que integran tal operación puedan ser suministrados aisladamente y sean considerados, en virtud del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, distintos e independientes. [27]

IV. Para apreciar si el acompañamiento personalizado y las clases grupales, a los que también da derecho el acceso al gimnasio, constituyen prestaciones accesorias a la concesión de tal acceso o a la utilización de las instalaciones deportivas de dicho gimnasio, el tribunal remitente deberá determinar los elementos característicos de la operación considerada, teniendo en cuenta todas las circunstancias en las que se desarrolla. [28]

Si bien corresponde al tribunal remitente realizar tales apreciaciones, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionarle todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que le pueden ser útiles.[29] En el caso de autos, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, **en la medida delo posible, las prestaciones relacionadas con la práctica del deporte y de la educación física deben ser consideradas de manera global.** A este respecto, hay que indicar, como hace el Gobierno neerlandés, que determinadas actividades físicas practicadas en los gimnasios requieren necesariamente de un marco que posibilite su práctica solo pueden practicarse en una clase grupal. [30]

Por consiguiente, [31] dado que el acceso a un gimnasio permite la práctica de tales actividades físicas, el marco individual y las clases grupales a los que da derecho ese acceso parecen ser elementos ligados que forman, en principio, una sola prestación. En cambio, como pone de relieve el Gobierno finlandés, no ocurrirá así cuando el acompañamiento personalizado o la clase grupal que tengan lugar en un gimnasio no se refieran al marco o al acompañamiento habituales de determinadas actividades físicas, sino fundamentalmente a la enseñanza al entrenamiento de una disciplina deportiva.

V. Por otra parte, puesto que las fórmulas ofrecidas a los clientes dan acceso tanto a los locales de gimnasio en los que se pueden practicar el deporte y la educación física como a las clases grupales, sin distinción alguna según el tipo de instalación efectivamente utilizada y la eventual participación en las clases grupales, **esta circunstancia es un indicio significativo de que existe una prestación única. En este contexto, tener en cuenta la intención de cada visitante** respecto a la utilización de las infraestructuras puestas a su disposición o la participación en las clases grupales ofrecidas por el operador **sería contrario a los objetivos perseguidos por el sistema del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y la aplicación correcta y sencilla del tipo del IVA reducido en lo relativo a la utilización de las instalaciones deportivas.** A este respecto, procede recordar que, para facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del IVA, hay que tomar en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate. [32]

Así pues, sin perjuicio de la apreciación que finalmente efectúe el tribunal remitente, de los datos con los que cuenta el Tribunal de Justicia, tal como fueron presentados en la petición de decisión prejudicial, parece desprenderse que el acompañamiento personalizado y las clases grupales a los queda derecho el acceso al gimnasio explotado por The Escape

* 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.





Center son accesorios al derecho de utilizarlas instalaciones de dicho gimnasio o al uso efectivo de estas.

VI. Procede añadir que, cuando un Estado miembro hace uso de la facultad, reconocida por el artículo 98, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA, de aplicar un tipo reducido de IVA a alguna categoría de operaciones que figura en el anexo III de dicha Directiva, **tal Estado puede limitar, a condición de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA, la aplicación de ese tipo reducido de IVA a aspectos concretos y específicos de la citada categoría.**[34]

Pues bien, el Gobierno belga indica que, mediante el artículo 1 del Real Decreto n.º 20, de 20 de julio de 1970, y la rúbrica XXVIII de la tabla A del anexo de dicho Real Decreto, el legislador belga introdujo esa limitación con el fin de aplicar el tipo reducido del IVA únicamente en lo relativo a la concesión del derecho de acceder a establecimientos deportivos y de utilizarlos, con exclusión de cualquier acompañamiento, personalizado o no, y de cualquier marco en forma de clases. Por tanto, como precisa el comentario administrativo concreto relativo a la explotación de un gimnasio, adoptado el 24 de julio de 1984, en caso de que quien explote un gimnasio enseñe a quienes practiquen en la distintas actividades, los servicios prestados por dicha persona estarán sujetos al tipo normal del IVA.[35] Según dicho Gobierno, esa aplicación selectiva del tipo reducido del IVA cumple con el doble requisito establecido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y recordado en el apartado 34 de la presente sentencia, según el cual la normativa nacional, por una parte, debe desglosar únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trate y, por otra, debe respetar el principio de neutralidad fiscal.[36]

VII. Aunque corresponde al tribunal remitente comprobar si se trata, en el presente asunto, de una aplicación selectiva del tipo reducido del IVA, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que no parece ser el caso.[37]

En efecto:

- por un lado, las disposiciones de dicho Real Decreto, mencionadas por el Gobierno belga, no parecen determinar con mayor precisión, entre las prestaciones de servicios incluidas en la categoría que figura en el punto 14 del anexo III de la Directiva del IVA, aquellas a las que se aplica el tipo reducido del IVA. Dado que tales disposiciones reproducen, en esencia, el contenido del mencionado punto 14 del anexo III, no se puede considerar que limiten la aplicación del tipo reducido de IVA aspectos concretos y específicos de la categoría de operaciones de que se trata.[38]

- por otro lado, procede señalar que el comentario administrativo concreto relativo a la explotación de un gimnasio, adoptado el 24 de julio de 1984, parece reflejar únicamente una práctica administrativa, sin que el Gobierno belga haya alegado que, con él, haya aplicado el tipo reducido del IVA de forma selectiva. En su petición de decisión prejudicial, el tribunal remitente tampoco cita este comentario administrativo ni expone una práctica administrativa divergente en materia tributaria por lo que respecta al tipo de IVA que deba aplicarse a la actividad de los operadores que explotan gimnasios.[39]

En definitiva, incumbe al tribunal remitente comprobar la naturaleza y alcance en Derecho nacional del Real Decreto y del comentario citados.

* 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.





Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que:

«el artículo 98, apartado 2, de la Directiva del IVA, en relación con el punto 14 de su anexo III, debe interpretarse en el sentido de que una prestación de servicios consistente en la concesión del derecho de utilizar las instalaciones deportivas de un gimnasio y en proporcionar un acompañamiento individual o grupal puede estar sujeta a un tipo reducido de IVA cuando ese acompañamiento esté asociado a la utilización de tales instalaciones y sea necesario para la práctica del deporte y de la educación física o cuando el citado acompañamiento sea accesorio al derecho de utilizar dichas instalaciones o al uso efectivo de estas»

II. SENTENCIAS (Reseñas)

AGOSTO - SEPTIEMBRE

1. Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 IVA. 1ª STJUE. **Asunto C-267/21. Sala Décima. ST.01.08.2022**

«Procedimiento Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE - Artículo 56 - Prestación de servicios de seguros - Lugar de conexión a efectos fiscales - Servicios de tramitación y liquidación de siniestros prestados por terceras sociedades en nombre y por cuenta de un asegurador»

→ Derecho de la Unión – Derecho rumano

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 59 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 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (DO 2008, L 44, p. 11).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Uniqa», con domicilio social en Rumanía, por un lado, y la Agencia Tributaria - Dirección General de Resolución de Reclamaciones (Rumanía) y la Dirección General de Administración para los Grandes Contribuyentes (Rumanía) (en lo sucesivo, consideradas conjuntamente, «Administración Tributaria»), por otro, relativo a la determinación, a efectos de la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (IVA), del lugar en el que se considera que se ha realizado una prestación de servicios]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«En la interpretación del artículo 59 de la Directiva [2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8], ¿pueden incluirse los servicios de tramitación y liquidación de siniestros prestados por sociedades [colaboradoras] para una sociedad aseguradora, en nombre y por cuenta de esta última, en la categoría de servicios de asesores, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otros servicios análogos, así como el tratamiento de datos y el suministro de información?»

→ FALLO - DECLARACIÓN

«El artículo 56, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del

* 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.





impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que los servicios de liquidación de siniestros prestados por terceras sociedades, en nombre y por cuenta de una sociedad de seguros, no quedan comprendidos en las «prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como [de] tratamiento de datos y [de] suministro de informaciones», contempladas en dicha disposición»

COSTAS. *Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.*

👉 IVA. 2ª STJUE. **Asunto C-294/21.Sala Primera. ST.01.08.2022**

«Procedimiento Impuestos - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 77/388/CEE - Artículo 2, apartado 1 - Ámbito de aplicación - Operaciones imponibles - Artículo 9, apartado 2, letra b) - Lugar de prestación del servicio de transporte - Cruceros por el río Mosela - Río sujeto al régimen de condominio»

COSTAS «Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso»

→ Derecho internacional

→ Derecho de la Unión – República Federal Alemana: isla de Helgoland; territorio de Büsingen;

→ Objeto del asunto: interpretación de los artículos 2, apartado 1, y 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO 1991, L 376, p. 1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Estado luxemburgués y la «Administración tributaria luxemburguesa»), por un lado, y NS, por otro, respecto del tratamiento dado, en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), a los servicios de navegación turística prestados por esa sociedad por el río Mosela]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Se aplica(n) a los servicios de transporte de pasajeros prestados por un proveedor de servicios establecido en Luxemburgo el artículo 2, apartado 1, de la [Sexta Directiva] [...] y/o el artículo 9, apartado 2, letra b), de [dicha] Directiva [...],

* 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.





conduciendo la aplicación de dicho(s) artículo(s) a la tributación en Luxemburgo en concepto de IVA de los servicios de que se trata, cuando su prestación se lleva a cabo dentro de un condominio, definido [en el Tratado de 19 de diciembre de 1984], como un territorio común sobre el cual ejercen la soberanía compartida el Gran Ducado de Luxemburgo y la República Federal de Alemania, respecto al cual ambos Estados no han celebrado, en materia de recaudación del IVA por las prestaciones de servicios de transporte, convenio alguno con arreglo al artículo 5, apartado 1, [de ese] Tratado?»

→ FALLO - DECLARACIÓN

«Los artículos 2, apartado 1, y 9, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro debe someter a tributación los servicios de navegación turística prestados por un proveedor establecido en dicho Estado miembro en el interior de un territorio que, en virtud de un tratado internacional celebrado entre ese Estado miembro y otro Estado miembro, constituye un territorio común sujeto a la soberanía compartida de esos dos Estados miembros y que no está incluido en ninguna excepción establecida por el Derecho de la Unión, siempre que dichos servicios no hayan sido ya gravados por ese otro Estado miembro. El gravamen de esos servicios por parte de uno de los Estados miembros impide al otro Estado miembro gravarlos a su vez, sin perjuicio de la posibilidad de que ambos Estados miembros regulen de otro modo la tributación de los servicios prestados en el interior de ese territorio, en particular mediante un convenio, siempre que se eviten la no tributación de ingresos y la doble imposición.

COSTAS. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

👉 IVA. 3ª STJUE. **Asunto C-98/21. Sala Séptima. ST.08.09.2022**

«Procedimiento - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, 167 y 168, letra a) - Dedución del impuesto soportado - **Concepto de "sujeto pasivo"** - **Sociedad holding** - Desembolsos vinculados a una aportación social en especie a filiales - No integración de los desembolsos en los gastos generales - Actividades de las filiales en su mayor parte exentas del impuesto»

→ Derecho de la Unión – Derecho alemán

* 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.





→ Objeto del asunto: interpretación de los artículos 167 y 168, letra a), 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»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Administración tributaria de R, Alemania) y WGM, en relación con la negativa a conceder a esta la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado correspondiente a las prestaciones que permitieron a esta sociedad realizar, a modo de aportación social, prestaciones a favor de sus filiales que a su vez realizan prestaciones, en su mayor parte, exentas del IVA]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) En unas circunstancias como las del procedimiento principal, ¿debe interpretarse el artículo 168, letra a), [de la Directiva del IVA,] en relación con el artículo 167 [de dicha Directiva], en el sentido de que una sociedad holding de gestión que realiza para sus filiales operaciones gravadas por las que se repercute el IVA tiene derecho a deducir el impuesto soportado también por las prestaciones obtenidas de terceros y cedidas a sus filiales a cambio de una participación en sus beneficios generales, aunque las prestaciones por las que se soporta el IVA obtenidas no guarden una relación directa e inmediata con las propias operaciones de la sociedad holding, sino con las actividades (en gran medida) exentas de sus filiales, no tengan incidencia en el precio de las operaciones sujetas al impuesto (y realizadas para las filiales) y no formen parte de los gastos generales de la actividad económica propia de la sociedad holding?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿constituye un abuso de derecho en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [...] que una sociedad holding de gestión se "interponga" en la obtención de prestaciones por sus filiales de tal manera que obtenga por sí misma las prestaciones por las que las filiales no tendrían derecho a deducción si las obtuviesen directamente, se las ceda a sus filiales a cambio de una participación en sus beneficios y, por último, acogándose a su condición de sociedad holding de gestión, reclame su derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado por las prestaciones obtenidas, o puede justificarse este tipo de interposición por razones no fiscales, aunque la deducción íntegra sea, de por sí, incoherente con el sistema y genere una ventaja competitiva a favor de las estructuras de holding frente a las empresas de un solo nivel?»

→ FALLO - DECLARACIÓN

«El artículo 168, letra a), 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 relación con el artículo 167 de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que:

una sociedad holding que realiza para sus filiales operaciones gravadas por las que repercute el IVA no tiene derecho a deducir el impuesto soportado por las prestaciones que adquiere de terceros y que aporta a las filiales a cambio de una participación en los beneficios generales, cuando, en primer lugar, las prestaciones por las que soporta el IVA no guardan una relación

* 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.





directa e inmediata con las operaciones propias de la sociedad holding, sino con las actividades en gran medida exentas de sus filiales; en segundo lugar, estas prestaciones no tienen incidencia en el precio de las operaciones sujetas al impuesto realizadas a favor de las filiales, y, en tercer lugar, las referidas prestaciones no forman parte de los gastos generales de la actividad económica propia de la sociedad holding»

COSTAS. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

2. Unión Aduanera [IVA]

👉 STJUE. **Asunto C-368/21. Sala Novena. ST.08.09.2022**

«Procedimiento Unión aduanera - código aduanero de la Unión - Reglamento (UE)n.º 952/2013 - Lugar de nacimiento de la deuda aduanera - Impuesto sobre el valor añadido(IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 30 - Artículo 60 - Artículo 71, apartado 1 - Devengo y exigibilidad del IVA a la importación - Lugar de nacimiento de la deuda tributaria - Constatación de infracción de la legislación aduanera de la Unión - Determinación del lugar de importación de los bienes - Medio de transporte matriculado en un tercer país e introducido en la Unión Europea infringiendo la normativa aduanera»

→ Derecho de la Unión – Código aduanero - Derecho alemán

→ Objeto del asunto: interpretación de los artículos 30 y 60, 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; corrección de errores en DO 2006, L 335, p. 60), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre de 2018 (DO 2018, L 329, p. 3) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre R. T. y la Oficina Principal de Aduanas de Hamburgo (Alemania), en lo sucesivo, «Oficina de Aduanas») en relación con la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la importación relativo a un vehículo introducido en el territorio de la Unión Europea infringiendo la normativa aduanera.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 30 y 60 de la [Directiva 2006/112] en el sentido de que el lugar de importación, a los efectos de la normativa del IVA, de un medio de transporte matriculado en un tercer país, introducido en la Unión infringiendo la normativa aduanera, se sitúa en el Estado miembro en el que se cometió la infracción aduanera y en el que el medio de transporte se utilizó por primera vez en la Unión como medio de transporte, o en el Estado miembro en el que está establecida la persona que cometió la infracción aduanera y en el que utiliza el vehículo?»

* 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.





2) En caso de que el lugar de importación se sitúe en un Estado miembro distinto de Alemania: ¿se opone la [Directiva 2006/112], en particular sus artículos 30 y 60, a que una disposición de un Estado miembro declare aplicable por analogía al IVA a la importación el artículo 87, apartado 4, del [código aduanero]?»

→ FALLO – DECLARACIÓN

«Los artículos 30 y 60 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 (UE) 2018/2057 del Consejo, de 20 de diciembre de 2018, deben interpretarse en el sentido de que:

a los efectos de la normativa del impuesto sobre el valor añadido, el lugar de importación de un vehículo matriculado en un tercer país, introducido en la Unión Europea infringiendo la normativa aduanera, se sitúa en el Estado miembro en el que está establecida la persona que cometió la infracción aduanera y en el que utiliza efectivamente el vehículo»

COSTAS. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

* 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.



PATIOS CORDOBESES

https://es.wikipedia.org/wiki/Patio_cordob%C3%A9s

https://es.wikipedia.org/wiki/Festival_de_los_Patios_Cordobeses



PATIOS CORDOBESES – Estatua en homenaje al traspaso de la tradición de abuelos a nietos, fue realizada en 2014 conmemorativa de la inclusión de los patios cordobeses como **Patrimonio de la Humanidad** por la **Unesco**. (Córdoba)

Autor: [Mohatatou](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International](#)

VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (M^o. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA)

→ JULIO, 2022

👉 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

✅ **IRPF 1^a Consulta Vinculante V1678-22** (14.07.2022)

■ **El consultante expone que:** como autónomo ha estado de baja por enfermedad percibiendo la prestación por incapacidad temporal de la Seguridad Social.

■ **El consultante manifiesta que:** durante el período de baja, la Mutua correspondiente se hizo cargo de las cotizaciones al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

■ **El consultante pregunta:** ¿Qué incidencia tiene en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el pago de las cotizaciones del autónomo por parte de la mutua correspondiente durante dicha situación de incapacidad temporal?

■ **Contestación:** Las prestaciones de la Seguridad Social en concepto de incapacidad temporal tienen la calificación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de rendimientos del trabajo, de acuerdo al artículo 17.2.a)1^a de la Ley 35/2006,, **que otorga tal consideración de rendimientos del trabajo** a «las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, accidente, enfermedad, viudedad o similares, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley».

El rendimiento de trabajo comprende la totalidad de la prestación recibida, incluyendo el importe de las cotizaciones al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social (RETA), entregado por la mutua colaboradora a cuyo pago queda obligado el autónomo. Adicionalmente, y considerando que el consultante determina el rendimiento neto de su actividad económica por el método de estimación directa en su modalidad normal o simplificada conforme a lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley del Impuesto, debe tenerse en cuenta que este pago de las cotizaciones del RETA dará lugar correlativamente a un gasto deducible para la determinación de dicho rendimiento.



✓ IRPF 2ª Consulta Vinculante V1697-22 (15.07.2022)

■ **La consultante expone que:** en junio de 2020 tropezó en la vía pública, por una baldosa en mal estado, sufriendo diversos daños personales, por lo que presentó una reclamación al Ayuntamiento de la localidad solicitando una indemnización de 5.000€ por los daños sufridos.

■ **La consultante manifiesta que:** en mayo de 2022 recibe resolución estimatoria reconociéndole la indemnización solicitada.

■ **La consultante pregunta:** La indemnización de referencia: ¿cómo tributa en el IRPF?

■ **Contestación:**

La regulación de las rentas exentas se recoge básicamente en el artículo 7 de la Ley 35/2006, siendo su párrafo q) donde se contempla el supuesto de responsabilidad patrimonial de la Administración al establecer que están exentas *«las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial»*.

En relación con el precepto transcrito, debe tenerse en cuenta que el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones Públicas en materia de responsabilidad patrimonial (BOE de 4 de mayo), mantuvo su vigencia hasta el 1 de octubre de 2016, quedando derogado pasada esa fecha por la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (BOE del día 2), pasando a quedar regulados aquellos procedimientos por la referida ley y por la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (BOE del día 2), sin que ello suponga ninguna alteración en el ámbito de la exención: **indemnización por daños personales en el ámbito de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas**.

En el presente caso, la caída de la consultante en la vía pública por el mal estado del pavimento motiva (por considerar que se ha producido un funcionamiento anormal de los servicios públicos de una Administración Local) la solicitud de indemnización por los daños sufridos por la caída, para lo que se interpone la correspondiente reclamación por responsabilidad patrimonial ante el Ayuntamiento de la localidad.

Por tanto, entendiendo la indemnización objeto de consulta se percibe en el ámbito del procedimiento por responsabilidad patrimonial planteado por la consultante contra el Ayuntamiento y se corresponde con daños personales —concepto en el que se consideran incluidos los daños físicos, psíquicos y morales—, **procede concluir que la indemnización objeto de consulta se encuentra amparada por lo dispuesto en el artículo 7.q) de la Ley del Impuesto, por lo que cabe calificarla como exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**.

✓ IRPF 3ª Consulta Vinculante V1766-22 (26.07.2022)





■ **El consultante expone que:** va a actuar como validador de operaciones en redes de cadenas de bloques de criptoactivos mediante el proceso conocido como «staking».

■ **El consultante pregunta:** ¿Cómo tributan las recompensas obtenidas en criptoactivos a través del «staking»?

■ **El consultante manifiesta que:** para operar como validador de redes de cadenas de bloques o «blockchain», es necesario tener un software determinado y bloquear «fondos» durante un periodo de tiempo. Por dicha actividad será recompensado con criptomonedas Ethereum.

■ **Contestación:**

La actividad a la que se refiere el consultante se corresponde con un tipo de mecanismo de consenso para validar y crear bloques alternativos a la minería que se utiliza en algunas redes de «blockchain» y que se conoce como «proof of stake» o prueba de participación, o, más comúnmente, como «staking».

La actividad de «staking» se caracteriza por el bloqueo de criptoactivos en un monedero electrónico durante un tiempo a través de un contrato inteligente. Cuanto mayor sea la cantidad de criptoactivos bloqueados, mayor será la probabilidad de ser escogido por el sistema para validar los bloques y de ser recompensado, generalmente, con el mismo tipo de criptoactivo.

Comúnmente se habla de «staking» tanto para referirse a la actividad del propio validador que bloquea los criptoactivos y que mantiene el software para validar los bloques, como para referirse a una nueva opción de inversión que se ofrece en el mundo de los criptoactivos consistente en el bloqueo de criptoactivos para ponerlos al servicio de un determinado validador, de manera que éste tenga mayores posibilidades de ser elegido y recompensado, y que la recompensa obtenida acabe remunerando a quienes hayan mantenido bloqueados los criptoactivos.

Las recompensas pueden depender de diferentes factores, entre ellos, la cantidad de criptoactivos bloqueados o el tiempo durante el que permanecen bloqueados.

En el presente caso, el consultante parece que no se va a limitar a la actividad de «staking» como forma de inversión, sino que va participar en las propias redes como validador.

En este sentido, en primer lugar, cabe plantearse si esa actividad constituye o no una actividad económica.

A este respecto, el artículo 27.1 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, BOE de 29 de noviembre de 2006 (en adelante, LIRPF), dispone lo siguiente:

[...]

Por tanto, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para considerar que una actividad es una actividad económica tiene que darse una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos y que dicha ordenación se efectúe con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.





Este Centro Directivo viene interpretando que la consideración de una renta como rendimiento de actividades económicas en función de la mencionada ordenación habrá de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes.

En el presente caso, dado que el consultante se limitará a mantener bloqueados criptoactivos, que sólo participará en la validación de los bloques si es elegido aleatoriamente por el propio protocolo informático y que tal validación se efectuará automáticamente con unos recursos mínimos, **no puede concluirse que esta actividad presente una organización mínima** para considerar que existe una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Descartada, por tanto, la consideración del «staking» como actividad económica, y **no constituyendo tampoco un trabajo que derive de una relación laboral o estatutaria**, los rendimientos que obtenga el **consultante deberán calificarse como rendimientos íntegros del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos en especie**.

En este sentido, el artículo 25.2 de la LIRPF dispone: [...]

Dado que los criptoactivos a los que se refiere el consultante no tienen la consideración de valores negociables, no serán deducibles los gastos previstos en la letra a) del artículo 26.1 de la LIRPF.

Los rendimientos en especie que obtenga el consultante se valorarán por su valor de mercado en euros el día de su percepción, de acuerdo con el artículo 43.1 de la LIRPF. Para efectuar la valoración en euros de los criptoactivos que se obtengan a lo largo de un mismo día, se podrá utilizar el cambio medio de dicho día. El resultado se integrará en la base imponible del ahorro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de su perceptor, de acuerdo con los artículos 46 y 49 de la LIRPF.

En relación con la obligación de practicar ingreso a cuenta, en principio se trata de una renta sujeta a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con el artículo 75.1.b) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, BOE de 31 de marzo de 2007 (en adelante, RIRPF). No obstante, **en la medida en que los rendimientos se obtengan directamente del propio sistema, no cabe considerar que exista un obligado a retener o ingresar a cuenta en los términos del artículo 76 del RIRPF, de manera que no se efectuará ingreso a cuenta sobre los citados rendimientos**.

Finalmente, en relación con la pregunta del consultante sobre su posible obligación de integrarse en el régimen especial de **la Seguridad Social** de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, debe señalarse que **se trata de una cuestión que excede de las competencias de este Centro Directivo**.

👉 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✅ **IVA 1ª Consulta Vinculante V1661-22** (11.07.2022)

■ **El consultante expone que:** pretende adquirir un bien de interés cultural en estado ruinoso a otra entidad.





■ El consultante pregunta:

- **¿Está sujeta la operación descrita?, y, en su caso, ¿estará exenta?**

- **¿Qué tipo impositivo será aplicable de estar sujeta y no exenta la operación de referencia?**

■ Contestación:

1.- El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que: [...]. De acuerdo con el apartado dos del mencionado precepto «se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional»: [...]

Asimismo, el artículo 5, apartado uno, letras a) y b), de la Ley 37/1992, preceptúa lo siguiente: [...]

En este sentido, el concepto de actividad empresarial o profesional se define por el apartado dos del mismo artículo 5, de acuerdo con el cual tienen esta condición las actividades que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Lo anterior determina que la entrega del inmueble consultado, integrante del patrimonio empresarial de una sociedad mercantil, sea una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- De la escasa información aportada en el escrito de consulta se conoce que se va a transmitir un bien de interés cultural constituido por una casa y terreno anejo, sin especificar el tipo de terreno en el que se encuentra. Así, no obstante la sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido, podrían resultar aplicables a la misma los supuestos de exención previstos en el artículo 20, apartado uno, números 20º y 22º de la Ley 37/1992. Así, el número 20º establece

Por otra parte, es importante señalar que la entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre).

b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.

c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.





3.- En cada uno de los supuestos señalados en el apartado anterior de esta contestación la tributación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido será la siguiente:

1º Cuando la entrega tiene lugar antes del inicio de la urbanización de los terrenos, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida en que éstos tienen naturaleza rústica, como dispone el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, ya sea porque se trata de terrenos no urbanizables o bien, siendo terrenos susceptibles de transformación urbanística, no se ha iniciado todavía la correspondiente actuación de urbanización.

En consecuencia, resulta fundamental fijar el momento en que se considera iniciado el proceso de transformación urbanística de un terreno, para lo que se remite a la doctrina de este Centro directivo fijada en la contestación vinculante número V1451-18, de 30 de mayo, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Según esta doctrina, en tanto la transmisión del terreno se realice sin haber satisfecho el transmitente costes de urbanización en el sentido apuntado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esto es, costes dirigidos a la transformación material del terreno, haciéndose cargo el adquirente de todos esos costes, o no se hayan iniciado efectivamente tales obras de urbanización, no cabe considerar que el terreno se encuentra en curso de urbanización a efectos de la exclusión de la exención prevista en el artículo 20, apartado uno, número 20º de la Ley del Impuesto.

En otro caso, esto es, si la transmisión del terreno se realiza habiendo satisfecho el transmitente todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno en curso de urbanización que, de estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, no estará exenta del citado tributo.

2º Cuando la entrega tiene lugar una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador, o cuando este éste ya finalizado, teniendo, por tanto, los terrenos transmitidos la condición de en curso de urbanización o de urbanizados, pero sin que hayan adquirido aún la condición de edificables ni de solares.

En este supuesto, son de aplicación las conclusiones alcanzadas en el número anterior. En particular, dado que la transmisión del terreno se realiza incorporándole ya todo o parte de los costes de urbanización o la transformación física del terreno ya se ha iniciado, estaremos ante la entrega de un terreno, cuando menos, en curso de urbanización que estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando sea realizada por un empresario o profesional en las condiciones señaladas.

3º Cuando la entrega tiene por objeto terrenos edificables, ya sean solares u otros terrenos considerados edificables por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En este supuesto no se aplica la exención prevista en el transcrito número 20º del artículo 20.Uno de la Ley 37/1992 por exclusión expresa de la misma.

En consecuencia, su entrega estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, si el terreno, cualquiera que fuese su calificación, se destina a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público, su entrega estará sujeta pero exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.





4.- Por otra parte, el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 también prevé que, si sobre el terreno existiese alguna construcción que no tenga carácter agrario, su entrega estará exenta del Impuesto cuando se trate de un terreno no edificable y la construcción se encuentre paralizada, ruinoso o derruida. En estos casos, deberá atenderse a la naturaleza del terreno, que constituye el objeto principal de la entrega, toda vez que la construcción carece de valor en el estado actual en que se encuentra, ya sea por haber sido paralizada por la autoridad competente por construir incumpliendo algún requisito legal requerido al efecto (por ejemplo, por falta de licencia de edificación) o por su carácter inhabitable (construcción ruinoso o derruida).

A tal efecto, deberá entenderse que tiene la consideración de un terreno no edificable aquel terreno que no tenga la consideración de solar de acuerdo con la normativa urbanística, tampoco cuente con la correspondiente licencia administrativa de urbanización y de edificación, así como aquellos que, contando con la correspondiente licencia de urbanización, no se hayan iniciado sobre los mismos obras materiales de transformación urbanística o asumido el coste de estas por sus titulares, por lo que el terreno, a efectos del Impuesto, no se considerará en curso de urbanización ni urbanizado.

Así pues, si el terreno sobre el que se haya el inmueble objeto de consulta tiene la consideración de no edificable y la construcción está efectivamente en estado ruinoso, la transmisión objeto de consulta resultará sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- Por otro lado, el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992 establece la exención de: [...]

De dicho precepto se deriva que, a los efectos de calificar una entrega de edificaciones como primera, segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención aludida, es requisito esencial que se trate de una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada.

Por último, el precepto indicado excepciona la aplicación de la referida exención, entre otros supuestos, a las entregas de edificaciones para su rehabilitación por el adquirente, en las condiciones previstas reglamentariamente y las que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística en la medida en que, en este caso, lo que prima es la entrega del terreno sobre el que dicha edificación se asienta de forma que se estará a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992 a efectos de determinar si estamos, en su caso, ante una entrega exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.- Por otra parte, de la escasa información contenida en el escrito de consulta no puede determinarse exactamente la naturaleza de la edificación ni del terreno que es objeto de transmisión de forma que, en virtud de todo lo expuesto, si se considerara que la edificación tiene la consideración de edificación ruinoso y se transmite conjuntamente con un terreno deben distinguirse los siguientes supuestos:

- Si el terreno sobre el que se asienta la construcción ruinoso se encuentra en el supuesto 1º del apartado 3 de esta contestación (estando, por tanto, ante un terreno rústico o no edificable en los términos de la Ley del Impuesto), se aplicará la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la tributación que proceda por la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.





- Si, por el contrario, el terreno sobre el que se asienta la construcción ruinoso se encuentra en cualquiera de los supuestos 2º o 3º del apartado 3 de esta contestación (tratándose de solares, terrenos con licencia administrativa para edificar o terrenos en curso de urbanización o urbanizados), no resultará aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley 37/1992.

7.- De la escueta información contenida en el escrito de consulta se deduce que el Ayuntamiento consultante va a adquirir un inmueble consistente en una casa y jardín, que se encuentran en estado ruinoso.

No obstante lo dispuesto en los puntos anteriores de la presente contestación, si lo que se transmite es la edificación, junto con el terreno en el que se haya enclavada, sin que este tenga la consideración de no edificable habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, la transmisión al Ayuntamiento por una sociedad mercantil de unas edificaciones antiguas constituye una segunda o ulterior entrega de edificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, resultando dicha operación sujeta y exenta de este Impuesto.

No obstante, no se aplicará dicha exención si el Ayuntamiento procede a rehabilitar las edificaciones según el concepto definido en el propio artículo 20.uno.22º anteriormente transcrito, o procede a demolerlas para llevar a cabo una nueva promoción urbanística.

Es conveniente remitir en este punto a la contestación de 15 de marzo de 2002, número 0437-02, donde la expropiación forzosa por parte de un Ayuntamiento de dos edificaciones que iban a ser demolidas para la construcción de una escuela y que se encontraban situadas en terreno urbano fue calificada por este Centro directivo como actuación previa a una nueva promoción urbanística.

Por lo tanto, de tratarse de segundas y ulteriores entregas de edificaciones que serán objeto de rehabilitación o, en su caso, de demolición con carácter previo a una nueva promoción, la entrega resultaría, en principio, sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. En otro caso, si la adquisición se realiza sin la intención de proceder a la rehabilitación o demolición de las edificaciones, la entrega estaría sujeta y exenta del citado tributo, sin perjuicio de la tributación que corresponda en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

8.- El artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992 establece que el Impuesto sobre el Valor Añadido se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

Este Centro directivo ha señalado reiteradamente que la aplicación del tipo reducido en el supuesto a que se refiere el artículo citado depende de una circunstancia objetiva: la aptitud del edificio o parte del mismo objeto de entrega para ser utilizado como vivienda, con independencia de la finalidad a que los destine el adquirente, entendiéndose que tal edificio o parte del mismo es apto para vivienda cuando disponga de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación y, objetivamente considerado, sea susceptible de utilizarse como vivienda.

El caso planteado en la consulta se refiere a la transmisión de edificaciones en estado ruinoso que constituirá una operación sujeta y no exenta del Impuesto





sobre el Valor Añadido en la medida en que el destino de las mismas sea su rehabilitación o su demolición por parte del adquirente. En tal caso, se entiende que las edificaciones no pueden ser aptas para su uso como vivienda o que lo que se transmite en última instancia es una parcela urbana y, por tanto, el tipo impositivo aplicable es el general del 21 por ciento.

✓ IVA 2^a Consulta Vinculante V1663-22 (11.07.2022)

■ **La consultante expone que:** es la entidad dominante de un grupo que desarrolla su actividad en el sector del transporte de viajeros.,

■ **La consultante manifiesta que:** una parte de su negocio está relacionada con la adquisición y explotación de licencias de VTC.

■ **La consultante pregunta:** ¿La transmisión de estas licencias, sin ir acompañada de otros elementos, se encuentra sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido?

■ **Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que [...]. El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [...].

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...].

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que: [...]

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la consultante que, consecuentemente, tendrá la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordene un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con la transmisión individualizada de licencias de auto-taxi o VTC, el artículo 11, apartado uno, de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido establece lo siguiente: [...]

En consecuencia, la transferencia de una licencia VTC estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en la medida que constituye una prestación de servicios que se efectúa por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

3.- No obstante lo anterior, el artículo 7.1º de la Ley 37/1992 dispone, según la redacción dada al precepto por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde 1 de enero de 2015, lo siguiente: [...]





La nueva redacción del número 1º, del artículo 7 de la Ley clarifica la regulación de las operaciones no sujetas consecuencia de la transmisión global o parcial de un patrimonio empresarial, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida, fundamentalmente, por las sentencias de 27 de noviembre de 2003, recaída en el asunto C-497/01, de Zita Modes Sarl y de 10 de noviembre de 2011, recaída en el asunto C-444/10, Christel Schriever.

De acuerdo con lo previsto en dicho artículo se requiere que:

-los elementos transmitidos constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente.

-que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional.

Por tanto, la aplicación del supuesto de no sujeción exige que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma en sede del transmitente.

4.- En el supuesto objeto de consulta van a ser objeto de transmisión las licencias VTC, de manera individualizada o varias conjuntamente, sin que vayan acompañadas de ningún otro medio de producción material o humano.

En estas circunstancias, la referida transmisión que se va a poner de manifiesto como consecuencia de la operación objeto de consulta no constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos en los apartados anteriores de esta contestación **y tendrá la consideración de una mera cesión de derechos**, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, al no verse acompañada de la necesaria estructura organizativa de factores de producción en los términos señalados en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992.

En consecuencia, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 21 de marzo de 2016, número V1115-16, en un supuesto análogo al planteado **«la transferencia de la licencia objeto de consulta constituye la mera cesión de un derecho que estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido»**

5.- No obstante lo anterior, debe señalarse que el Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente en dos sentencias, respecto de sendos recursos de casación, relativas a la transmisión de licencias de auto-taxi (Sentencias números 1146/2020 y 1147/2020, de 10 de septiembre de 2020) manifestando lo siguiente: [...]

6.- En aplicación de la referida jurisprudencia del Tribunal Supremo, este Centro directivo en su contestación vinculante, de 18 de febrero de 2021, número V0282-21, planteada en relación con la sujeción al Impuesto de una licencia de taxi o de VTC por parte de los miembros de una asociación, se señaló lo siguiente: [...].

Esta misma conclusión será de aplicación al supuesto objeto de consulta cuando se transmita por la consultante una licencia de VTC que constituya una unidad patrimonial integrada por todos los elementos que utilizó para el ejercicio de la actividad aun cuando la misma no vaya acompañada de otros medios de producción.

No obstante, este criterio debe matizarse, dado que en relación con las licencias VTC, y en ocasiones de auto-taxi, tal y como se deduce del escrito de consulta, es habitual que la





titularidad de las mismas se concentre en determinadas personas, entidades o grupos empresariales. En este orden de cosas, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, recogida en la referida contestación vinculante de 18 de febrero de 2021, se refiere al caso específico de las licencias de auto-taxis que constituían la transmisión de una unidad patrimonial integrada por todos los elementos que utilizó el transmitente para el ejercicio de la profesión de taxista, resultando completamente irrelevante al respecto el concreto vehículo con el que realizaba -antes de su jubilación- la actividad. Por lo tanto, dicha jurisprudencia será de aplicación cuando se efectúe en las mismas condiciones en las que el Tribunal Supremo ha conferido la aplicación de la no sujeción prevista en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, **de manera que la transmisión de las citadas licencias no se encontrará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido** aun cuando la misma no vaya acompañada de otros medios de producción materiales o humanos cuando el transmitente utilizaba la licencia administrativa para desarrollar su actividad profesional de transporte de pasajeros de forma independiente, con independencia de que sus servicios se presten en exclusiva a una empresa que, a su vez, los presta al pasajero.

No obstante, la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la transmisión de licencias de VTC o auto taxis, titularidad de empresas dedicadas a la explotación de flotas de vehículos cuyos conductores prestan sus servicios también en régimen laboral y que disponen de otros medios materiales y humanos para el ejercicio de su actividad, **deberá analizarse en cada caso, de conformidad con lo señalado en la Ley 37/1992 y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y las conclusiones alcanzadas por el Tribunal Supremo.**

De esta forma, en el supuesto objeto de consulta, **la exclusiva transmisión de la totalidad o una parte de sus licencias de VTC, por personas o entidades titulares de flotas de vehículos que desarrollan la actividad de transporte de viajeros, sin verse acompañada de otros elementos materiales y humanos afectos a la actividad que determinen la transmisión de una empresa en funcionamiento, constituirá, a falta de otros elementos de prueba, una mera cesión de derechos sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.**

✓ **IVA 3ª Consulta Vinculante V1665-22** (11.07.2022)

■ **La consultante expone que:** desarrolla aplicaciones informáticas en el ámbito de la contabilidad y facturación.

■ **La consultante pregunta:** ¿Cómo debe procederse en el caso de que por error se consigne como fecha de emisión en una factura una fecha posterior a la real de emisión?

■ **Contestación:**

1.- El artículo 164, apartado uno, número 3º, de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido dispone que, sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior de dicha Ley, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: [...].

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012,





de 30 de noviembre. El artículo 6 del mencionado Reglamento, que regula el contenido de las facturas,

La consulta se refiere a los casos en los que, de manera incorrecta, se consigna en la factura una fecha de expedición posterior a la fecha en la que realmente la factura es expedida, **por lo que la misma adolece de un defecto en su contenido y deberá ser rectificadas.**

2.- Por lo que se refiere a las facturas rectificativas, el artículo 15 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación dispone: [...].

Debe señalarse que es causa de rectificación de las facturas la consignación errónea de cualquier dato o requisito obligatorio que se consigne en las mismas, como pudiera ser el caso de la fecha de expedición como sucede en las facturas a las que se refiere el escrito de consulta.

Por tanto, en caso de que se haya consignado de manera incorrecta la fecha de expedición de la factura, será necesaria la expedición de una factura rectificativa que deberá constar en serie específica de factura.

Por otro lado, este Centro directivo **ha admitido la práctica de facturación consistente en la expedición de una factura de abono para la anulación de la factura inicialmente expedida** con la fecha incorrecta y otra factura con la nueva fecha de expedición, matizando su doctrina, en la contestación vinculante de 28 de marzo de 2019 y número V0706-19: [...]

3.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

✓ IVA 4ª Consulta Vinculante V1707-22 (15.07.2022)

■ **La consultante expone que:** va a realizar obras en el jardín de su vivienda.

■ **La consultante manifiesta que:** las obras a realizar consistirán en nuevo sistema de drenaje, nivelación del terreno con aportación de tierra adecuada, plantación de césped y plantas y un sistema de riego entre otras.

■ **La consultante pregunta:** ¿Es aplicable a las obras reseñadas el tipo impositivo reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido?

■ **Contestación:**

1.- El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Por su parte, el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992 establece que tributarán al tipo reducido del 10 por ciento, las siguientes prestaciones de servicios: [...].

En relación con los servicios de jardinería objeto de consulta, **habrá que diferenciar aquellos servicios que tengan la consideración de ejecuciones de obra de reparación o renovación en las condiciones señaladas, de los servicios de**





jardinería que supongan servicios periódicos de mantenimiento de jardines, habituales en las comunidades de propietarios o viviendas unifamiliares que disponen de un jardín.

2.- Por tanto, será necesario determinar si la actividad de mantenimiento de jardines supone la realización, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de ejecuciones de obra, pues sólo en ese caso podría resultar aplicable el tipo impositivo contenido en el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992.

Este Centro directivo ya se ha pronunciado al respecto, sobre que debe considerarse ejecución de obra, entre otras, en la contestación vinculante de 23 de diciembre de 2021, número V3202-21.

Por otro lado, el servicio de mantenimiento consiste, en general, en la inspección técnica, revisión, realización de determinadas tareas de conservación y puesta a punto de las correspondientes instalaciones, en este caso, jardines, y, en su caso, la sustitución de elementos de muy escaso valor. Dicho servicio se presta de forma continuada en el tiempo, mediante la visita periódica y, generalmente, programada a las correspondientes instalaciones. La contraprestación se articula mediante pagos periódicos, normalmente, de carácter mensual, trimestral o anual.

De acuerdo con lo expuesto, las **operaciones de mantenimiento periódico de jardinería** no tienen la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de ejecuciones de obra, condición indispensable para la aplicación del tipo impositivo del 10 por ciento, previsto en el artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992. **Dichas operaciones, que tienen la consideración de prestaciones de servicios, tributan por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21 por ciento.**

3.- Por otra parte, en relación con los **servicios de jardinería no periódicos, distintos de los de mantenimiento, que puedan efectuarse a favor de un particular, podrá ser aplicable el tipo reducido del 10 por ciento, en las condiciones señaladas en el referido artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992 cuando tengan la consideración de ejecuciones de obra** de REPARACIÓN o RENOVACIÓN del jardín.

A estos efectos, ante la falta de definición de los conceptos reparación y renovación en la propia normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido habrá que atender a la definición contenida en el diccionario de la Real Academia Española de la lengua que define «RENOVAR» como «hacer como de nuevo algo», y «REPARAR» como «arreglar algo que está roto o estropeado».

Por tanto, **deberá de tratarse de ejecuciones de obra que tengan por objeto una modificación sustancial del jardín o arreglo de sus elementos que no se incluya dentro del servicio de mantenimiento**, antes señalado.

En consecuencia, los trabajos de jardinería descritos en el escrito de consulta como la construcción de un sistema de drenaje que evite acumulaciones de agua, la limpieza y nivelación del terreno con aportación de tierra adecuada, la plantación de césped y plantas en nuevos espacios, así como instalar un sistema de riego, **podrán considerarse trabajos de renovación o reparación en los términos descritos en los apartados anteriores.**

Por otra parte, para la aplicación del tipo reducido del artículo 91.Uno.2.10º de la Ley 37/1992, deben considerarse «materiales aportados» por el empresario o profesional que





ejecuta las ejecuciones de obras de renovación o reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas todos aquellos bienes corporales que, en ejecución de dichas obras, queden incorporados materialmente al edificio, directamente o previa su transformación, tales como los ladrillos, piedras, cal, arena, tierra, semillas, plantas, elementos de riego y otros materiales que sean necesarios para llevar a cabo las correspondientes actuaciones de renovación o reforma del jardín.

En todo caso, como se ha indicado, el coste de dichos materiales, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, **no debe exceder del 40 por ciento de la base imponible de la operación.**

Si se supera dicho límite, la ejecución de obra de renovación o reparación tributará, toda ella, al tipo general del Impuesto del 21 por ciento. A estos efectos, **no resultaría ajustado a Derecho diferenciar**, dentro de una misma ejecución de obra calificada globalmente como de entrega de bienes, **la parte correspondiente al servicio que lleve consigo con el objetivo de forzar la tributación de esa parte al tipo reducido del Impuesto.**

En este sentido, los materiales que deben computarse para determinar si una operación tiene la consideración de entrega de bienes o de prestación de servicios serán todos los necesarios para llevar cabo las obras de renovación o reparación correspondientes, incluidas las actuaciones subcontratadas a terceros.

No tendrán la referida consideración de «materiales aportados» aquellos bienes utilizados como medios de producción por el empresario que lleve a cabo las operaciones de renovación o reparación, que no se incorporan materialmente al edificio al que la obra se refiere, tales como maquinaria, herramientas, etc. En particular, no tendrán la referida consideración de "materiales aportados" los andamios que el empresario que ejecuta la obra utiliza para la realización de la misma.

En general, el coste de los materiales es su precio de adquisición a terceros y, en el caso particular de que dichos materiales no sean objeto de comercialización y estos sean obtenidos por la propia entidad consultante como resultado de parte de su proceso productivo, será su coste de producción.

En el caso de las actuaciones subcontratadas con terceros y a efectos del cómputo del 40 por ciento, será preciso determinar la naturaleza que dichas actuaciones (entregas de bienes o prestaciones de servicios) tienen para el empresario que materialmente las realiza. En estos casos de subcontratación, y en el supuesto de que se actúe en nombre propio, las operaciones subcontratadas tendrán, a efectos de dicho cómputo para el contratista, la misma naturaleza que tengan para ese empresario.

De acuerdo con lo anterior, en el **caso de que las obras objeto de consulta consistan en actuaciones no periódicas de renovación o reparación de jardinería**, distintas de las de mero mantenimiento periódico, y la aportación de materiales no supere el límite del 40 por ciento referido, cumpliéndose además el resto de las condiciones señaladas anteriormente, se aplicará a dichas obras el tipo impositivo del 10 por ciento previsto en el artículo 91, apartado Uno.2, número 10º de la Ley 37/1992.

En caso contrario, y en particular, cuando la aportación de materiales por el empresario o profesional que ejecuta las obras supera el límite del 40 por ciento referido, **el tipo aplicable sería el general del 21 por ciento.**





✓ IVA 5ª Consulta Vinculante V1709-22 (15.07.2022)

■ **La consultante expone que:** que presta servicios de asistencia social y está incluida en el artículo V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos firmado el 3 de enero de 1979

■ **La consultante manifiesta que:** recibe donaciones de productos de diversa índole de empresarios y profesionales establecidos en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

■ **La consultante pregunta:** ¿Es de aplicación a las donaciones de productos consultadas lo dispuesto en la regla 3.ª, del apartado Tres del artículo 79 y el apartado Cuatro del artículo 91, ambos de la Ley 37/1992?

■ **Contestación:**

1.- El artículo 2, apartado dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, preceptúa que en la aplicación del Impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

El Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, firmado el 3 de enero de 1979 (BOE del 15 de diciembre), estableció en el artículo V: [...]

2.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, establece que: [...]. El apartado tres de dicho artículo declara que la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. El artículo 5 de la misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente: [...]

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a la consultante y los empresarios y profesionales que efectúan las donaciones que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realicen a título oneroso.

3.- Por su parte el artículo 8, apartado uno, de la Ley preceptúa que se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes.

El artículo 9.1º.b) de la Ley del Impuesto asimila a las entregas de bienes a título oneroso a los autoconsumos, señalando que a los efectos de este Impuesto, se considerarán autoconsumos de bienes, entre otros, a la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales que integren el patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada sin contraprestación.





No obstante lo anterior, el artículo 7.7º de la Ley 37/1992 establece la no sujeción de las operaciones previstas en el artículo 9, número 1º y en el artículo 12, números 1º y 2º de esta Ley, siempre que no se hubiese atribuido al sujeto pasivo el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido efectivamente soportado con ocasión de la adquisición o importación de los bienes o de sus elementos componentes que sean objeto de dichas operaciones.

Según la información aportada en el escrito de consulta las donaciones se efectúan por empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, **por lo que las entregas gratuitas de productos realizadas por los mismos estarán sujetas como autoconsumo, siempre que estos empresarios se haya podido deducir total o parcialmente el Impuesto soportado en su adquisición.** No obstante lo anterior, **las entregas gratuitas de los productos consultadas no estarían sujetas como autoconsumo siempre que los empresarios que las realizan no se hubieran podido deducir ni siquiera parcialmente el Impuesto soportado en su adquisición.**

4.- En lo que respecta a la base imponible, el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido señala que la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas. No obstante, el artículo 79 señala una serie de reglas especiales de determinación de la base imponible, y en particular, cuando se trata de operaciones a título gratuito sujetas al impuesto, el apartado tres de dicho artículo dispone lo siguiente: [...]

En este sentido, de la regla 3.ª, del apartado Tres del artículo 79 ha sido modificada por la disposición final tercera. Uno de la Ley 7/2022, de 8 de abril (que igualmente ha adicionado un nuevo apartado Cuatro al artículo 91 de la Ley 37/1992 con el siguiente tenor: [...]).

5.- Las modificaciones introducidas en los artículos 79 y 91 de la Ley 37/1992, citadas en el punto anterior de la presente contestación, resultan de aplicación a las entregas de bienes a entidades sin fines lucrativos.

En este sentido, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, regula en su disposición adicional novena el régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, estableciendo el apartado tercero que: [...].

Asimismo, la Ley 49/2002 regula en el título II el «régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos», artículos 2 a 15, y en su título III los «incentivos fiscales al mecenazgo», artículos 16 a 27. Del mismo modo, regula en su artículo 2 cuáles son las entidades sin fines lucrativos a efectos de dicha ley, y en su artículo 16 regula las entidades a las que serán de aplicación los incentivos fiscales previstos en el título III.

Según el artículo 96.1 de la Constitución Española de 1978: [...]

Por otro lado, el artículo 31 de la Ley 25/2014, de 27 de noviembre, de Tratados y otros Acuerdos Internacionales (BOE del 28) consagra la prevalencia de los tratados en los siguientes términos: [...]

En base a lo anterior, el artículo V del Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, que según la información





aportada resulta aplicable a la entidad consultante, reconoce la aplicación de los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario español prevé para las entidades sin fin de lucro. Por tanto, en atención al artículo 2 de la Ley 37/1992 y al artículo 96 de la Constitución española, **a la entidad consultante le resultarán aplicables los beneficios fiscales reconocidos para las entidades sin fines lucrativos en la regla 3.ª, del apartado Tres del artículo 79 y en el apartado Cuatro del artículo 91 de la Ley 37/1992.**

→ AGOSTO, 2022

A) Consultas vinculantes

VI.I Con inclusión de particulares.

👉 LEY GENERAL TRIBUTARIA

✅ **LGT. Consulta Vinculante V1862-22** (04.08.2022)

■ **La consultante expone que:** tiene nacionalidad española y es trabajadora en el Banco Europeo de Inversiones con Sede en Luxemburgo

■ **La consultante manifiesta que:** tiene una cuenta de ahorro en una entidad bancaria y un plan de pensiones oficial del Banco Europeo de Inversiones.

■ **La consultante pregunta:** ¿Está obligada la interesada a presentar la Declaración informativa del 720?

■ **Contestación:**

La disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, relativa a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, establece: [...]

Por su parte, los artículos 42 bis.1, y 42 ter.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT, establecen, respectivamente: [...]

Dicho lo anterior, lo primero, es determinar si la consultante es residente fiscal en el Reino de España.

Según manifiesta la consultante, trabaja para el Banco Europeo de Inversiones.

Según establece el artículo 4 del Reglamento (EURATOM, CECA, CEE) nº 549/69 del Consejo, de 25 de marzo de 1969, que determina las categorías de los funcionarios y agentes de las Comunidades Europeas a las que se aplicarán las disposiciones del artículo 12, del párrafo segundo del artículo 13 y del artículo 14 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades (DOCE de 27 de marzo de 1967), será de aplicación los privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas:



Artículo 4: "Sin perjuicio de las disposiciones del párrafo primero del artículo 22 del Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de las Comunidades Europeas en lo relativo a los miembros de los órganos del Banco Europeo de Inversiones, serán beneficiarios de los privilegios y las inmunidades previstos en el artículo 12, en el párrafo segundo del artículo 13 y en el artículo 14 del Protocolo, en las condiciones y con límites análogos a los previstos en los artículos 1, 2 y 3 del presente Reglamento :

- el personal del Banco Europeo de Inversiones;
- los beneficiarios de pensiones de invalidez, jubilación o supervivencia pagadas por el Banco Europeo de Inversiones."

Por su parte, el artículo 14 del Protocolo sobre los privilegios e inmunidades de la Unión Europea establece que:

"A efectos de aplicación de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, del impuesto sobre sucesiones, así como de los convenios celebrados entre los Estados miembros de la Unión para evitar la doble imposición, los funcionarios y otros agentes de la Unión que, únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión, establezcan su residencia en el territorio de un Estado miembro distinto del Estado del domicilio fiscal que tuvieren en el momento de entrar al servicio de la Unión serán considerados, tanto en el Estado de su residencia como en el del domicilio fiscal, como si hubieren conservado su domicilio en este último Estado si éste es miembro de la Unión. Esta disposición se aplicará igualmente al cónyuge en la medida en que no ejerza actividad profesional propia, así como a los hijos a cargo y bajo la potestad de las personas mencionadas en el presente artículo.

(...).".

De acuerdo con el citado artículo, los funcionarios y otros agentes de la Unión Europea que tuvieran su residencia habitual en territorio español en el momento de entrar al servicio de la Unión y establezcan su residencia en el territorio de otro Estado miembro únicamente en razón del ejercicio de sus funciones al servicio de la Unión, **conservan la condición de residentes fiscales en el Reino de España, sin perjuicio de las exenciones contempladas en dicho Protocolo.**

Por tanto, presumiendo que la consultante tuviera su residencia fiscal en el Reino de España, antes de la incorporación al Banco Europeo de Inversiones, seguiría teniendo por tanto, la residencia fiscal en España y, en consecuencia, en calidad de residente fiscal en el Reino de España **devendrá en la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero.**

Dicho lo anterior y según manifestaciones de la consultante, posee una cuenta corriente y un plan de pensiones.

En cuanto a la posible obligación de información de los derechos consolidados en un plan de pensiones situado y constituido en el extranjero, el arriba referido artículo 42 ter.1, en sus apartados 3 y 4, establece: [...]

Por tanto, los **derechos consolidados en un plan de pensiones situado y constituido en el extranjero no están incluidos en ninguna de las categorías de bienes y derechos situados en el extranjero a los que se refieren la disposición adicional decimoctava de la LGT y los artículos 42 bis, y 42 ter del RGAT.**





No obstante, en la medida en que las condiciones del plan de pensiones extranjero establecieran la posibilidad de ejercer el derecho de rescate a favor del partícipe en los términos propios de un seguro de vida, deberá ser objeto de información conforme al artículo 42 ter.3.a) sin perjuicio que sea de aplicación alguno de los eximentes del apartado 4 del referido artículo.

Lo dispuesto anteriormente es concordante con la doctrina de este Centro directivo manifestada en las consultas vinculantes con nº de referencia V-1221-13 de 11 de abril; V-1233-14 de 7 de mayo; V-1681-13 de 21 de mayo y V-1821-15 de 10 de junio.

👉 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

✅ IRPF **Consulta Vinculante V1841-22** (02.08.2022)

■ **El consultante expone que:** El consultante, junto con el otro copropietario, vuelve a residir, de forma habitual, en la vivienda que, adquirida en proindiviso, vino constituyendo la vivienda habitual de ambos hasta que por motivos laborales se trasladaron al extranjero, motivo por el cual la arrendaron.

■ **El consultante manifiesta que:** al volver a España hace dos años se recuperó el inmueble como residencia habitual de ambos, una vez finalizado el contrato de arrendamiento.

■ **El consultante pregunta:** Si el inmueble tiene la consideración de vivienda habitual para ellos a efectos de poder aplicar las correspondientes deducciones y exenciones en el IRPF.

■ **Contestación:**

Con efectos 1 de enero de 2013, la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre), introduce un cambio legislativo consistente en la supresión del apartado 1 del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, el cual regula la deducción por inversión en vivienda habitual, suprimiendo, en consecuencia, esta deducción. No obstante, la citada Ley 16/2012 ha añadido una disposición transitoria decimoctava en la LIRPF que regula un régimen transitorio que permite practicar dicha deducción a aquellos contribuyentes que cumplan determinados requisitos. En concreto, dicha disposición establece, entre otros, lo siguiente: [...]

De lo anteriormente dispuesto se desprende que a partir de 1 de enero de 2013 se suprime la deducción por inversión en vivienda habitual para todos los contribuyentes si bien, se introduce un régimen transitorio para aquellos contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013, que podrán seguir aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual.

Ahora bien, al respecto debe tenerse en cuenta que para acceder al citado régimen transitorio será necesario, además, que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por la





adquisición de dicha vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que no la hubiera podido practicar por serle de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2º de la LIRPF en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012 -al que se hace referencia más adelante-.

En el caso de que resulte de aplicación el citado régimen transitorio, la deducción se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.1, 70.1, 77.1, y 78 de la Ley del Impuesto en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, sin perjuicio de los porcentajes de deducción que conforme a lo dispuesto en la Ley 22/2009 hayan sido aprobados por la Comunidad Autónoma. Igualmente, resultarán de aplicación lo establecido en los artículos 54 a 56 y disposiciones transitorias novena y décima del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo), en adelante RIRPF.

El referido artículo 68.1 de la LIRPF vigente a 31 de diciembre de 2012 recoge, concretamente en su número 1º, la configuración general de la deducción por inversión en vivienda habitual, disponiendo que, con arreglo a determinados requisitos y circunstancias, los contribuyentes podrán deducirse un determinado porcentaje "de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual del contribuyente". A continuación, fija la base máxima de deducción en 9.040 euros anuales.

El concepto de vivienda habitual a efectos de la práctica y consolidación de las deducciones llevadas a cabo por su adquisición o rehabilitación se recoge en el artículo 68.1.3º. de la LIRPF, y, en su desarrollo, en el artículo 54 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo), vigente a 31 de diciembre de 2012, el cual, entre otros, dispone que: [...]

De acuerdo con dicha normativa, la vivienda habitual se configura desde una perspectiva temporal que exige su utilización efectiva y con carácter permanente durante al menos tres años, de forma continuada, por el propio contribuyente, circunstancias que no se ven alteradas por las ausencias temporales.

Conforme a ello, y referente a la vivienda objeto de consulta, cabe indicar:

A. Respecto de la Deducción por inversión en vivienda habitual.

a) Se parte de la hipótesis de que la vivienda fue adquirida con anterioridad a 2013 y que, a su vez, la consultante -y el otro copropietario- practicó la deducción por inversión en vivienda habitual en, al menos, algún ejercicio precedente a 2013, y, además, que la vivienda hubo alcanzado entonces la consideración de vivienda habitual, consolidando las deducciones practicadas. Siendo así, el consultante reuniría los requisitos contenidos en la disposición transitoria decimoctava de la LIRPF para que pudiera serle de aplicación el reseñado régimen transitorio.

b) Al comenzar dicha vivienda a constituir de nuevo su residencia habitual, en determinada fecha a partir del 1 de enero de 2013 (por lo que se desprende de la consulta, podría ser en torno a 2019 o 2020), con posterioridad a haber quedado suprimida la deducción, desde la fecha en que comience a residir, adquirirá nuevamente el derecho a practicarla, ahora bien, lo tendrá en función de las cantidades que satisfaga por su adquisición y vinculadas con la parte indivisa que ostenta de propiedad adquirida con anterioridad a 2013, teniendo que cumplir con cuantos requisitos establezca la normativa del Impuesto.





c) Si, con anterioridad a la fecha en la que vuelve a residir, en la que fue su vivienda habitual, hubiese practicado la deducción por la adquisición de cualquier otra vivienda - aunque no parece ser el caso-, y, a su vez, hubiese consolidado dichas deducciones en virtud de circunstancia recogida en el artículo 54.1 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo), en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2012, -nada dice a este respecto-, habrá de observar lo dispuesto en el artículo 68.1.2º de la LIRPF, el cual dispone: [...]

d) Para consolidar las nuevas deducciones que pudiese llegar a practicar, la vivienda tendrá que alcanzar de nuevo la consideración de vivienda habitual, lo cual requerirá su utilización efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente durante, al menos, tres años.

B. Respecto de la Exención por reinversión en vivienda habitual.

El concepto de vivienda habitual a efectos de la exención de la ganancia patrimonial generada en su transmisión se regula en la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF, y, en su desarrollo, en el artículo 41 bis del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), el cual, entre otros, dispone: [...]

Por tanto, para poder gozar de dicha exención, **tendrá que haber alcanzado de nuevo la consideración de habitual, conforme lo dispuesto en el punto 1 del transcrito artículo 41 bis del Reglamento.**

👉 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

✅ IS. 1ª Consulta Vinculante V1863-22 (04.08.2022)

■ **El consultante expone que:** La persona física consultante (PF1) es socio al 70% y administrador único de la entidad A, dedicada al desarrollo de actividades odontológicas. El resto del accionariado está compuesto por PF2, PF3 y PF4, a razón de un 10% cada uno de ellos. Tanto PF1 como PF2 son odontólogos, realizando servicios a la sociedad constituida. Dicha sociedad cuenta y ha contado desde su constitución con más profesionales odontólogos tanto en plantilla (con relación laboral) como con relaciones mercantiles (profesionales autónomos que desarrollan servicios análogos).

■ **El consultante manifiesta que:** sociedad en cuestión posee medios propios de producción, tanto materiales, técnicos y humanos desde su constitución más que suficientes para el desarrollo de su actividad. Dentro de los empleados, existen odontólogos, higienistas, y otras categorías que desarrollan actividades que generan ingresos diferentes a los de los profesionales propiamente dichos, como son limpiezas de boca, toma de medidas, sellado de fisuras etc. De igual forma, la sociedad tiene anualmente gastos y adquisiciones de muy distinta índole para el desarrollo de su actividad por importes muy significativos.

■ **El consultante pregunta:** ¿Cuál es el método de valoración que se debe utilizar en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2021 y siguientes, y en las declaraciones de la renta de los futuros ejercicios?

■ **Contestación:**





El artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en sus apartados 1 y 2, establece que: [...]

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que el socio profesional consultante PF1 tiene una participación superior al 25% en la entidad A, este y la entidad A están vinculados en los términos dispuestos en el artículo 18.2 a) de la LIS debiendo, en consecuencia, valorar las operaciones efectuadas por su valor de mercado, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 18 de la LIS.

Adicionalmente, el apartado 4 del artículo 18 de la LIS establece lo siguiente: [...]

Por tanto, para la determinación del valor de mercado de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se aplicará cualquiera de los métodos recogidos en el apartado 4 del artículo 18 de la LIS.

Por último, el apartado 6 del artículo 18 de la LIS dispone que: [...]

De conformidad con lo anterior, el artículo 18.6 de la LIS señala que la valoración de mercado en los casos de prestaciones de servicios por un socio profesional persona física a una entidad vinculada, en la medida en la que se cumplan los requisitos en él establecidos, podrá ser el valor convenido por las partes.

En caso de no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 18.6 de la LIS, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado, tal y como establece el artículo 18.1 de la LIS aplicando, a tal efecto, cualquiera de los métodos recogidos en el apartado 4 del artículo 18 de la LIS, en los términos señalados en dicho apartado.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la Ley 35/2006, , 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, establece que "**La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades**", referencia que debe entenderse realizada a partir de 1 de enero de 2015 al artículo 18 de la LIS.

✓ IS. 2ª Consulta Vinculante V1873-22 (08.08.2022)

■ **La consultante expone que:** es una sociedad profesional dedicada a la prestación de distintas actividades profesionales.

■ **La consultante manifiesta que:** va a proceder a la venta de una unidad de negocio consistente en una actividad profesional que va a generar un beneficio, manteniendo el resto de actividades.

■ **La consultante pregunta:** teniendo en cuenta la operativa descrita, el beneficio procedente de la venta de dicha unidad de negocio, ¿debería formar parte de la retribución de los socios profesionales de acuerdo con lo previsto en el artículo 18.6 b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, por cuanto establece que dicha retribución será de mercado cuando no sea inferior al 75% del resultado previo a la





deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios en el caso de que:

- El producto de la venta de la unidad de negocio suponga más del 25% de los ingresos de la entidad
- El producto de la venta de la unidad de negocio suponga menos del 25% de los ingresos de la entidad?

■ Contestación:

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que "la base imponible del Impuesto se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la citada 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."

Por su parte, el artículo 18 de la LIS, en sus apartados 1 y 2, señala que: [...]

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que los socios, personas físicas que prestan servicios a la entidad consultante percibiendo una remuneración de la misma, tengan individualmente una participación superior al 25% en la entidad consultante, cada socio y la entidad consultante estarían vinculados en los términos dispuestos en el artículo 18.2 a) de la LIS, debiendo, en consecuencia, valorarse las operaciones efectuadas por su valor de mercado, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 18 de la LIS.

Además, el apartado 4 del artículo 18 de la LIS establece lo siguiente: [...]

Por último, el apartado 6 del artículo 18 de la LIS dispone que: [...]

De conformidad con lo anterior, el artículo 18.6 de la LIS señala que la valoración de mercado en los casos de prestaciones de servicios por un socio profesional persona física a una entidad vinculada, en la medida en que se cumplan los requisitos que establece, podrá ser el valor convenido por las partes.

A este respecto, de acuerdo con la letra a) del apartado 6 del mencionado artículo, **para poder aplicar lo previsto en dicho apartado será necesario que "más del 75 por ciento de los ingresos de la entidad procedan del ejercicio de actividades profesionales y cuente con los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad". Esta condición no se cumpliría en el supuesto planteado en el escrito de consulta consistente** en que el producto de la venta de la unidad de negocio suponga más del 25% de los ingresos de la entidad, dado que resultaría en la existencia de un porcentaje inferior al 75% de ingresos procedentes del ejercicio de actividades profesionales, no resultando, en consecuencia, de aplicación en consecuencia lo previsto en el artículo 18.6 de la LIS en dicho supuesto.

Por otra parte, de acuerdo con la letra b) del apartado 6 del artículo 18 de la LIS, es necesario para que el contribuyente pueda aplicar lo previsto en dicho apartado que "*la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no sea inferior al 75 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios*". A este respecto, y tal y como se ha pronunciado este





Centro Directivo en contestación a consulta vinculante de 25 de enero de 2010, número V0106-10, la expresión "... el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios ...", se refiere al resultado contable, a partir del cual se determina la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 10.3 de la LIS.

En caso de no cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 18.6 de la LIS, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado, tal y como establece el artículo 18.1 de la LIS aplicando, a tal efecto, cualquiera de los métodos recogidos en el apartado 4 del artículo 18 de la LIS, en los términos señalados en dicho apartado.

✓ IS. 3ª Consulta Vinculante V1856-22 (03.08.2022)

■ **La consultante expone que:** La entidad consultante es una asociación privada sin ánimo de lucro constituida al amparo de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación e inscrita en el correspondiente registro.

De acuerdo con el artículo 1 de sus estatutos, «a asociación tiene como fin exclusivo la promoción o práctica de una o varias modalidades deportivas y la participación en actividades o competiciones en el ámbito federado». De acuerdo con el artículo 1 de sus estatutos, «la asociación tiene como fin exclusivo la promoción o práctica de una o varias modalidades deportivas y la participación en actividades o competiciones en el ámbito federado».

■ **La consultante manifiesta que:** realiza a día de hoy las siguientes actividades,

1ª) Entrenamientos a socios

La asociación consultante imparte sesiones de entrenamiento deportivo, tanto de natación como de carrera a pie, dirigidos exclusivamente a sus socios y orientados a la competición deportiva federada.

2ª) Organización de travesías en aguas abiertas

La asociación consultante organiza actualmente dos travesías al año en aguas abiertas, a las cuales pueden inscribirse tanto los socios como personas no socias.

En ellas se cobra una inscripción a los participantes que incluye el derecho a participar en la prueba, así como también seguro de accidentes, ambulancia, servicios médicos y avituallamiento, tras la finalización de la misma.

Además, existen una serie de patrocinadores que aportan cantidades a cambio de publicidad, el día y en el lugar donde se desarrolla la prueba, a través de roll-ups, photocall y folletos publicitarios que se entregan a los participantes.

Unido a lo anterior, para la realización de la prueba, se contratan los servicios de medición de los tiempos de los nadadores a través de chips, a una empresa ajena.

Por último, añadir que también se contratan servicios de publicidad del evento y se adquieren materiales varios para posibilitar su organización, tales como trofeos, medallas, roll-ups, avituallamiento, carpas, mesas y otros elementos de infraestructuras móviles.





3ª) Entrenamientos de natación a alumnos de una escuela de azafatos de vuelo

Otra de las actividades que desarrolla la asociación consultante son entrenamientos de natación dirigidos a los alumnos de una escuela de azafatos de vuelo para su preparación a las pruebas de acceso a dicha profesión. Estos servicios los contrata directamente la escuela de azafatos con la consultante para cada curso que necesita impartir.

4ª) Posibilidad de impartir sesiones de natación esporádicas tanto a socios como a no socios.

Por último, y pese a que actualmente no desarrolla esta actividad, la asociación consultante se está planteando la posibilidad de impartir sesiones de tecnificación en natación, esporádicamente, dirigidas tanto a socios como a personas no socias.

De modo que, de conformidad con las actividades expuestas, actualmente los ingresos de la asociación proceden de las siguientes fuentes:

- 1.- Cuotas de los socios.
- 2.- Material deportivo como equipación del club (voluntario para los socios que lo solicitan).
- 3.- Inscripciones a las travesías.
- 4.- Cursos de entrenamiento a alumnos de una escuela de azafatos de vuelo.
- 5.- Patrocinios.
- 6.- Subvenciones públicas.

■ La consultante pregunta:

1º. Qué significa estar parcialmente exento del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el artículo 9.2 y 9.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en relación con la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

2º. Qué se considera, de entre las actividades que el club realiza, actividad económica a efectos de la tributación del Impuesto de Sociedades.

■ Contestación:

El artículo 9 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en sus apartados 2 y 3, dispone lo siguiente: [...]

Por su parte, el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante, Ley 49/2002), considera entidades sin fines lucrativos a los efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma, entre otras, a: [...]

En el presente caso, la consultante señala que es una asociación privada sin ánimo de lucro y no menciona que haya sido declarada de utilidad pública, por lo que se parte del supuesto de que no tiene tal declaración, lo que implica que no le será de aplicación la Ley 49/2002. Sin embargo, al ser una entidad sin ánimo de lucro, tiene la consideración de entidad parcialmente exenta resultándole de aplicación el régimen especial previsto en el Capítulo XIV del Título VII de la LIS.

La aplicación del mencionado régimen especial supone que, tal y como establece el apartado 1 del artículo 110 de la LIS, estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas: [...]





En definitiva, las rentas obtenidas por la entidad consultante estarán exentas siempre que procedan de la realización de su objeto social o finalidad específica y no deriven del ejercicio de una actividad económica. No obstante, si la entidad realiza actividades que determinasen la existencia de una actividad económica, en los términos definidos en el artículo 5.1 de la LIS, las rentas procedentes de tales actividades estarían sujetas y no exentas, tanto si las operaciones se realizasen con terceros ajenos a la asociación como con los propios asociados.

En el escrito de consulta se indica que la entidad consultante tiene como fin exclusivo la promoción o práctica de una o varias modalidades deportivas y la participación en actividades o competiciones en el ámbito federado. Para ello realiza las siguientes actividades: entrenamientos a socios, organización de travesías en aguas abiertas, entrenamientos de natación a alumnos de una escuela de azafatos de vuelo y la impartición de sesiones de natación esporádicos tanto a socios como a no socios. De los datos que se derivan del escrito de consulta parece que las actividades desarrolladas por la consultante determinan la existencia de una actividad económica que supone la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, cuyos rendimientos estarán sujetos y no exentos en el Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, las rentas derivadas de la realización de tales actividades estarán sujetas y no exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

De igual forma, las cuotas de los socios y las subvenciones públicas percibidas por la consultante que se utilicen para financiar y realizar las actividades económicas señaladas formarán parte de los rendimientos de aquellas y, por lo tanto, **estarán sujetos y no exentos del Impuesto.**

Una vez sentado lo anterior, de acuerdo con lo establecido en el artículo 111 de la LIS, la base imponible se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de la LIS y no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, además de los establecidos en el artículo 15, los siguientes: [...]

El tipo de gravamen aplicable será el 25% en virtud a lo dispuesto en el artículo 29.1 de la LIS.

Por último, el apartado 3 del artículo 124 de la LIS, en el que se regulan las obligaciones de declaración de las entidades parcialmente exentas, establece que:

"3. Los contribuyentes a que se refieren los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de esta Ley estarán obligados a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

No obstante, los contribuyentes a que se refiere el apartado 3 del artículo 9 de esta Ley no tendrán obligación de presentar declaración cuando cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que sus ingresos totales no superen 75.000 euros anuales.
- b) Que los ingresos correspondientes a rentas no exentas no superen 2.000 euros anuales.
- c) Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención."

 **IS. 4ª Consulta Vinculante V1880-22 (09.08.2022)**





■ **La consultante expone que:** es poseedora del 36,49% de la entidad mercantil P. La entidad P es una entidad dedicada a la producción de energía eólica, que viene explotando y comercializando el producto desde hace varios ejercicios.

■ **La consultante manifiesta que:** ha procedido a la venta de las participaciones que poseía de la entidad P, las cuales constituían su único activo.

■ **La consultante pregunta:** ¿es aplicable la exención del 95% prevista en el artículo 21.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, a la ganancia generada por la transmisión de las participaciones en la entidad P.?

■ **Contestación:**

El artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), en la redacción dada por la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, establece: [...]

En cuanto a la posibilidad de aplicar la exención del artículo 21 de la LIS a las rentas derivadas de la transmisión por parte de la entidad consultante de las participaciones que ostenta en la entidad P, según el apartado 3 de dicho artículo, estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de dicho precepto y, adicionalmente, no se incurra en alguno de los supuestos del apartado 5 del mismo precepto.

La aplicación del régimen de exención requiere que el día en que se produzca la transmisión se cumplan los requisitos de participación significativa y período de tenencia establecidos en la letra a) del artículo 21.1 de la LIS. **El requisito previsto en la letra b) del mismo apartado y artículo deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.**

En el presente supuesto, **parece que se cumple el requisito del porcentaje de participación** ya que, de acuerdo con lo señalado en el escrito de consulta, la entidad consultante ostentaría un porcentaje de participación superior al 5% en la entidad P (en concreto, un 36,49%). Respecto al periodo de tenencia de la participación, que debe ser superior al año el día en que se produzca la transmisión, hay que señalar que este Centro Directivo no puede determinar el cumplimiento de dicho requisito a partir de los datos que se derivan del escrito de consulta.

Por otra parte, el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de la LIS se entenderá cumplido en relación con la entidad P en la medida en que, tal y como parece desprenderse del escrito de consulta, se trata de una entidad residente en territorio español.

Por lo tanto, **en la medida en que se cumplan todos los requisitos previstos en el citado artículo 21 de la LIS, y siempre y cuando la entidad P no tuviera la condición de entidad patrimonial, sería de aplicación la exención prevista a la plusvalía que pudiera ponerse de manifiesto en la eventual transmisión por la entidad consultante de las participaciones en la entidad P.**

Por último, cabe señalar que **el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación se reducirá, a efectos de la aplicación de la**





exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dicha participación.

✓ **IS. 5ª Consulta Vinculante V1878-22** (09.08.2022)

■ **La consultante expone que:** el 30 de diciembre de 2021 la consultante ha percibido una cantidad en concepto de subvención, si bien la resolución de concesión no ha sido notificada y publicada hasta enero de 2022. De acuerdo con la citada resolución, la ayuda no será firme y no reintegrable hasta que se cumplan la totalidad de los requisitos y obligaciones previstas en la misma, disponiéndose un plazo de cuatro meses desde su publicación para acreditar la aplicación de las cantidades recibidas al destino establecido en la convocatoria.

■ **La consultante manifiesta que:** en su caso particular la totalidad de la subvención se destinará a la compensación de los gastos fijos incurridos entre el 1 de marzo de 2020 y el 30 de septiembre de 2021.

■ **La consultante pregunta:** ¿Sería correcta la imputación de la ayuda recibida en el ejercicio 2022, ejercicio en que la resolución de concesión ha sido publicada y notificada?

■ **Contestación:**

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece lo siguiente: [...]

Por su parte, el artículo 11.1 de la LIS regula la imputación temporal de los ingresos y gastos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes términos: [...]

En definitiva, la base imponible es el resultado contable, corregido por los ajustes fiscales en caso de que la normativa del Impuesto contenga criterios de valoración, de calificación o de imputación de ingresos y gastos diferentes a los contables.

En el caso consultado, respecto a la forma de contabilizar las subvenciones, esta se encuentra regulada en la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC).

A estos efectos, la norma de registro y valoración 18ª del PGC, establece que: [...]

Teniendo en cuenta lo anterior, en el momento de la concesión de la subvención, hasta que se considere racionalmente que las cantidades recibidas son no reintegrables, **dichas magnitudes se registrarán como pasivos de la consultante.**

A este respecto, cabe señalar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la contestación a la consulta 11 del BOICAC n.º 75 de 30 de septiembre de 2008, en la que se hace referencia a la norma de registro y valoración 18ª del PGC, previamente transcrita, en relación con una subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al del devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia, señala lo siguiente:

Por su parte, el artículo 11.1 de la LIS regula la imputación temporal de los ingresos y gastos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes términos: [...]





En definitiva, la base imponible es el resultado contable, corregido por los ajustes fiscales en caso de que la normativa del Impuesto contenga criterios de valoración, de calificación o de imputación de ingresos y gastos diferentes a los contables.

En el caso consultado, respecto a la forma de contabilizar las subvenciones, esta se encuentra regulada en la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC).

A estos efectos, la norma de registro y valoración 18ª del PGC, establece que:[...]

Teniendo en cuenta lo anterior, en el momento de la concesión de la subvención, hasta que se considere racionalmente que las cantidades recibidas son no reintegrables, dichas magnitudes se registrarán como pasivos de la consultante.

A este respecto, cabe señalar que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en la contestación a la consulta 11 del BOICAC n.º 75 de 30 de septiembre de 2008, en la que se hace referencia a la norma de registro y valoración 18ª del PGC, previamente transcrita, en relación con una subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al del devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia, señala lo siguiente: [...]

De conformidad con lo anterior, dado que la subvención obtenida tendrá la consideración de no reintegrable en la medida en que se cumplan las condiciones estipuladas en la resolución de concesión, atendiendo a lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11 de la LIS, previamente transcritos, en caso de cumplirse tales condiciones, la subvención obtenida se imputará fiscalmente con arreglo a los criterios establecidos en la normativa contable aplicable, anteriormente reproducida, esto es, como ingreso en el ejercicio 2022.

✓ IS. 6ª Consulta Vinculante V1881-22 (09.08.2022)

■ **La consultante expone que:** tiene por objeto prestar servicios de consultoría, asesoramiento, asistencia y representación a consumidores y otros en sus pretensiones ante instancias judiciales o extra-judiciales. En el ámbito financiero de su actividad habitual, la entidad reconoce los trabajos en curso (pleitos, reclamaciones, procedimientos promovidos por cuenta de sus clientes) en forma de existencias en su Balance de Situación.

■ **La consultante manifiesta que:** los criterios para determinar los honorarios que aplica la entidad se resumen de la siguiente forma: - regla general de fijación de honorarios: porcentaje de la cuantía de la reclamación; - regla general en relación con las costas: si el procedimiento finaliza con condena en costas en favor de los clientes y se reconoce judicialmente a éstos la cantidad reclamada, dichas costas se atribuyen como mayores honorarios. En caso contrario, la entidad consultante asume el importe de las costas como mayores costas del procedimiento seguido.

El cliente conoce y consiente desde el inicio la circunstancia de no percibir cantidad alguna hasta el término del procedimiento, de igual manera que la entidad consultante tampoco cobra honorario alguno hasta dicho momento. Además, ambas partes son conscientes y aceptan un horizonte temporal que normalmente se extiende más allá del año.





En cuanto al reconocimiento contable de los ingresos, la entidad sigue los criterios contables fijados en la NRV 14 apartado 3 del Plan General de Contabilidad, e imputa dichos ingresos a efectos del Impuesto sobre Sociedades, de conformidad con el criterio contable, esto es, a medida que se van reconociendo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, a pesar de no haberse cobrado los mismos. Es decir, la entidad imputa como ingresos devengados en su Cuenta de Resultados una porción de los honorarios que espera obtener de los procedimientos en los que interviene, aun cuando el derecho a cobrar los mismos, así como su cuantía, está condicionado al éxito del procedimiento iniciado, al contenido de la estimación y a los intereses de demora y costas devengados, en su caso, a su favor.

El importe de estos ingresos por prestación de servicios se reconoce en tanto en cuanto pueden ser estimados con fiabilidad, sin perjuicio de las correspondientes modificaciones de dichas estimaciones a medida que el servicio se va prestando, de conformidad al criterio emanado del Informe del ICAC de 17 de septiembre de 2015.

■ **La consultante pregunta:** ¿los criterios de imputación temporal previstos en el artículo 11.4 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, pueden aplicarse por la entidad consultante a las rentas procedentes de los ingresos derivados de los procedimientos en los que media un lapso temporal de más de un año desde el inicio del devengo o reconocimiento contable parcial de sus honorarios, hasta que su cobro puede exigirse?

■ **Contestación:**

El apartado 3 del artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que: "*en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, 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*".

Por su parte, el artículo 11.4 de la LIS establece que: [...]

De acuerdo con lo anterior, se ha de considerar si la operación planteada es una operación a plazos o con precio aplazado a efectos de lo previsto en el artículo 11.4 de la LIS. A este respecto, las operaciones a plazos o con precio aplazado son aquellas en las que el precio es cierto en el momento de realizarse la operación y, en consecuencia, la renta se considera devengada. Sin embargo, aun cuando dicha renta esté contabilizada en el ejercicio en que tiene lugar la operación, su integración en la base imponible se difiere, a efectos fiscales, hasta el momento en que se percibe el precio aplazado generador de aquella renta.

En el caso objeto de consulta se señala que el derecho a cobrar los honorarios, así como su cuantía, está condicionado al éxito del procedimiento iniciado, al contenido de la estimación y a los intereses de demora y costas devengados, en su caso, a su favor y que, como regla general, transcurre más de un año desde que se registra la primera porción de los ingresos correspondientes a un litigio, hasta el momento en que se pueden cobrar los honorarios ligados al mismo.





De la información facilitada en el escrito de consulta parece deducirse que los importes se percibirán en un plazo indeterminado, y dependerán de unos hechos contingentes futuros, inciertos o probables que, de manifestarse, determinarán el derecho a percibir unas cantidades adicionales que generarán una renta imputable al periodo impositivo en el que se produzcan tales hechos, lo que hace que no pueda entenderse que sea una operación a plazos o con precio aplazado a efectos de lo dispuesto en el artículo 11.4 de la LIS.

En este sentido, el artículo 11.1 de la LIS establece: [...]

De conformidad con lo anterior, en la medida en que la operación planteada no puede entenderse como una operación a plazos o con precio aplazado, **resultará de aplicación el criterio de imputación temporal establecido por la norma contable, esto es, el criterio de devengo**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11.1 de la LIS, anteriormente reproducido, **sin que este Centro Directivo pueda pronunciarse, por exceder de sus competencias, sobre la procedencia de contabilización que describe el contribuyente en el escrito de consulta.**

👉 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

✅ IVA 1ª Consulta Vinculante V1853-22 (03.08.2022)

■ **El consultante expone que:** consultante demandó a un ayuntamiento por impago de unos servicios.

■ **El/ consultante manifiesta que:** llegó con el Ayuntamiento a un acuerdo extrajudicial el que se fijó la cantidad a pagar por los servicios prestados-

■ **El consultante pregunta:** La cantidad a pagar. ¿está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido?

■ **Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que: [...]. El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional [...].

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...]

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que: [...]

En consecuencia, la persona consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, el artículo 78 de la Ley 37/1992 dispone que la base imponible de dicho Impuesto «*estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas*».

De la información aportada en el escrito de consulta se deduce que la cantidad a pagar fijada en el auto no coincide con la cantidad inicialmente facturada, sin que se especifique





si esta cantidad es superior o inferior. De esta forma, en el **caso la modificación del precio de los servicios prestados por el consultante en un momento posterior a su devengo, determinará un supuesto de modificación de la base imponible en las condiciones señaladas en el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992:** [...]

Por tanto, si con posterioridad al devengo de las prestaciones de servicios objeto de consulta se estipula entre las partes una modificación del importe fijado en concepto de precio, procederá el aumento o disminución de la base imponible en la cuantía correspondiente.

En este caso, el prestador del servicio habrá de estar a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 37/1992, en lo que se refiere a la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas, que dispone lo siguiente: [...]

✓ IVA 2ª Consulta Vinculante V1892 (16.08.2022)

■ **La consultante expone que:** es persona física que va a adquirir un solar de una cooperativa de viviendas que la misma había adquirido para construir un edificio de viviendas en el mismo para destinarlas a la cesión de uso para sus socios.

■ **La consultante manifiesta que:** la cooperativa de viviendas, una vez obtenida la licencia de obras y antes de iniciar las obras de construcción de la edificación, decidió no realizar el proyecto y poner a la venta el solar.

■ **La consultante pregunta:** ¿la transmisión del solar se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido?

■ **Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que: [...]. El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [...]"

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992 [...]. En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que: [...].

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las cooperativas que, consecuentemente, tendrán la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial o profesional, sea de fabricación, comercio, de prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que las mismas se realizasen a título oneroso.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otra parte, en relación con el solar objeto de consulta, según se deduce de la información aportada, el mismo fue adquirido por la actual cooperativa propietaria con la





intención de afectarlo a su actividad empresarial de cesión de uso de viviendas, por lo que su posterior transmisión se encontraría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto establece la exención de las siguientes operaciones: [...]

Por otra parte, es doctrina reiterada de este Centro directivo recogida, entre otras, en la contestación vinculante de 6 de junio de 2018, número V1546-18, que la **entrega de los terrenos afectos a la actividad empresarial o profesional del transmitente puede realizarse, a su vez, en tres momentos diferentes lo que determinará distinto tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:**

a) Antes de que se haya iniciado el proceso urbanizador, en cuyo caso el objeto de la entrega serán terrenos que se encuentran en la situación básica de suelo rural conforme a lo previsto en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 7/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Suelo y Rehabilitación Urbana (BOE de 31 de octubre).

b) Una vez que ya se ha iniciado el proceso urbanizador o cuando esté ya finalizado, pero sin tener los terrenos la condición de solares, en cuyo caso el objeto de entrega son terrenos en curso de urbanización o urbanizados.

c) Cuando los terrenos objeto de transmisión son ya solares u otros terrenos edificables, en los términos previstos en la Ley, por contar con la pertinente licencia administrativa para edificar.

En consecuencia con lo anterior, en la medida en que el terreno que se va a transmitir tiene la condición de solar según se deduce del escrito de consulta, **dicha entrega se encontrará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

4.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un **nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado "Calificador Inmobiliario"**, creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>, o en la siguiente





dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/avaeat/AVCalificadorInmo.nsf/Calificador?OpenForm>

✓ **IVA 3ª Consulta Vinculante V1896-22** (16.08.2022)

■ **La consultante expone que:** es una empresa pública cuyo objeto es la explotación de las líneas de red del metro. Todos los viajeros deben, antes de iniciar su viaje, estar provistos de un título de transporte válido acorde con el trayecto que van a realizar, de tal forma que la falta de título de transporte válido será sancionada con el pago de una multa cuyo importe puede ser de 40 euros en caso de pago inmediato o si se abona en el plazo máximo de 15 días desde su imposición, o bien 80 euros, cuando no se den dichas circunstancias. Dichos importes se cobran por la consultante.

■ **La consultante manifiesta que:** el documento emitido en el que se impone la sanción tiene la consideración de título de transporte válido para el día su emisión y para cualquier zona de la red de metro que explota la consultante.

■ **La consultante pregunta:** ¿Está sujeta la multa descrita al Impuesto sobre el Valor Añadido?

■ **Contestación:**

1.- El concepto de base imponible se regula en el artículo 78 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido de la siguiente manera: [...]

Por su parte, el número 1º del apartado tres de este mismo artículo 78 de la Ley 37/1992 establece que no forman parte de la base imponible del Impuesto, y por, tanto no estarán gravadas por el mismo: [...]

Conforme a lo anterior, cabe señalar, por tanto, que la normativa del Impuesto no establece la exclusión de todas las indemnizaciones de la base imponible, sino únicamente de aquellas que no se puedan considerar contraprestación de entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Hay que tener en cuenta que la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido se debe matizar a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en su interpretación de la Directiva 2006/112/CEE, de 28 de noviembre, del Consejo relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este particular sentido, debe citarse la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, Asunto C-16/93, en cuyo apartado 14 se establece: [...]

En lo que respecta a las indemnizaciones por incumplimiento de contrato resultan de interés los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en sus sentencias de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94, y de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95.

En la sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-215/94 (en lo sucesivo, sentencia Mohr), el Tribunal de Justicia se pronunció sobre la cuestión de si, a efectos de la Sexta Directiva, constituye una prestación de servicios el compromiso de abandonar la producción





lechera que asume un agricultor en el marco de un Reglamento comunitario que establece una indemnización por el abandono definitivo de la producción lechera.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al declarar que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios y que, en un caso como el que se le había sometido, no se daba ningún consumo en el sentido del sistema comunitario del Impuesto sobre el Valor Añadido. Consideró el Tribunal de Justicia que, al indemnizar a los agricultores que se comprometen a abandonar su producción lechera, la Comunidad no adquiere bienes ni servicios en provecho propio, sino que actúa en el interés general de promover el adecuado funcionamiento del mercado lechero comunitario. En estas circunstancias, el compromiso del agricultor de abandonar la producción lechera no ofrece a la Comunidad ni a las autoridades nacionales competentes ninguna ventaja que pueda permitir considerarlas consumidores de un servicio y no constituye, por consiguiente, una prestación de servicios en el sentido del apartado 1 del artículo 6 de la Sexta Directiva.

En la sentencia de 18 de diciembre de 1997, asunto C-384/95 (en lo sucesivo, sentencia Landboden), el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas señaló que, en contra de determinadas interpretaciones del citado razonamiento seguido por el Tribunal en la sentencia Mohr, *"tal razonamiento no excluye que un pago realizado por una autoridad pública en interés general pueda constituir la contrapartida de una prestación de servicios a efectos de la Sexta Directiva y tampoco supone que el concepto de prestación de servicios dependa del destino que dé al servicio el que paga por él. Únicamente debe tenerse en cuenta, para quedar sujeto al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, la naturaleza del compromiso asumido y este compromiso debe suponer un consumo"* (punto 20 de la sentencia).

Tal y como puso de manifiesto este Centro directivo en su contestación vinculante, de 26 de septiembre de 2018, número V2612-18, con carácter general, para determinar si existe una indemnización a los efectos del Impuesto, es preciso examinar en cada caso si la cantidad abonada tiene por objeto resarcir al perceptor por la pérdida de bienes o derechos de su patrimonio o, por el contrario, si su objetivo es retribuir operaciones realizadas que constituyen algún hecho imponible del Impuesto.

Es decir, **habrá que analizar si el importe recibido por la consultante se corresponde con un acto de consumo**, esto es, con la prestación de un servicio autónomo e individualizable, **o con una indemnización que tiene por objeto la reparación de ciertos daños o perjuicios**.

2.- Siendo la base imponible la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible, con carácter previo a la concreción de la misma, debe precisarse cuál es el hecho imponible sujeto al impuesto, dado que sólo de concurrir su existencia o delimitando previamente el hecho imponible, cabría analizar qué importe debe fijarse tal base imponible.

Así cabe destacar que el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre) dispone que: [...]

De la información suministrada en el escrito de consulta, el pago de la multa de 40 u 80 euros a la entidad consultante, según los casos, responde al incumplimiento de una las obligaciones que incumbe a los usuarios del medio de transporte objeto de consulta, cual





es la de disponer de un título de transporte válido, tal como establece el artículo 24 del Decreto 49/1987, de 8 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de Viajeros del Ferrocarril Metropolitano de Madrid (BOE del 4 de agosto): [...]

No obstante, ese mismo documento en que se deja constancia de la imposición de sanción por parte de la consultante se configura como un de título de transporte válido para el día su emisión y para cualquier zona de la red de metro que explota la consultante.

En este sentido, y de la información suministrada, parece que, con el pago de la multa correspondiente **nos encontraríamos ante dos negocios jurídicos distintos e independientes**. De un lado, parte de la multa abonada retribuiría una prestación de un servicio de transporte, autónomo e individualizado, de forma que el documento en que se impone dicha multa tendría la misma virtualidad y validez que tendría un título de transporte de haberse este adquirido en condiciones normales por el usuario, permitiéndole, por tanto, realizar y finalizar su trayecto legítimamente. De otro lado, hay una parte de la multa que no constituiría la contraprestación por ninguna operación sujeta al Impuesto efectuada por la consultante a favor del usuario, sino que su pago por parte de este último responde a la compensación de los daños y perjuicios sufridos por la consultante como consecuencia del incumplimiento de una obligación que incumbe a todo usuario del medio de transporte en virtud del Reglamento anteriormente citado.

La naturaleza jurídica de esta parte de la multa sería, en cierto grado, asimilable a la naturaleza del recargo de apremio que pueden exigir los entes públicos en caso que se realice el pago de una obligación tributaria fuera del plazo de pago en periodo voluntario. Por todas, la contestación vinculante de 19 de diciembre de 2012, consulta V2482-12, donde se establece que: [...]

3.- En consecuencia con todo lo anterior, este Centro directivo le informa que, la entidad consultante **únicamente deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido sobre el importe que constituya el contravalor efectivo del servicio de transporte correspondiente, que, en el caso objeto de consulta, vendrá determinado por la tarifa que corresponda a un título de transporte válido para el día de su emisión y para cualquier zona de la red que explota Metro de Madrid.**

El exceso del importe pagado hasta llegar a la cuantía de la multa impuesta tendrá carácter indemnizatorio, dado que no constituye la contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, **no debiendo el consultante repercutir cuota alguna por dicho importe dado que la misma no se integra en la base imponible.**

Este mismo criterio es el seguido por este Centro directivo en los supuestos de expropiaciones forzosas en que el justiprecio está integrado por diversos conceptos algunos de los cuales retribuyen la operación de entrega del bien expropiado y otros compensan los daños y perjuicios sufridos por la persona o ente expropiado, debiendo diferenciarse, por tanto, aquellos que deben incluirse en la base imponible como parte de la contraprestación y los que no deben incluirse por tratarse de indemnizaciones. Por todas, la contestación vinculante de 23 de diciembre de 2010, consulta V2789-10.



B) **Consultas vinculantes** (Reseña) **IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)** **IRPF 1ª Consulta Vinculante V1830-22 (02.08.2022)**

■ **La consultante expone que:** ha enajenado su vivienda habitual el 14 de noviembre de 2018, habiendo formalizado un contrato de compra de su nueva vivienda habitual en construcción en marzo de 2018

■ **La consultante manifiesta que:** la fecha de entrega prevista se fijó para finales de 2019, no obstante, a fecha 25 de enero de 2021 aún no se ha producido.

■ **La consultante pregunta:** ¿Qué requisitos han de cumplirse para poder aplicarse la exención por reinversión en vivienda habitual?

■ **Contestación:**

En consecuencia, **la jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo ha llevado a modificar el criterio interpretativo que esta Dirección General había venido manteniendo** al respecto y pasar a considerar que, en caso de reinversión en construcción futura debe cumplirse una doble condición:

1º) Que se aplique la totalidad del importe percibido por la venta de la anterior vivienda a la construcción de la nueva vivienda, dentro del plazo de reinversión de dos años a partir de la venta de la antigua vivienda habitual establecido en el artículo 38.1 de la LIRPF y 41 del RIRPF. En caso de reinversión parcial, conforme al artículo 41.4 del RIRPF solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de dicho artículo.

2º) Que la nueva vivienda se construya en los plazos establecidos en el artículo 55 del RIRPF. En consecuencia, no procederá la aplicación de la exención cuando el interesado no haya acreditado que las obras fueron finalizadas y le fueron entregadas, dentro del plazo de cuatro años reglamentariamente establecido, a contar desde el inicio de la inversión, salvo que dicho plazo se haya ampliado de conformidad con lo dispuesto en los apartados 3 y 4 del artículo 55 del RIRPF.

No obstante, en relación con lo anterior, debe mencionarse la resolución 02463/2013/00/00, de 11 de septiembre de 2014, del Tribunal Económico-Administrativo Central, dictada en unificación de criterio, en la que se sostiene que para la aplicación de la exención, se requiere que el contribuyente invierta en el plazo de dos años, posteriores o anteriores a la venta, una cuantía equivalente al importe total obtenido por la transmisión.

Es decir, no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, por lo que no debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión.

De acuerdo con lo anterior, en el supuesto consultado, para acogerse a la exención por reinversión, **la consultante deberá reinvertir el importe obtenido en la transmisión de su vivienda en la construcción de su nueva vivienda habitual dentro del plazo**





de los dos años anteriores o posteriores a contar desde dicha transmisión, por lo que, los pagos que no se hayan realizado dentro de dicho plazo no se considerarán importe reinvertido. Asimismo, la vivienda deberá finalizarse en los plazos establecidos en el artículo 55 del RIRPF antes reproducido.

✓ IRPF 2ª Consulta Vinculante V1832-22 (02.08.2022)

■ **El consultante expone que:** adquirió un solar en mayo de 2019 para la construcción de su futura vivienda habitual.

■ **El consultante manifiesta que:** En agosto de 2020 ha enajenado su anterior vivienda habitual obteniendo una ganancia patrimonial. Debido a retrasos administrativos en la concesión de la licencia de obras, no podrá reinvertir el resto del importe obtenido en el plazo de los dos años siguientes a la enajenación.

■ **El consultante pregunta:** ¿Resulta de aplicación la exención por reinversión en vivienda habitual?

■ **Contestación:**

De acuerdo con lo anterior, en el supuesto consultado, para acogerse a la exención por reinversión, el consultante deberá reinvertir el importe obtenido en la transmisión de su vivienda en la construcción de su nueva vivienda habitual dentro del plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde dicha transmisión, **por lo que, los pagos que no se hayan realizado dentro de dicho plazo no se considerarán importe reinvertido**. Asimismo, la vivienda deberá finalizarse en los plazos establecidos en el artículo 55 del RIRPF antes reproducido. Por último, habida cuenta de que, según su escrito, la adquisición del solar se habría realizado dentro del plazo de los dos años anteriores a la transmisión de su vivienda precedente (que todavía no ha tenido lugar) se tendrá en cuenta a efectos del importe reinvertido.

✓ IRPF 3ª Consulta Vinculante V1833-22 (02.08.2022)

■ **La consultante expone que:** ha enajenado su vivienda habitual en febrero de 2021 obteniendo una ganancia patrimonial.

■ **La consultante manifiesta que:** su intención de reinvertir el importe obtenido en una nueva vivienda en construcción. Las obras comenzaron en noviembre de 2020, no obstante, hubo un retraso en la concesión de permisos de obra, y por ello, la entrega de la vivienda está prevista para septiembre de 2023.

■ **La consultante pregunta:** ¿Qué requisitos han de cumplirse para poder aplicarse la exención por reinversión en vivienda habitual?

■ **Contestación:**

De acuerdo con lo anterior, en el supuesto consultado, para acogerse a la exención por reinversión, la consultante deberá reinvertir el importe obtenido en la transmisión de su vivienda en la construcción de su nueva vivienda habitual dentro del plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde dicha transmisión, por lo que, los pagos que no se





hayan realizado dentro de dicho plazo no se considerarán importe reinvertido. Asimismo, la vivienda deberá finalizarse en los plazos establecidos en el artículo 55 del RIRPF antes reproducido.

👉 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

✅ IVA 1ª Consulta Vinculante V1817-22 (01.08.2022)

■ **La consultante expone que:** como comunidad de propietarios ha contratado la ejecución de unas obras a una determinada empresa.

■ **La consultante manifiesta que:** dichas obras consisten en el vallado de la piscina y en la reparación de la pista de pádel, de los aseos y el muro de la piscina, de determinadas rampas y escaleras y de las filtraciones de agua producidas en el garaje mediante la impermeabilización del mismo.

■ **La consultante pregunta:** ¿será de aplicación el tipo impositivo reducido a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en las citadas obras?

■ **Contestación:**

Teniendo en cuenta todo lo anterior, si la aportación de materiales no supera, el límite del 40 por ciento referido, y se cumplen el resto de las condiciones señaladas anteriormente, se aplicará a dichas obras el tipo impositivo del 10 por ciento previsto en el artículo 91, apartado Uno.2, número 10º de la Ley 37/1992. En caso contrario, y en particular, cuando la aportación de materiales por el empresario o profesional que ejecuta las obras supera el límite del 40 por ciento referido, el tipo aplicable sería el general del 21 por ciento.

✅ IVA 2ª Consulta Vinculante V1819-22 (01.10.2022)

■ **La consultante expone que:** i) es una entidad mercantil titular de un régimen de perfeccionamiento activo debidamente autorizado por las autoridades aduaneras (con anterioridad, del régimen de transformación bajo control de la Aduana, que en la actualidad no supone un régimen aduanero); ii) realiza unas operaciones de transformación de la materia prima que llega a España y se vincula a dicho régimen. Dicha materia prima, así como el producto resultante es, en todo caso, propiedad de una empresa suiza del mismo grupo.

■ **La consultante manifiesta que:** Una vez realizadas las operaciones anteriores, las mercancías son despachadas a consumo como consecuencia de la ultimación del régimen, apareciendo la consultante en la documentación aduanera pertinente como importador. Posteriormente, la consultante repercute dichas cuotas del IVA soportadas con motivo de las importaciones a la entidad suiza, propietaria de las mercancías.

■ **La consultante pregunta:** sobre la condición de sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en las importaciones mencionadas y si, en caso, de corresponder al consultante, se puede deducir las cuotas del impuesto devengadas en la importación.

■ **Contestación:**

En consecuencia, la entidad consultante, que actuará como importadora en nombre propio,





podrá ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas con motivo de las importaciones objeto de consulta sin que el hecho de que, en virtud de sus acuerdos comerciales proceda expresamente a la inclusión de dichas cuotas en la contraprestación de sus servicios, o a la repercusión directa de las mismas a la entidad suiza, propietaria de los bienes, sea un requisito para poder efectuar la efectiva de deducción de dichas cuotas. Así se deduce de un supuesto similar al planteado en la contestación vinculante de 4 de marzo de 2021, consulta V0484-21

✓ IVA 3ª Consulta Vinculante V1825-22 (01.08.2022)

■ **El consultante expone que:** es persona física, empresario o profesional autónomo, que adquirió un vehículo industrial en 2021.

■ **El consultante manifiesta que:** se ha visto obligado a cesar en su actividad y a poner en venta el mencionado vehículo.

■ **El consultante pregunta:** ¿la venta del vehículo estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en caso afirmativo, qué las implicaciones se derivan de la misma?

■ **Contestación:**

A partir de las consideraciones expuestas en los párrafos precedentes, debe concluirse que la afectación a un patrimonio empresarial o profesional de un vehículo automóvil en el porcentaje del cincuenta por ciento, debe manifestarse en todos sus extremos y no sólo en relación con la limitación inicial del derecho a la deducción.

Por consiguiente, si el vehículo consultado ha estado afecto al patrimonio empresarial en un cincuenta por ciento, u otro porcentaje de afectación, la base imponible del Impuesto en la entrega del mismo debe computarse, asimismo, en el cincuenta por ciento de la total contraprestación pactada, dado que la transmisión del otro cincuenta por ciento, o del porcentaje que no estuvo afecto, se corresponde con la entrega de la parte de dicho activo no afecta al referido patrimonio, que debe quedar no sujeta al Impuesto de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.dos.b) de la Ley 37/1992.

✓ IVA 4ª Consulta Vinculante V1827-22 (01.08.2022)

■ **La consultante expone que:** es una persona física con residencia habitual en la Ciudad Autónoma de Ceuta que ha adquirido determinados bienes en el territorio de aplicación del impuesto para transportarlos a territorio ceutí. Dichas adquisiciones las efectuó en febrero de 2020.

■ **La consultante manifiesta que:** por motivo de la crisis sanitaria y el estado de alarma por motivo del virus COVID-19, no pudo transportar los bienes hacia Ceuta dentro del plazo previsto para ello, habiéndole comunicado el establecimiento comercial en donde adquirió los bienes que dicho plazo ha expirado.

■ **La consultante pregunta:** ¿Qué requisitos han de cumplirse y cuál es el procedimiento a seguir para obtener para la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en las compras realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto?





■ **Contestación:**

Por tanto, en el supuesto objeto de consulta, para unas adquisiciones efectuadas durante el mes de febrero de 2020, si bien, en principio, el plazo de caducidad de 3 meses para la salida efectiva de dichos bienes expiraba el día correspondiente del mes de mayo del mismo año, en aplicación de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 11/2020, dicho plazo quedó suspendido en su cómputo desde el 14 de marzo del 2020 -fecha de entrada en vigor del Real Decreto que rige el estado de alarma- y el 30 de mayo de 2020.

En el mismo sentido se ha pronunciado el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la Instrucción NI GA 23/2020, de 9 de septiembre, sobre la suspensión del plazo de tres meses para la salida de bienes en el régimen de entregas a viajeros, por las medidas adoptadas en relación a la crisis sanitaria en España.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/> o en la siguiente dirección:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/medidas-tributarias-covid-19.html>

✓ **IVA 5ª Consulta Vinculante V1837-22 (02.082022)**

■ **El consultante expone que:** ejerce una actividad agrícola. En 2021, cuando determinaba el rendimiento neto de la actividad y tributaba por el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA adquirió una máquina sembradora.

■ **El consultante manifiesta que:** en 2022, ha pasado a determinar el rendimiento neto por el método de estimación directa simplificada y tributar por el régimen general del IVA.

■ **El consultante pregunta:** ¿En qué forma ha de practicar, tanto en 2021 como en 2022, la amortización de la máquina sembradora?

■ **Contestación:**

Conforme a este informe [en relación con la regularización de las cuotas soportadas por cambio de régimen de tributación del IVA, la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo], el consultante podrá, en los términos expresados anteriormente, regularizar en 2022 el IVA soportado por la adquisición de la sembradora.

Esta circunstancia tendrá su incidencia en la base de amortización del elemento patrimonial, pues el IVA que, con motivo de la regularización, tenga carácter deducible minorará el precio de adquisición y, en consecuencia, la base de amortización del elemento patrimonial.

Por lo que se refiere, al coeficiente de amortización aplicable, este se aplicará de acuerdo con lo dispuesto con los coeficientes de amortización establecidos en la Tabla de Amortización Simplificada, aprobada por Orden de 27 de marzo de 1998 (BOE de 28 de marzo).

✓ **IVA 6ª Consulta Vinculante V1885-22 (09.08.2022)**





■ **La consultante expone que:** se dedica a la adquisición, urbanización, promoción y construcción de bienes inmuebles para su venta, alquiler y explotación-

■ **La consultante manifiesta que:** entró en concurso voluntario de acreedores en 2014, respecto del que se formuló una propuesta de convenio que fue aprobada mediante sentencia en enero de 2016.

■ **La consultante pregunta:** ¿debe aplicar la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 84.Uno.2º.e) de la Ley 37/1992 a la entrega de un bien inmueble, suelo edificable, que realice por importe superior a la deuda pendiente en convenio?

■ **Contestación:**

En consecuencia con lo expuesto, la misma conclusión puesta de manifiesto en la referida contestación vinculante, número V0520-16, transcrita anteriormente, cabe alcanzar respecto del supuesto objeto de consulta y resultará de aplicación el supuesto de inversión del sujeto pasivo previsto en el artículo 84.Uno.2º.e), primer guion, de la Ley 37/1992 a las entregas de inmuebles que se realicen en ejecución del convenio concursal aprobado.

3.- Respecto a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, se debe acudir a las regla general fijada en el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992 según el cual la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.

Por tanto, en la medida que lo que se va a transmitir es un inmueble consistente en suelo edificable, la referida transmisión estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido si como parece deducirse de la información aportada, el inmueble se encontraba afecto al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales del transmitente. Por tanto, la entrega del inmueble objeto de consulta estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y la base imponible de esta operación estará formada por el importe total de la contraprestación pactada entre ambas partes de acuerdo con las reglas generales del Impuesto.

✓ **IVA 7ª Consulta Vinculante V1891-22 (16.08.2022)**

■ **Los consultantes exponen que:** son siete hermanos que han heredado de su madre un tercio de dos locales comerciales destinados al arrendamiento. Dicha participación había sido, a su vez, disfrutada en usufructo por la madre como consecuencia de la herencia de su cónyuge. Los otros dos tercios corresponden, respectivamente, a los dos hermanos de dicho cónyuge, también como fruto de una herencia que no se ha dividido. La empresa arrendataria emitía una factura separada a cada uno de los tres propietarios, por un tercio del alquiler cada una, presentando la madre las declaraciones liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido en nombre propio.

■ **Los consultantes manifiestan que:** a los siete herederos se les ha indicado que deben constituir una comunidad de bienes para declarar el Impuesto correspondiente al arrendamiento del tercio de los locales cuya titularidad les corresponde.





■ **Los consultantes preguntan:** ¿es posible crear una comunidad de bienes en la que conste que ostenta la titularidad de un tercio de los locales, y dicho tercio, a su vez, se divide en siete partes iguales correspondientes a los siete herederos?

■ **Contestación:**

En consecuencia, la adquisición en proindiviso de un bien por varias personas determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos.

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los copropietarios a que se refiere la consulta, esto es, la consultante y sus hermanos, así como los otros dos familiares a los que corresponde, respectivamente, un tercio de la propiedad de los locales objeto de consulta., requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por dicha comunidad y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto. En caso contrario, es decir, si existe una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

En ese caso, estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, dicha comunidad realice en el territorio de aplicación del Impuesto.



ZOCO MUNICIPAL CASA DE LAS BULAS

https://es.wikipedia.org/wiki/Zoco_Municipal_de_C%C3%B3rdoba



ZOCO MUNICIPAL CASA DE LAS BULAS (Córdoba)

Autor: [Wolfgang Manousek](#) from Dormagen, Germany

Licencia: [Creative Commons Attribution 2.0 Generic](#)

VI. REVISTAS y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES



VII.I. REVISTAS

👉 REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF

Revista mensual Núms. 473-474 AGOSTO-SEPTIEMBRE 2022

❖ TRIBUTACIÓN

→ Estudios

■ «La enésima (¿y definitiva?) reforma del régimen fiscal de las SICAV: un análisis Práctico de las diferentes alternativas que se les abren para seguir operando como vehículos de inversión»

👉 LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ. Profesor contratado doctor (acred.). Universidad de Sevilla (España)

Extracto

«Entre las diversas modificaciones que ha introducido en nuestro ordenamiento tributario la última Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en vigor desde julio de 2021, una de las más destacadas va destinada a reforzar el carácter colectivo de las sociedades de inversión de capital variable (SICAV), incorporando una nueva exigencia, relativa a la inversión mínima de sus accionistas, para que tales entidades puedan seguir tributando al tipo del 1% en el impuesto sobre sociedades.

En concreto, lo que ahora se exige para ello es que la SICAV cuente con, al menos, 100 accionistas que hayan realizado una inversión mínima de 2.500 euros, lo que llegó a ser tildado desde diversos sectores como el jaque mate definitivo a este tipo de entidades. Sin embargo, a lo largo de estas páginas analizaremos e iremos comprobando si realmente la reforma operada sobre las SICAV puede suponer su desaparición como vehículo de inversión o si, por el contrario, se cumplirán los objetivos del legislador reforzándose su carácter de entidad de inversión colectiva.

Para ello examinaremos las distintas opciones con las que cuentan las SICAV de cara a continuar operando como tales (ya sea manteniendo su tributación al tipo de gravamen del 1% o pasando a tributar al tipo general del 25%) y también aquellas otras alternativas que se les abren si optaran por cesar en su actividad como instituciones de inversión reguladas, analizando en cada caso las repercusiones fiscales que de una u otra decisión pudieran derivarse»





■ «La cláusula general de equidad en el ámbito aduanero comunitario»

 DAVID NAVAZO CUADRADO. Ponente del Tribunal Económico-Administrativo Regional del País Vasco (España)

Extracto

«La cláusula general de equidad se configura como un supuesto de devolución o condonación de la deuda aduanera, el último recurso con el que resarcir a los deudores de buena fe de los perjuicios económicos ocasionados por el pago del importe de los derechos de importación o exportación derivados de circunstancias especiales e imprevisibles acaecidas en el tráfico comercial. Incorporada a la legislación aduanera comunitaria en términos de justicia restaurativa, se convierte en un instrumento jurídico con el que neutralizar los efectos económicos adversos asociados al nacimiento de la deuda aduanera por situaciones excepcionales en las que no quepa atribuir al deudor ningún fraude o negligencia manifiesta, una línea de defensa con la que hacer frente a aquellos riesgos que sitúan a este en una situación excepcional con respecto al resto de operadores que ejercen la misma actividad. A lo largo de este trabajo reflexionaremos sobre el origen y evolución normativa de esta figura, el procedimiento necesario para su solicitud y las dificultades inherentes a su aplicación. El análisis de los requisitos necesarios para su ejercicio, así como la casuística existente en torno a la misma ayudarán al lector a comprender y valorar el alcance y trascendencia de esta figura dentro del ámbito aduanero»

→ Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ «Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos» (Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 126/2019)

 CARLOS PALAO TABOADA. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario Consejero de Montero-Aramburu.

Extracto

«La sentencia comentada se separa de la letra de la ley y de la jurisprudencia dominante y, siguiendo la opinión de un destacado sector doctrinal, admite la existencia de un derecho del interesado a la iniciación del procedimiento de revocación. Ese derecho existiría especialmente cuando la revocación se solicita con la finalidad de obtener la devolución de los ingresos indebidos causados por el acto cuya revisión por esta vía se pide. El autor del presente comentario discrepa de esta tesis y se propone demostrar su error»

■ «El derecho a una buena Administración pública» (Análisis de la SAN de 25 de enero de 2022, rec. núm. 1066/2019)

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

Extracto

«En estas páginas, se comenta la Sentencia de 25 de enero de 2022, recurso ordinario 1066/2019, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección





Séptima, de la Audiencia Nacional, mereciendo destacarse en este extracto que la Sala, a mi juicio acertadamente, aplica el derecho a una buena Administración pública, recordando que este derecho no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que impone un elenco de deberes que le son exigibles, entre los que se encuentra el derecho a una tutela administrativa efectiva y a obtener una resolución administrativa en un plazo razonable»

■ **«Las labores del administrador configuradas como una prestación de servicios personalísimos vinculada»** (Análisis de la SAN de 23 de febrero de 2022, rec. núm. 41/2019)

👤 LARA MARTÍNEZ SÁNCHEZ. Abogada en Vales y Asociados (España) Doctorando en Derecho. Universidad de A Coruña (España)

Extracto

«Analizamos la Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 2022 (rec. núm. 41/2019), en la que el tribunal debe determinar si se ajustaron a las normas de valoración a mercado de operaciones vinculadas las retribuciones acordadas por las labores propias del cargo de administrador, por un lado, y las retribuciones de los servicios financieros y contables que, presuntamente, el mismo administrador persona física presta a la entidad que administra y que esta presta, a su vez, a terceros. El dilema acerca de si determinados servicios prestados pueden considerarse o no personalísimos, o incluso sin acudir a esta calificación, de si las sociedades que se interponen entre la persona física y el cliente final aportan o no valor a los servicios prestados, constituye un permanente foco de conflictividad. Esto requiere de la jurisprudencia una especial atención a los elementos de prueba, y su valoración en conjunto con las cuestiones que a lo largo del procedimiento se han acreditado, y que actúan ya como premisas en el enjuiciamiento de cada elemento de discusión. Este enfoque, el del análisis sustantivo, es precisamente el que echamos en falta en la sentencia que analizamos, que, en nuestra opinión, no va más allá de una revisión superficial»

→ Casos prácticos

■ **«Infracciones y sanciones tributarias (supuesto práctico)»**

👤 JOSÉ M.^a DÍEZ-OCHOA AZAGRA. Inspector de Hacienda del Estado (España) Licenciado en Derecho

Extracto

«Visión global de un supuesto en el que se analizan las diferentes implicaciones de los procedimientos de inspección y sancionador, donde se solicita: la normativa a tener en cuenta en ambos procedimientos; la prescripción del derecho a comprobar la situación tributaria del sujeto pasivo y de la acción para sancionar; la tipificación y determinación de las magnitudes sancionables; la calificación de las infracciones tributarias cometidas, la determinación de los criterios de graduación aplicables y la cuantificación de las sanciones y la aplicación del régimen sancionador más favorable»





❖ CONTABILIDAD

→ Estudios

■ «Los arrendamientos en el sector retail: análisis de la implementación de la NIIF 16»

👤 JOSÉ FERNANDO GARCÍA GARROTE. Máster en Auditoría y Contabilidad Superior (MACS). Universidad de Sevilla (España). María Cristina Abad Navarro (autora de contacto) Profesora titular de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad de Sevilla (España)

Extracto

«La entrada en vigor de la NIIF 16 merece especial atención ante los efectos que puede causar en los estados financieros de las empresas cotizadas. A lo largo de este documento, se profundiza en los aspectos más relevantes de la misma y se realiza un análisis de los impactos en los estados financieros y los principales indicadores económico-financieros de los grupos empresariales más representativos del sector retail. Los resultados muestran que las previsiones formuladas durante el debate previo a la aprobación de la norma eran correctas. Se observa un aumento del endeudamiento, y una caída en la rotación y la rentabilidad de los activos. También se producen impactos positivos como el aumento del ebitda»

■ «Un análisis comparado de las Cuestiones Clave de Auditoría en España y las Critical Audit Matters en EE. UU. Implicaciones sobre la armonización internacional de la auditoría»

👤 MARÍA ANTONIA GARCÍA BENAÚ (autora de contacto), Catedrática de la Universidad de València (España) Laura Sierra García. Profesora titular de la Universidad Pablo de Olavide (España). Nicolás Gambetta, Doctor en contabilidad. Universidad ORT Uruguay (Uruguay)

Extracto

«La inclusión en el informe de auditoría de los riesgos más significativos está siendo, en los últimos años, el punto central del debate en torno a la auditoría. En este artículo analizamos las Cuestiones Clave de Auditoría en España (CCA) y en las Critical Audit Matters en EE. UU. (CAM) en una muestra de 35 empresas de cada país durante los años 2019 y 2020. Dichos conceptos difieren, ya que las CAM solamente recogen como riesgos aquellos que tienen un reflejo en una cuenta contable, mientras que las CCA habla de riesgos significativos, vinculados a cuentas contables o no. Esta diferencia crea problemas en la consecución de una armonización internacional de la auditoría y emite al mercado informaciones que pueden ser equívocas para los stakeholders.

Nuestro estudio empírico aporta evidencia pionera comparada sobre las CCA en España y las CAM en EE. UU., llamando especialmente la atención el hecho de que los riesgos vinculados al cumplimiento legal y normativo, tecnología de la información y otros riesgos, no aparecen incluidos por los auditores en los informes de auditoría de las empresas estadounidenses al no estar vinculados a anotaciones contables. Adicionalmente, el estudio muestra que la firma auditora, la especialización del auditor y el sector de actividad inciden en el tipo de cuestiones incluidas por los





auditores en el informe de auditoría. Las reflexiones que planteamos en este artículo, utilizando los resultados de nuestro análisis empírico, evidencian que se pueden crear desfases de información para los stakeholders que analicen empresas estadounidenses y lo que es todavía más confuso, pone en peligro culminar el proceso de armonización internacional de la auditoría»

→ Análisis doctrinal

■ **«Tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO.** (Análisis de la consulta 1 del BOICAC 129, de abril de 2022)»

👤 ADRIÁN ANDRÉS CASLA. Profesor del CEF.- (España)

Extracto

«Tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO»

→ Casos prácticos

■ **«Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda** (promoción interna)»

👤 ANNA AYATS VILANOVA. María Pilar García Giménez. Profesoras del CEF.- (España)

Sumario

- Caso 1. Contabilidad de sociedades. El cálculo del beneficio distribuible y la aplicación del resultado del ejercicio, dividendos pasivos y socios morosos con emisión de duplicados, ampliación por compensación de créditos junto con una emisión de acciones rescatables.
- Caso 2. Matemática financiera y contabilidad financiera. Cálculos de un préstamo francés con pagos mensuales revisables anualmente a euríbor + diferencial, además de determinar la TIR. A continuación, un segundo apartado donde hay que contabilizar la compra de unas oficinas que se van a destinar al alquiler con reformas y fianzas.
- Caso 3. Contabilidad financiera. Importación de metales preciosos (oro y plata) con carácter especulativo, combinando el criterio de valor razonable de existencias y el de coste y deterioro de valor.
- Caso 4. Contabilidad financiera. Contabilización de varias operaciones financieras, tales como inmovilizado y subvenciones de capital, la compra de acciones a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias y patrimonio neto, gastos de personal con retribuciones en especie y provisión por actuaciones medioambientales.
- Caso 5. Contabilidad financiera. Es un supuesto de IVA aplicando la prorrata general, con regularización de bienes de inversión y cálculo de la deducción complementaria.





👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

Entradas Septiembre, 2022

■ «Luces de septiembre»

[Luces de septiembre \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es)

👉 MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ (01.09.2022) Abogada y Asesora Fiscal. Socia del Departamento de Procedimientos y litigios tributarios de E&Y Abogados

Introducción

«Iniciar septiembre con buenos propósitos es uno de los rituales que conlleva el final del estío. Llega el noveno mes del año y, nos da una nueva oportunidad para enderezar de nuevo nuestros hábitos, nuestras vidas, nuestro carácter. Es además el mes de los higos, del inicio del curso escolar, de la vendimia. En septiembre languidece el verano (aunque en los últimos tiempos parezca obstinado en perpetuarse). Por eso la luz de septiembre ya no es blanca, sino ocre, y va apagándose con muy poco ruido, anticipando el otoño que apenas asoma.»

Y entre esas luces de septiembre hallamos esta sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio de 2022, rec. 4762/2020, que nos acaba de ser notificada, y que resuelve la cuestión de interés casacional relativa a determinar el carácter deducible de los intereses de un préstamo obtenido por la sociedad recurrente, destinado al reparto de dividendos y a la adquisición de participaciones propias para su amortización posterior, en el marco de una operación realizada con la finalidad de proporcionar una restitución de aportaciones a los socios [...]»

■ «Sobre la derivación de responsabilidad Tributaria»

[Sobre la derivación de responsabilidad tributaria \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es)

👉 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ (06.09.2022) Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Introducción

«En los casos de derivación de deudas tributarias a los responsables, el art. 174.5 LGT ordena que la impugnación de este acuerdo por el responsable alcanzará al presupuesto de hecho habilitante de la responsabilidad y a las liquidaciones a las que abarque dicho presupuesto de hecho, y limita los efectos de los recursos resultantes de tales impugnaciones a la revisión de las liquidaciones tributarias firmes relativas a otros obligados tributarios, excepcionando de todo ello los supuestos de responsabilidad solidaria señalados en el art. 42.2 LGT en que no pueden impugnarse las liquidaciones tributarias sino, tan solo, el alcance global de la responsabilidad.

Se deduce de su lectura, que el procedimiento de derivación de responsabilidad goza de plena autonomía respecto del seguido para la liquidación de deudas tributarias al deudor principal. Autonomía, queda referida a los posibles efectos que el éxito de la impugnación del acto declarativo de responsabilidad pudiera tener frente al deudor principal, en relación con el que, como se ha dicho, ningún efecto jurídico produce.





El Tribunal Supremo en sentencias de 6 de junio de 2014, recurso de casación número 560/2012, de 22 de diciembre de 2016, recurso de casación número 2629/2015, ha calificado el contenido del art. 174.5 LGT [...]»

■ «Interpretación de los beneficios fiscales: ¿Se ha producido un cambio de paradigma en la doctrina del Tribunal Supremo?»

[Interpretación de los beneficios fiscales: ¿Se ha producido un cambio de paradigma en la doctrina del Tribunal Supremo? \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es)

 MANUEL LUCAS DURÁN (08.09.2022) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá.

Introducción

«La interpretación de las exenciones y, en general, de los beneficios fiscales es un tema clásico del Derecho Tributario. Y ello es así porque quienes están llamados a aplicar las normas fiscales (tanto Administraciones tributarias como, en última instancia, jueces y tribunales) no siempre siguen un criterio claro y unívoco en lo que respecta la exégesis de las normas que determinan la aminoración de los distintos gravámenes.

Ciertamente, desde hace décadas ha existido el mantra de que los beneficios fiscales deben interpretarse de forma restrictiva o estricta al constituir excepciones a la regla general, que es el gravamen.

Hasta tal punto ha tenido predicamento referido criterio exegético que algunos autores (por todos, el de Rafael Calvo Ortega, "La interpretación de las exenciones" Hacienda Pública Española núm. 13, 1971) han argumentado desde hace más de medio siglo contra dicha doctrina por considerarla errónea».

[...]

■ «La tributación en España de las pensiones de jubilación percibidas por funcionarios de organismos internacionales» (13.09.2022)

[La tributación en España de las pensiones de jubilación percibidas por funcionarios de organismos internacionales \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es)

 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

Introducción

«Hace unos meses hablábamos en esta misma sede sobre la tributación de las pensiones de jubilación percibidas por funcionarios de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) . Actualmente este tema todavía se encuentra pendiente de resolución por parte de nuestro Tribunal Supremo (TS, el Tribunal).

Sin embargo, el Tribunal ya ha entrado a conocer un asunto que guarda grandes similitudes con dicha cuestión. En concreto, nuestro Alto Tribunal se ha pronunciado en su sentencia número 718/2022 de 13 de junio de 2022 sobre la sujeción al IRPF de las pensiones de jubilación percibidas por antiguos funcionarios de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN). Desafortunadamente, el resultado no resulta favorable para dichos trabajadores.





El supuesto de hecho que entra a conocer el Tribunal [...]»

■ «**Algunas ideas para la reforma de la justicia Tributaria en España**»

[Algunas ideas para la reforma de la justicia tributaria en España \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es)

 FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ (22.09.2022). Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

Introducción

«El pasado viernes 16 de septiembre entró en vigor en Italia la Ley de 31 de agosto de 2022, n. 130, que lleva por título "Disposiciones en materia de justicia y de proceso tributario" y que contiene novedades que podrían servir de inspiración al legislador español para la necesaria reforma de nuestro modelo de administración de justicia tributaria en el que conviven dos jurisdicciones superpuestas.

La reforma italiana persigue objetivos ciertamente loables. Así, pretende encomendar la justicia Tributaria a jueces de carrera especializados, mejorar la calidad de las resoluciones fomentando la uniformidad de criterio en asuntos similares, reducir la litigiosidad y el número de recursos de casación pendientes (casi 50.000) y garantizar en todo caso que se tramiten los recursos con mayor rapidez, algo a lo que se comprometió Italia en su Plan Nacional de Recuperación y Resiliencia»

[...]

■ «**La revolución "ma non troppo" de la fiscalidad internacional**»

[La revolución "ma non troppo" de la fiscalidad internacional \(politicafiscal.es\)](https://politicafiscal.es)

 CÉSAR GARCÍA NOVOA (20.09.2022). Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela

Introducción

«La época de los hypes y de los clickbaits trae consigo, entre otras muchas vicisitudes, la servidumbre hacia los grandes titulares y las consignas periodísticas. También en relación con la actualidad tributaria. Expresiones como revolución fiscal internacional, acuerdo histórico o cambio radical han estado presentes en las rotativas de la prensa especializada y no tan especializada para referirse a los acuerdos del Pilar Uno y el Pilar Dos, impulsados por el denominado Marco Inclusivo de la OCDE y de la mano del G7 y del G20.

Pero en esto, como en otras muchas cuestiones de la fiscalidad de nuestros días, analizar la letra pequeña siempre conduce a rebajar la euforia y el sensacionalismo. Y, aunque no cabe duda de que los Pilares Uno y Dos constituyen un cambio sustancial en el reparto del poder tributario para gravar a los grupos multinacionales, ni nos hallamos ante un cambio tan radical como se dice ni está claro cuándo ese cambio se va a producir efectivamente

Recordemos que los Pilares Uno y Dos son fruto de un acuerdo internacional. En el caso del Pilar Uno, su aprobación el 1 julio de 2022».

[...]

■ «**El dilema entre impuestos y gasto público**»





[El dilema entre impuestos y gasto público \(politicafiscal.es\)](http://politicafiscal.es)

👉 POR JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (22.09.2022). Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Introducción

«En estos tiempos de actividad frenética en materia tributaria, son recurrentes las referencias a las relaciones entre impuestos y gasto público. Desde posiciones liberales se afirma, ante toda propuesta de subida de tributos o de creación de nuevos, que, antes de adoptar esas decisiones, deben recortarse los gastos públicos superfluos. En sentido contrario, cualquier medida que implique una bajada de impuestos suele ser atacada, desde ideas socialdemócratas, por implicar un recorte de gastos que pone en riesgo el Estado del bienestar

A mi juicio, estos términos del debate son válidos en la discusión política, pero no son los únicos en que debe plantearse»

[...]

👉 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España

NÚMERO 270 – SEPTIEMBRE, 2022

■ «La aplicación de la reducción por parentesco prevista en la normativa del ISD dentro del ámbito de las uniones de hecho»

👉 JUAN CALVO VÉRGEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

Índice

I. CONSIDERACIONES GENERALES.

II. El Tratamiento de la cuestión en el ámbito de las parejas del mismo sexo que conviven More Uxorio. Alcance del AUTO del TC 129/2016, de 21 de junio.

III. La evolución de la jurisprudencia elaborada por los Tribunales Superiores de Justicia en torno a los efectos derivados de la inscripción en los registros de uniones de hecho.

IV. La trascendencia de la STC de 21 de marzo de 2022 y sus consecuencias.

I. Consideraciones generales.

«Como es sabido dentro del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) la base liquidable se obtiene aplicando en la base imponible del Impuesto las reducciones previstas por la ley estatal (Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del citado Impuesto) o, en su caso, las mejoradas por la normativa autonómica y, con posterioridad, aquellas que hubiesen sido aprobadas por la Comunidad Autónoma de que se trate, de acuerdo con lo dispuesto en 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.





De entrada conviene tener presente a este respecto que, de conformidad con lo declarado en su día por la Dirección General de Tributos (DGT) en su contestación a Consulta de 15 de junio de 2011, las reducciones reguladas por la normativa del Estado constituyen un límite mínimo de las reducciones aplicables a cualquier sujeto pasivo del ISD, sin que ninguna norma de las Comunidades Autónomas (CC.AA.) pueda reducir su alcance, el cual sólo podrá ser ampliado»

En todo caso, y por lo que interesa al objeto de nuestro análisis, la llamada reducción por parentesco consiste en la aplicación de un mínimo exento en la transmisión hereditaria, el cual resulta estructurado en torno al grado de parentesco existente entre causante y causahabiente, y, en su caso, a la edad de este último. A tal efecto distingue la normativa estatal los siguientes cuatro grupos de causahabientes, con sus distintos grados de reducción. [...]

[...]

CRONICA TRIBUTARIA. Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales)

Núm. 184 - 3/2022

❖ EDITORIAL: CRISTINA GARCÍA-HERRERA y SATURNINA MORENO

«El tercer número del año 2022 de la revista Crónica Tributaria. Nueva Época contiene cinco interesantes aportaciones doctrinales y dos comentarios bibliográficos que de forma resumida presentamos en esta editorial.

*El primero de ellos, bajo el título "**La responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.h) de la Ley General Tributaria: «sociedad refugio» y levantamiento del velo**", está firmado por Jordi De Juan Casadevall (Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Internacional de Cataluña y abogado). En este artículo se analiza la doctrina del levantamiento del velo, su origen y fundamento, así como su recepción por el sistema jurídico español y, en particular, en el ámbito tributario. Así, el autor se centra fundamentalmente en el supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal incluyó en el artículo 43.1 de la Ley General Tributaria (LGT) y que nació para evitar el abuso de la personalidad jurídica en fraude de la Hacienda Pública. Tras un análisis crítico del precepto, el autor considera que en el caso de que la utilización abusiva de la personalidad se produzca simultáneamente al nacimiento de la obligación tributaria, estaremos ante un fraude de ley en el que la norma de cobertura es la personalidad jurídica, por lo que considera que el artículo 43.1.g) de la LGT se yuxtapone con la cláusula general antiabuso del artículo 15 de la LGT. En los demás casos, y siempre en el supuesto de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.h) de la LGT, la adecuada interpretación de esta norma exigirá que nos hallemos ante un fraude de acreedores y no ante un fraude de ley. De esta manera, su ámbito natural de actuación es el de la deuda tributaria ya liquidada y en fase de recaudación ejecutiva, o mejor aún, de frustración de la acción ejecutiva de la Hacienda Pública. Por tanto, el autor entiende que la tipificación de la responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.h) de la LGT era innecesaria, en la medida en que el ordenamiento jurídico ya dispone de las acciones civiles y penales adecuadas para reaccionar frente a actos dispositivos de distracción patrimonial con finalidad elusiva, con o sin utilización*





abusiva de una persona jurídica. Ahora bien, si la razón de ser de esta novedosa responsabilidad tributaria subsidiaria reside en mejorar la capacidad de actuación de la Administración en estos casos, la misma plantea problemas de deslinde con otros supuestos de responsabilidad concomitantes, siendo el caso más claro su yuxtaposición con la responsabilidad del artículo 42.2.a) de la LGT.

*Por su parte, Pedro Jesús Jiménez Vargas (Profesor de la Universidad Internacional de La Rioja) es autor del artículo **"Aplicación e integración de los modelos tributarios societarios: distribución, fiscalidad y deducción por doble imposición de los dividendos"**. En el mismo se aborda un tema tradicional del derecho tributario y de la hacienda pública: la tributación de los dividendos. En particular, la discusión se centra en el tipo de régimen o estructura del impuesto sobre los beneficios que finalmente recae sobre las sociedades y sus propietarios, socios o accionistas como personas físicas. Se estudia tanto el modelo tributario clásico, un modelo desintegrado que se fundamenta esencialmente en la existencia de dos impuestos independientes, el Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como el régimen o modelo tributario integrado en el IRPF, conocido también como régimen de imputación. Seguidamente se describen las dos teorías que llevan a la preferencia por uno u otro modelo de tributación. Por un lado, la Teoría del Conducto, que considera que se produce una doble imposición económica sobre los dividendos y, por otro, la Teoría de la Doble Personalidad, que justifica la existencia de cierta autonomía entre ambos tributos considerando que no existe doble tributación, ya que los sujetos pasivos beneficiarios son personas jurídicas diferentes. Además, se describen las recomendaciones en el contexto internacional, tanto de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos como en la Unión Europea.*

El autor realiza asimismo una clasificación de los modelos de integración del IRPF-IS, como son: dividendos como gasto deducible en el IS; imputación en la base imponible del IRPF y su posterior deducción en la cuota íntegra del IRPF; o los modelos de deducción en la cuota íntegra del IRPF, entre otros. Además, aplica a cada uno de los modelos las fórmulas que permiten medir el exceso de carga tributaria y mitigar, o reducir la doble imposición, incidiendo en los tributos que gravan los beneficios societarios. Para terminar, se estudia la reciente jurisprudencia nacional e internacional sobre el tratamiento de los dividendos generados en el extranjero.

Como conclusión, Jiménez Vargas defiende una tributación óptima del ahorro procedente de los beneficios societarios, que podría pasar por la elección de una tasa marginal personal significativamente más baja para mitigar o reducir notablemente la doble imposición, o sobrecarga impositiva que sufren este tipo de rentas, que, a su juicio, "recaen sobre la misma persona"; en primer lugar, a nivel empresarial como persona inversora en la sociedad, mediante el Impuesto de Sociedades y, posteriormente a nivel individual-personal por un ingreso personal, a través del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

*El tercer trabajo que recoge este número corresponde a Mercedes Navarro Egea (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Murcia) y se dedica a la **"Inversión en startups a través de plataformas de equity***





crowdfunding y su tratamiento en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". En el mismo se analiza con exhaustividad el régimen tributario en nuestro país para el inversor persona física, previsto en la normativa del IRPF con la finalidad de fomentar la financiación privada de las PYMEs innovadoras. El tratamiento favorable para los inversores personas físicas a través de las rebajas fiscales se introdujo, tanto a nivel estatal como autonómico, para la promoción de la figura de los inversores privados –business angels– durante la crisis iniciada en 2008. En nuestros días, inmersos en un acelerado proceso de cambio ante la crisis económica y social actual, la autora aboga por mejorar su tratamiento fiscal. Por ello, además de analizar la actual regulación, la profesora Navarro estudia el Proyecto de Ley de Fomento del Ecosistema de las Empresas Emergentes ("Ley de Startups"), en fase de tramitación parlamentaria, exponiendo las soluciones contempladas para mitigar las cargas tributarias y administrativas que pueden lastrar la iniciativa emprendedora y en particular la inversión privada –también a través de las plataformas de financiación participativa– con la mejora de la deducción de la cuota contenida en la Ley del IRPF para la adquisición de acciones o participaciones sociales en empresas de nueva o reciente creación. En su opinión, y a falta de conocer las mejoras que puedan introducirse durante la tramitación parlamentaria, el proyecto de ley se limita a introducir ligeros retoques en la deducción para las inversiones en empresas de nueva o reciente creación del IRPF, lo que considera insuficiente para conseguir que esta modalidad de financiación se consolide en nuestro país como un cauce para la financiación de las empresas de menor tamaño.

La cuarta aportación doctrinal, firmada en coautoría por María Ángeles Ortega Almón y Araceli Rojo Gallego-Burín (Universidad de Granada) lleva por título **"Evolución reciente y desafíos presentes en el Impuesto sobre el Patrimonio: el papel protagonista de las Comunidades Autónomas"**. Las autoras comienzan repasando los argumentos utilizados a favor y en contra de los impuestos sobre la riqueza. A continuación, y centrándose en la figura del Impuesto sobre el Patrimonio, analizan el entorno comparado de los países de la OCDE y la UE. Seguidamente, en relación con el impuesto en España, exponen las principales diferencias por Comunidades Autónomas. Para Ortega y Rojo, deberían paliarse, en lo posible, las acusadas diferencias entre Comunidades Autónomas de régimen común, así como la posible competencia fiscal que se produce como consecuencia de esta, para lo cual abogan por el establecimiento de ciertos límites entre las Comunidades y el Estado en relación con los principales elementos que determinan la cuota líquida. Al mismo tiempo, defienden la necesaria reforma de la regulación del impuesto que dé lugar a unos tipos impositivos medios efectivos más reducidos que los actuales. En particular, justificándolo en una serie de argumentos, entre los que citan la actual crisis económica que atravesamos, consideran que la tarifa del impuesto debería suavizarse, quedando limitada a un valor casi simbólico, pero manteniéndose la declaración informativa de patrimonios por encima de un determinado umbral que permita un mayor control recaudatorio y una disminución del fraude fiscal.

El último artículo del número 184 ha sido elaborado por Aurora Ribes Ribes (Catedrática de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Alicante) sobre **"La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes"**. La profesora Ribes analiza las principales experiencias de cumplimiento





cooperativo, resaltando tanto los resultados obtenidos hasta la fecha como algunos déficits detectados y proponiendo ámbitos de mejora que permitan avances en este ámbito. A este respecto, se valora asimismo la virtualidad de la Norma UNE 19602, sobre sistemas de prevención y gestión de riesgos fiscales, reclamando un reconocimiento normativo de la certificación como causa de exoneración de la responsabilidad tributaria por empleo de la diligencia debida.

Para Ribes el modelo de cumplimiento cooperativo en nuestro país es un modelo en desarrollo. Con carácter general, la consolidación del sistema requiere, entre otros aspectos, una mayor transparencia por ambas partes. Asimismo, entiende que es el momento de decidir si no debería aprobarse una norma con rango de ley o, al menos, la inclusión de un Título dentro de la LGT, que contemple el régimen aplicable a los contribuyentes que participen en el modelo de cumplimiento cooperativo. Para Ribes, aunque España siempre se ha mostrado proactiva en relación con el modelo de cumplimiento cooperativo, para seguir avanzando se requiere afrontar el desafío que supondría esta nueva etapa con un talante renovado por ambas partes de la relación o en palabras de la autora «un plus respecto a todo cuanto se ha avanzado ya en la evolución de la relación jurídico-tributaria».

❖ ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

■ **«La responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.h) de la Ley General Tributaria: “sociedad refugio” y levantamiento del velo»**

👉 JORDI DE JUAN CASADEVALL. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Internacional de Cataluña. Abogado del Estado (Exc.)

RESUMEN

«Este trabajo estudia la formación y difusión en el Derecho comparado de la doctrina del levantamiento del velo, y su recepción y aplicación en nuestro sistema tributario doméstico. Según el autor, la doctrina del veil lifting, en cuanto aquí nos interesa, tiene su fundamento en el abuso de personalidad jurídica en fraude de acreedores, que no debe confundirse con el fraude de ley. A partir de estas premisas, analiza la responsabilidad tributaria subsidiaria del art. 43.1.h) de la Ley General Tributaria, y defiende la tesis de la innecesaridad de su regulación expresa, bien porque se solapa con otras cláusulas antiabuso, bien porque defiende su preferente aplicación judicial en base a la prohibición civil del abuso de derecho frente a la rigidez de su codificación»

■ **«Aplicación e integración de los modelos tributarios societarios: distribución, fiscalidad y deducción por doble imposición de los dividendos»**

👉 PEDRO JESÚS JIMÉNEZ VARGAS. Doctor en Ciencias Sociales y Jurídicas Universidad Internacional de La Rioja

RESUMEN

«La fiscalidad de los beneficios corporativos es objeto de debate, tanto por la doctrina económica, como por organismos nacionales e internacionales; la finalidad es evitar la doble imposición económica de los dividendos que, inicialmente son gravados a nivel societario y posteriormente a nivel del accionista. El problema subyace en el tipo de impuesto a aplicar, tanto a la persona física, como jurídica. Por un lado, existen





defensores del modelo clásico/desintegrado, que consideran la existencia de tributos independientes para cada sujeto; por otro lado, defensores de un sistema de imputación de rentas integrado. Abordaremos sus metodologías, y aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades»

■ **«Inversión en startups a través de plataformas de equity crowdfunding y su tratamiento en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»**

 MERCEDES NAVARRO EGEA. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Murcia

RESUMEN

«Las plataformas de equity crowdfunding son un instrumento útil para la financiación del emprendimiento innovador. Este modelo de negocio posibilita la captación de capital de una pluralidad de personas que contribuyen con inversiones relativamente pequeñas a la financiación de proyectos empresariales en sus fases iniciales. Este estudio se centra en las medidas previstas en el IRPF para el fomento de la financiación privada de las Pymes innovadoras y, por tanto, focalizadas en la figura del inversor persona física»

■ **«Evolución reciente y desafíos presentes en el Impuesto sobre el Patrimonio: el papel protagonista de las Comunidades Autónomas»**

 M.^a ÁNGELES ORTEGA ALMÓN. Profesora Titular del Departamento de Economía Aplicada. Universidad de Granada. ARACELI ROJO GALLEGO-BURÍN. Profesora Contratada Doctora. Departamento de Organización de Empresas. Universidad de Granada

RESUMEN

«Las Comunidades Autónomas gozan de capacidad normativa para modificar los elementos determinantes de la cuota a ingresar en el Impuesto sobre el Patrimonio. En este trabajo se analiza la evolución del impuesto en la última década, su incidencia presupuestaria y las diferencias autonómicas en la cuota a ingresar, asociadas en la mayoría de los casos a la composición ideológica de los parlamentos autonómicos. Se finaliza con una reflexión sobre el futuro del Impuesto sobre el Patrimonio en el marco de la fiscalidad autonómica, en un contexto en el que la tendencia normativa, del resto de países europeos y de la OCDE, es a la desaparición o bien a una aplicación residual del mismo»

■ **«La relación cooperativa en España: experiencia acumulada y desafíos pendientes»**

 AURORA RIBES RIBES. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Alicante-

RESUMEN

«A lo largo de la última década se han llevado a cabo en España importantes actuaciones tendentes a lograr un cambio del modelo relacional entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, en consonancia con el cambio de filosofía operado a escala internacional.





El presente estudio analiza las principales experiencias de cumplimiento cooperativo, incidiendo particularmente en su utilidad práctica, con base en los resultados obtenidos hasta la fecha. Al hilo de este examen se apuntan los déficits detectados y los posibles campos de mejora con vistas a lograr el objetivo pretendido: evitar la confrontación y maximizar el cumplimiento tributario a través de la transparencia y la seguridad jurídica.

A este respecto, se valora asimismo la virtualidad de la Norma UNE 19602, sobre sistemas de prevención y gestión de riesgos fiscales, al tiempo que se reclama un reconocimiento normativo de la certificación como causa de exoneración de la responsabilidad tributaria por empleo de la diligencia debida»

❖ COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

■ **«La facilitación del cumplimiento voluntario. Un compromiso esencial de las Administraciones Tributarias» de Fernando Díaz Yubero y Alfredo Collosa»**

👉 Reseña: DOMINGO CARBAJO VASCO

■ **«La Subjetividad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en las Comunidades Autónomas de Régimen Común» de Rosario Pallarés Rodríguez»**

👉 Reseña: CAROLINA MONTALBÁN RAMÍREZ

👉 **NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid**

Nº 105 Septiembre/octubre 2022

→ EDITORIAL

«Crisis? What crisis?»

→ TRIBUNA

■ **«España: la demografía como problema»**

👉 J. LEGUINA HERRÁN. Doctor en Demografía y en Ciencias Económicas. Estadístico Superior del Estado

→ LA OPINIÓN

❖ Derecho Mercantil

■ **«Reforma concursal: segunda oportunidad y ejecución de la vivienda habitual»**

👉 MATILDE CUENA CASAS. Catedrática de Derecho Civil. Universidad Complutense

RESUMEN

«Este artículo trata algunos problemas de interpretación que plantea la recientemente aprobada Ley de Reforma del Texto Refundido de la Ley Concursal en relación con la exoneración del pasivo pendiente o régimen de segunda oportunidad. En particular, se analiza la protección de la vivienda habitual del concursado cuando escoge el itinerario de exoneración con plan de pagos. Especial atención se presta a las dificultades de





interpretación que genera el acceso a la exoneración del pasivo en los casos de concurso sin masa, especialmente cuando el deudor es titular de un préstamo hipotecario de cuantía superior al valor del bien gravado»

■ «El “experto en reestructuraciones” en la última reforma concursal»

 JOSÉ RAMÓN COUSO PASCUAL. José Ramón Couso Pascual. Socio Ceca Magán Abogados. Presidente Sección Derecho Bancario I.C.A.M.

Una nueva tool box para combatir la insolvencia

RESUMEN

«Se desjudicializa el proceso de las insolvencias, se potencia y amplía la tool box de las reestructuraciones, los bancos deben dar un paso al frente para abordar las reestructuraciones en situaciones incluso de insolvencia potencial y contar con el experto en reestructuraciones, figura profesional, experimentada, independiente, de prestigio y experiencia profesional como negociador, y, por supuesto, con conocimientos legales y económico financieros en el ámbito bancario y empresarial»

■ **«Sociedades defenestradas del Registro por la leve sospecha de ser profesionales»** (O la trascendencia determinante del título y el procedimiento en la producción de efectos de los asientos registrales)

 CARLOS. HIGUERA SERRANO. Notario de Salamanca.

El título público y el procedimiento registral como garantías de la eficacia de los asientos y su salvaguarda.

RESUMEN

«En las cancelaciones de sociedades practicadas, por presumirlas el registro sociedades profesionales, se pone de manifiesto la trascendencia del título y del procedimiento jurídico para la práctica regular de los asientos registrales, como condicionantes de la plena producción de sus efectos y garantes del adecuado equilibrio entre la eficacia de la actuación registral y la salvaguarda de los derechos inscribibles de los ciudadanos.

Se evidencia asimismo el papel esencial que para el procedimiento registral juega el título público, que compendia la concurrencia de los elementos procedimentales esenciales que requiere la protección del ciudadano, debiendo implementarse al procedimiento registral, en los supuestos excepciones de inscripciones sin consentimiento del titular, mecanismos de integración de los derechos constituciones y del procedimiento público para evitar la devaluación de la presunción de exactitud del registro.

En esta línea, la importante resolución de la DGSJyFP de 11 de abril de 2022, acoge y enuncia sintéticamente la doctrina de la imposibilidad de practicar el asiento de cancelación de sociedades a falta de título declarativo previo de la disolución, señalando que solo el procedimiento con observancia de las exigencias básicas y constitucionales determina el asiento regular»

Se proponen dos vías para superar la situación creada por los asientos irregulares consumados, evitando la pesada carga -agravada en el tráfico mercantil- de impugnar el asiento por la lenta y procelosa vía judicial»





■ «Alternativas de cotización para una PYME española»

👤 PEDRO ARA SALAZAR. Director de Corporate Finance en Renta 4 Banco

RESUMEN

«España se caracteriza por contar con un amplio tejido de PYMEs representativas del 65% del PIB y del 75% de los puestos de trabajo. Algunas se plantean cotizar en un mercado, siendo lo natural la negociación en BME Growth por la esperada mayor visibilidad de la compañía, proximidad con stakeholders...»

Existen otras alternativas, mercados europeos con requisitos de incorporación diferentes, a pesar de estar hablando de jurisdicciones de la zona Euro, que por tanto pueden penalizar la cotización de PYMEs españolas en el mercado nacional.

La elección del mercado en que cotizar debe atender a la casuística de cada empresa y no regirse en función de los requisitos de incorporación existentes. La unificación de dichos requisitos, o la creación de un segmento de mercado específico que equipare a nivel nacional los existentes en el extranjero por alguna particularidad de determinadas empresas, es conveniente»

❖ ARBITRAJE

■ «El Tribunal Constitucional se pronuncia de nuevo sobre la prejudicialidad penal en el arbitraje: su apreciación corresponde en esencia solo a los árbitros»

👤 RAFAEL HINOJOSA SEGOVIA. Profesor Titular de Derecho Procesal Universidad Complutense de Madrid

RESUMEN

«El Tribunal Constitucional en su reciente Sentencia 79/2022, de 27 de junio, objeto de comentario, ha estimado el recurso de amparo planteado contra dos resoluciones de la Sala de lo Civil y lo Penal del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en un procedimiento de anulación de laudo arbitral, al considerar que el órgano judicial se ha excedido, dado que el instituto de la prejudicialidad penal es una cuestión que ha de valorarse por el tribunal arbitral, con lo que ha incurrido en vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, como consecuencia de un entendimiento extensivo del concepto de orden público del artículo 41.1.f) LA, que le ha llevado a imponer una valoración distinta de la realizada por los árbitros acerca de la concurrencia de la alegada prejudicialidad penal, con lo que el arbitraje gana en seguridad jurídica»

■ «Futuro del Tratado sobre la Carta de la Energía en la Unión Europea»

👤 MARÍA JOSÉ RUIZ SÁNCHEZ. Abogada del Estado. Agente del Reino de España ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

RESUMEN

«El Tratado sobre la Carta de la Energía ha generado en los últimos años una enorme litigiosidad en el seno de la Unión Europea en relación con medidas adoptadas por las autoridades públicas en el sector energético. En los últimos meses se han sucedido varios pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión»





Europea, interpretando que el Tratado no puede permitir el arbitraje en disputas surgidas en la Unión Europea, y se ha alcanzado un acuerdo de principio en el proceso de modernización del Tratado. La valoración que efectúen la Unión Europea y los Estados miembros de estos recientes acontecimientos será clave en el futuro de este controvertido acuerdo internacional en el seno de la Unión Europea»

❖ SUCESIONES

■ «La aplicación de la regla de la doble porción en la sucesión intestada a sobrinos»

👤 FRANCISCO MANUEL MARIÑO PARDO. Notario de Foz (Lugo)

RESUMEN

«De entre las dudas que plantea la sucesión intestada de los colaterales, el artículo se centra en las que genera la concurrencia de sobrinos de doble vínculo con sobrinos de vínculo sencillo, especialmente cuando el parentesco sencillo o de doble vínculo de los sobrinos lo es entre sí y no con el causante, concluyendo que, en tal caso, no procede la aplicación de la regla del artículo 949 CC»

■ «De las instituciones hibernadas del Código Civil»

👤 AGUSTÍN EMILIO E. FERNÁNDEZ HENARES. Notario de Alhaurín de la Torre (Málaga)

RESUMEN

«De las muchas reformas que precisa el Código Civil, una de las más urgentes es la referente a la institución jurídica de la colación, computación e imputación de donaciones en la herencia del causante»

❖ FUNCIÓN NOTARIAL

■ «Sentencias de incapacitación extranjeras y función notarial tras la Ley 8/2021»

👤 JESUS LLEONART CASTRO

RESUMEN

«Cualquier actuación notarial contiene juicios (legalidad, identidad, capacidad, suficiencia y equivalencia de facultades representativas, etc.), en los que el legislador exige al notario la expresión de su criterio y que constituyen presunciones iuris tantum. La función de adecuación nos trae un nuevo juicio notarial: el de adecuación, que exige del notario la constatación de la existencia de un equilibrio entre los fines perseguidos por la institución extranjera y la patria»

■ «¿Pero... es que no me van a dar un cheque? Reflexiones acerca de las Transferencias OMF»

👤 JUAN KUTZ AZQUETA. Notario de Madrid

RESUMEN

«Las transferencias a través del Banco de España, conocidas como OMF, se utilizan cada vez con mayor frecuencia. Tienen grandes ventajas, como evitar la utilización





de cheques sin fondos en el pago del precio y asegurarse de que el saldo económico de un préstamo hipotecario queda a cero. Pero deben tenerse presente sus riesgos e inconvenientes y actuar con precaución a la hora de recurrir a ellas. El papel del notario resulta de nuevo fundamental en esta materia».

■ «De nuevo sobre la coordinación Catastro-Registro. La Finca Registral como Metaverso»

(A propósito del libro "Georreferenciación de fincas registrales y su coordinación con el Catastro", de Joaquín Delgado Ramos)

👤 ENRIQUE BRANCÓS NÚÑEZ. Notario de Girona

RESUMEN

«La finca registral propuesta por DELGADO RAMOS en su reciente obra Georreferenciación de fincas registrales y su coordinación con el Catastro, es un avatar de la finca real. La finca registral es el metaverso. A partir de aquí, todo es posible. En esta propuesta la finca la define el registrador desde su despacho gracias a las miríficas virtudes de la calificación. En su opinión, eso refuerza al Registro de la Propiedad. Mucho me temo que sea justo lo contrario»

■ «Las oposiciones a Notarías desde la Universidad»

👤 CRISTINA DE AMUNÁTEGUI RODRÍGUEZ. Catedrática de Derecho Civil de la Universidad Complutense

RESUMEN

«En las siguientes reflexiones quiero compartir la experiencia de haber formado parte de un Tribunal de Notarías durante el curso pasado. Se trata de expresar mi sincera opinión sobre el desarrollo del proceso desde un punto de vista absolutamente personal. El sobresaliente nivel que presentan los opositores tras su profundo y riguroso estudio evidencia que el sistema funciona bien tal y como está diseñado. Todo el proceso de selección se desenvuelve en un impecable clima de respeto alrededor de los aspirantes a quienes se reconoce su denodado esfuerzo e intenta facilitar lo más posible su concentración y tranquilidad. Desde luego, la dedicación de los Tribunales es exhaustiva, exclusiva y excluyente, pero me ha resultado una vivencia grata e inolvidable»

❖ VOLCAN DE LA PALMA

■ «Solidaridad y Notariado»

👤 SANTIAGO TOMÁS ROY. Notario de Puerto del Rosario ((Fuerteventura)

RESUMEN

«Ante la erupción del volcán, el Decano de las Islas Canarias, Alfonso Cavallé, entendió que los notarios debíamos ayudar a los damnificados de obra y no de palabra, y se asumió la tarea de prestar el apoyo necesario a los damnificados del volcán y en la forma que únicamente podíamos hacer, cumpliendo, una vez más, el principio de inmediatez, estando presentes en los municipios afectados, abriendo tres notarías especiales en Los Llanos de Aridane, el Paso y Tazacorte, en las que han ejercido su función altruistamente, notarios de toda España, en locales





municipales, con la asistencia y apoyo del Consejo General del Notariado, de Ancert y de los Colegios de Cataluña y Valencia»

«Notario temporal en La Palma»

 IRENE CARREÑO MARTÍN. Notario de La Oliva (Fuerteventura)

RESUMEN

«La autora trabajó como notario habilitado temporalmente en La Palma conforme al artículo 49 del Real Decreto Ley 20/2021 tras la erupción del Volcán Cumbre Vieja. Con dos empleadas en la oficina, el trabajo consistía en autorizar el requerimiento y ejecutar el posterior desarrollo de actas de notoriedad para acreditar por este medio la propiedad de viviendas y explotaciones agrícolas cuyos dueños carecían de título público. Se atendieron casos de familias enteras que quedaron sin sus hogares, casos de quienes perdieron su vivienda y también los cultivos que constituían su fuente de ingresos, empresarios que perdieron su negocio turístico, la desaparición completa de plantaciones de plataneras y más... Fueron muchas historias que, al hacerlas individuales, cobraron una magnitud y profundidad muy diferentes»

NOTA

NOTARIO DEL SIGLO XXI, además de los análisis que se acaban de reseñar cuenta de otros, no menos interesantes, pero cuya reproducción nos llevaría más allá de lo que es el propósito que anima a la presente Sección de SISA ALCABALA Y PAPEL SELLADO, o coincidente con contenidos de ésta última Revista (Legislación Jurisprudencia o Doctrina administrativa en materia tributaria)



VII.2.

PODIUM AUTORAS/AUTORES



CARLOS PALAO TABOADA. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario

«Revocación de actos de aplicación de leyes declaradas inconstitucionales y devolución de ingresos indebidos» (Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, Rec. núm. 126/2019)

Extracto

«La sentencia comentada se separa de la letra de la ley y de la jurisprudencia dominante y, siguiendo la opinión de un destacado sector doctrinal, admite la existencia de un derecho del interesado a la iniciación del procedimiento de revocación. Ese derecho existiría especialmente cuando la revocación se solicita con la finalidad de obtener la devolución de los ingresos indebidos causados por el acto cuya revisión por esta vía se pide. El autor del presente comentario discrepa de esta tesis y se propone demostrar su error»

(Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF. Núms. 473-474 Agosto-Septiembre 2022)



TORRE DE LA MALMUERTA

[https://es.wikipedia.org/wiki/Torre_de_la_Malmuerta_\(C%C3%B3rdoba\)](https://es.wikipedia.org/wiki/Torre_de_la_Malmuerta_(C%C3%B3rdoba))



TORRE DE LA MALMUERTA – Siglo XV (Córdoba)

Autor: [Victorsociolog](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported](#)

VII. BIBLIOTECA LIBROS-MONOGRAFÍAS

VIII.1 LIBROS

«ANÁLISIS PRACTICOS DE LOS RECURSOS TRIBUTARIOS»

AUTOR: **JOSÉ IGNACIO RUIZ TOLEDANO**

EDITA: TIRANT LO BLANCH

Edición: Valencia, 2022

INTRODUCCIÓN

«Los contribuyentes, en sentido amplio, tenemos que pagar a los organismos públicos numerosas cantidades que en España reciben el nombre de tributos, como establece la Constitución Española de 1978 (CE) y la Ley General Tributaria (LGT). Los tributos en la actualidad son la principal fuente de los ingresos públicos que sirven para atender a los numerosos gastos públicos (sanidad, educación, etc.).

Los grandes impuestos estatales recaudan cada año cientos de miles de millones de euros y están gestionados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que es un organismo estatal que dicta cada año millones de actos. Solo el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) alcanza aproximadamente 100.000 millones de euros al año y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 90.000 millones de euros al año. Sin embargo, hay muchos otros organismos del Estado, Comunidades Autónomas (CCAA) y Entes Locales (EELL) que exigen también otros tributos con denominaciones muy variadas y dictan actos tributarios.

Como nadie desea pagar no es raro que existan discrepancias sobre si procede o no un tributo o sobre su cuantía concreta y los recursos tributarios o, quizás de forma más precisa, los medios de revisión tributarios, en vía administrativa y judicial, permiten reaccionar contra los actos tributarios de los organismos públicos, aunque también frente a determinadas actuaciones de otros particulares relacionadas con los tributos (retenciones, repercusiones, etc.). Sin embargo, aunque pueden considerarse también medios de revisión en un sentido muy amplio, no voy a exponer la revisión por los obligados tributarios de sus declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones, ni la que puedan realizar los órganos administrativos tributarios a través de los procedimientos de comprobación e inspección, pues no son recursos tributarios.

Los lectores a los que dirijo esta obra son los que dedican gran parte de su tiempo a los temas tributarios. Por ejemplo, asesorando a los





contribuyentes, trabajando para organismos públicos, estudiando, enseñando o investigando en Universidades o, incluso, como Jueces y Magistrados resolviendo los recursos contencioso-administrativos (RCAS) que tratan sobre materias tributarias.

Sin embargo, pretendo, sobre todo, dar una visión práctica, destacando cuestiones útiles, en vez de realizar un mero comentario de la normativa, aunque habrá temas en los que no podré profundizar. Por ello, si alguien desea ampliar sus conocimientos sobre algunos aspectos, en la bibliografía enumero diversos libros y comentarios, entre ellos varios en los que he participado como autor de forma individual o colectiva.

También creo que esta obra puede resultar de interés para personas que están menos en contacto con el día a día tributario, pero que necesitan, por alguna razón, tener unos conocimientos sólidos sobre los recursos y otros medios de revisión tributaria. Las normas tributarias tienen especialidades y una lectura rápida puede llevar a conclusiones erróneas, incluso a personas que tengan conocimientos jurídicos. Por ejemplo, algunos expertos en ámbitos administrativos no tributarios (expropiación forzosa, protección de datos, responsabilidad patrimonial, etc.) pueden tener la tendencia a acudir directamente a las normas de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP), en vez de a las específicas de la LGT, aunque ello sólo es posible en ocasiones.

Además, trataré de utilizar palabras sencillas y expondré cuestiones que no resultan de una mera lectura de la normativa, aunque sean esenciales en muchas ocasiones. También emplearé términos tributarios (por ejemplo, retenciones, sustituto, etc.) o jurídicos (por ejemplo, legitimación, caducidad, etc.), pero trataré de explicar también lo que significan con otras palabras para que resulte más fácil su comprensión.

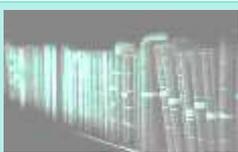
En ocasiones usaré algunas palabras en un sentido más amplio y usual, aunque resulte menos preciso desde el punto de vista tributario, con la finalidad de facilitar la exposición. Por ejemplo, en el título de la obra y lo mismo en esta introducción utilizo recursos tributarios para referirme a todos los medios de revisión tributaria en vía administrativa y judicial. También en esta misma introducción menciono a los contribuyentes entendidos en sentido amplio, aunque técnicamente se trataría de los obligados tributarios.

Pienso en el lector como una persona experta en su materia, pero que puede que desconozca cómo funcionan exactamente algunos medios de revisión tributarios, por ejemplo, los procedimientos especiales de la LGT. Por ello, de la misma manera que cuando acudo a un libro de cocina escrito por un chef renombrado, espero que tenga en cuenta que mis utensilios de cocina y los ingredientes que empleo son distintos de los que tiene en su restaurante, trataré de explicar en esta obra algunos aspectos que pueden facilitar desde el punto de vista práctico el éxito de la revisión tributaria.

En el capítulo primero (recursos y demás medios de revisión tributaria y su regulación) trataré de exponer cuáles son los medios administrativos y judiciales de revisión tributarios a los que dedico la exposición y dónde están regulados.

En el capítulo segundo (cuestiones básicas), trataré de comentar una serie de nociones básicas o esenciales, que son comunes a todos los medios de revisión, aunque adelanto que algunas de ellas no resultarán aplicables a los recursos judiciales. En todo caso, recomiendo leer con especial atención este capítulo y espero que, incluso, resulte de interés para las personas que tienen más conocimientos tributarios.





Por otro lado, no hay que olvidar que el éxito de un recurso o procedimiento de revisión tributario depende, sobre todo, de tener razón en el fondo. Por ejemplo, si he aplicado una exención en el IRPF y la Administración la discute, lo más importante es cumplir los requisitos que dan derecho a dicha exención. Sin embargo, también es muy importante conocer cómo conseguir que el organismo público de la razón al contribuyente o, si no es posible, que lo haga el órgano judicial tras el recurso contencioso-administrativo, aunque en cualquiera de estos casos sólo sea por motivos formales y no de fondo. A la vez, el funcionario de un órgano administrativo quizás pueda evitar que los actos incurran en algunos de estos errores que den la razón por motivos formales.

Los actos tributarios dictados por los organismos públicos contienen obligatoriamente información sobre los recursos que pueden presentar los contribuyentes y también existe numerosa información en Internet. Sin embargo, hay algunos aspectos que resultan esenciales y que, en este libro, como he dicho, trataré de explicar desde un punto de vista práctico. Además, los actos no mencionan los mecanismos especiales o extraordinarios, es decir, los procedimientos especiales de revisión y el recurso extraordinario de revisión.

Sin embargo, para no despertar falsas expectativas, aunque haré una breve exposición de los recursos judiciales que existen en el ámbito tributario en el capítulo sexto, sobre todo al recurso contencioso-administrativo (RCA), pero también otros recursos ante el Tribunal Constitucional (TC), Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) y Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), recomiendo acudir para los mismos a especialistas, pues se trata de recursos muy complejos desde el punto de vista técnico. Por ello, la exposición será básicamente didáctica, para que el lector pueda tener una visión global de todos los recursos posibles, pero no pretendo que la lectura convierta a alguien en experto en los mismos. Además, no son recursos tributarios propiamente dichos, sino aplicables, en general, a más ámbitos jurídicos, incluido el tributario.

Por el contrario, en los capítulos tercero (recurso de reposición), cuarto (reclamación económico-administrativa) y quinto (otros mecanismos de revisión en vía administrativa) pretendo realizar una exposición detallada. Sin embargo, dado el limitado número de páginas de esta obra, sólo citaré una pequeña parte de la doctrina administrativa y jurisprudencia destacada. Además, dedicaré más atención a la revisión de los actos de los organismos tributarios estatales (como la AEAT), que son los que afectan a los tributos más importantes cuantitativamente (como el IRPF o el IVA), de forma que sólo haré una breve referencia final dentro de los diversos capítulos a las especialidades en el ámbito tributario autonómico y local.

Sobre todo, emplearé más espacio para las reclamaciones económico administrativas (REAS) ante los Tribunales Económico-Administrativos (TEAS) del Estado, que examinaré dentro del capítulo quinto. La primera razón es que son la gran especialidad tributaria frente a los recursos administrativos de la LPACAP. La segunda razón es que son el medio de revisión más complejo, aunque hay que tener en cuenta que realmente incluye diversos tipos de procedimientos y recursos. La tercera razón es que desde hace más de veinte años trabajo en dicho ámbito de la revisión tributaria dentro de los TEAS del Estado.

Finalmente, sólo pretendo facilitar a todas las personas interesadas, cómo enfocar lo mejor posible esta materia de los recursos tributarios, teniendo en cuenta las cuestiones más frecuentes que se plantean en el día a día. Por ello, no voy a realizar un análisis crítico de la regulación, ni tampoco propuestas de mejora, pues ello tiene encaje en otro tipo de





obras. Ahora bien, advierto que excepcionalmente daré mi opinión personal sobre algún aspecto, siempre muy breve y sin perder de vista la finalidad práctica de esta obra»

ÍNDICE

CAPÍTULO PRIMERO

RECURSOS Y DEMÁS MEDIOS DE REVISIÓN TRIBUTARIA Y SU REGULACIÓN

1. Recursos y otros medios tributarios de revisión
2. La regulación en la LGT y otras normas

CAPÍTULO SEGUNDO

CUESTIONES BÁSICAS

1. Antes de recurrir
2. Normas comunes a los recursos y medios de revisión tributarios
3. Notificaciones, domicilio fiscal y domicilio a efectos de notificaciones
4. Representación
5. Los plazos para recurrir y su cómputo
6. Lugar de presentación de los recursos
7. La suspensión del acto que se recurre
8. ¿Qué mecanismo de revisión conviene utilizar en la práctica?

CAPÍTULO TERCERO

RECURSO DE REPOSICIÓN

1. Antes de presentar el recurso de reposición
2. Presentación del recurso.
3. Suspensión del acto recurrido en reposición.
4. Trámites especiales.
5. Acuerdo que resuelve el recurso y su revisión
6. Especialidades autonómicas y locales

CAPÍTULO CUARTO

RECLAMACIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

1. Antes de presentar la reclamación económico-administrativa
2. Presentación de la reclamación
3. Solicitud de suspensión
4. Reclamaciones tramitadas por el procedimiento general
5. Reclamaciones tramitadas por el procedimiento abreviado
6. Revisión administrativa de a resolución de la reclamación
7. Revisión de actos que ejecutan una previa resolución. El recurso contra la ejecución
8. Especialidades autonómicas y locales





CAPÍTULO QUINTO

OTROS MECANISMOS DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA

1. ¿Cuándo conviene utilizar estos mecanismos?
2. Los procedimientos especiales de la LGT
3. Recurso extraordinario de revisión tributario
4. Especialidades autonómicas y locales

CAPÍTULO SEXTO

RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO Y OTROS RECURSOS JUDICIALES

1. Recurso contencioso-administrativo
2. Otros recursos judiciales

VIII.2 MONOGRAFÍAS

AEDAF. Monografía nº 13

«LA PROYECCIÓN DEL PASADO REMOTO EN LA LIQUIDACIÓN DE LOS TRIBUTOS»

José-Andrés Rozas - Víctor M. Sánchez Blázquez

→ PLANTEAMIENTO

«Este trabajo nace del encargo que Arturo Jiménez, director del Gabinete de Estudios de la AEDAF, nos hizo a los dos autores del mismo¹ de presentar una ponencia sobre el particular en el Congreso Nacional de la AEDAF celebrado en Alicante en noviembre de 2021.

Su objeto es el análisis, y puesta al día², de las principales cuestiones que plantea la comprobación de realidades que, trayendo causa de ejercicios prescritos, proyectan sus efectos en el marco de procedimientos relativos a obligaciones tributarias no prescritas.

Lo primero que conviene hacer, antes de adentrarse en el examen de cada una de las vertientes específicas del problema, es establecer las bases generales del marco normativo y conceptual en el que se sitúa. A ello se dedicará el capítulo primero, en el que se ha tomado la perspectiva de examinar las regulaciones finalmente aprobadas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en la Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria, entre 2014 y 2015, en cuanto resultado último de una determinada evolución normativa e influencia jurisprudencial en el ámbito de esta problemática. Puesto que este es el modo más adecuado de comprender el significado y alcance de las nuevas regulaciones en esta materia.

Una vez contextualizado el marco normativo y conceptual del tema, se abordan en el capítulo segundo, con distinto grado de detalle, los distintos ámbitos sobre los que se proyecta esta sedicente “potestad-derecho” a comprobar que incide tanto sobre la





propia existencia de las deudas/créditos tributarios, como sobre los distintos procedimientos encaminados a la determinación de su cuantía.

Cuando la Administración tributaria se asoma al examen de lo ocurrido en ejercicios pretéritos en el entorno de una comprobación -normalmente, pero no solo, enmarcada en un procedimiento de inspección, con alcance general o parcial- de ejercicios no prescritos, son seis, al menos, las cuestiones que se pueden suscitar. Y es importante desagregarlas y analizarlas de forma separada porque no pocas veces aparecen mezcladas, de forma impropia y confusa.

Todas ellas guardan conexión entre sí, y tienen un origen común. En todos los casos se está ante hechos que han ocurrido en periodos ya prescritos que proyectan sus efectos sobre periodos no prescritos. De ahí el título que se ha dado a la monografía: proyección de lo ocurrido en el pasado remoto en las liquidaciones presentes. Desde esa premisa, los efectos, peculiaridades, matices y disonancias que esa proyección del pasado comporta en el desarrollo de las relaciones y procedimientos tributarios del presente guardan concomitancias y divergencias entre sí, en función del entorno concreto al que afectan.

Un primer orden de cosas a examinar es el de las llamadas **bases imponibles negativas** (a ellas haremos referencia en adelante, en muchas ocasiones, como bases negativas). La comprobación, o rectificación, de bases generadas en períodos prescritos y que resultan relevantes para ajustar el importe de las bases compensadas o pendientes de compensación en períodos no prescritos es un primer, y relevante, efecto de la proyección en el presente de hechos pasados (epígrafe 2 del capítulo segundo). Este supuesto, por otra parte, es el que está en el origen de toda la evolución normativa y jurisprudencial del particular, en el que se inspiran y del que se desgajan todos los demás.

Una segunda derivada, con sus propios matices, nos viene dada por la **comprobación de deducciones**, por doble imposición o por incentivos a la inversión. Con un ámbito semejante al de las bases negativas, pero de ámbito objetivo más amplio, conviene analizar separadamente qué ocurre con las deducciones que generadas en períodos prescritos son susceptibles de proyectar sus efectos sobre períodos no prescritos en los que dichas deducciones se aplican o están pendientes de aplicación (epígrafe 3 del capítulo segundo).

La tercera manifestación del particular se incardina en el régimen jurídico específico del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) en el que, como es bien sabido, se produce un sistemático decalaje entre el devengo de las cuotas y su reflejo en las declaraciones tributarias de los contribuyentes. Las cuotas por IVA pueden generar, de forma recurrente por la propia estructura del impuesto, un derecho a deducirse su importe, o a su devolución, con una proyección temporal que presenta problemas y peculiaridades específicas. A la **comprobación, y rectificación, de las cuotas por IVA** generadas en períodos prescritos que tienen proyección sobre cuotas compensadas o pendientes de compensación en períodos no prescritos se dedica el epígrafe 4 del capítulo segundo.

Un grupo de supuestos que merece una atención específica es el de aquellos en los que se plantean las consecuencias que se derivan de la anulación, por una resolución





económico-administrativa o jurisdiccional, de la liquidación que redujo o eliminó las bases, cuotas o deducciones a compensar o a aplicar en el futuro (período de generación) en relación con las liquidaciones del posterior o posteriores períodos en los que aquellas partidas se compensaron o aplicaron (período de compensación o aplicación). Se trata de un grupo de supuestos, que muestran algunas variantes entre sí, extraídos de una importante doctrina económico-administrativa y jurisprudencia, concretamente en relación con las bases negativas en el IS y los saldos a compensar en el IVA, que serán examinados desde la óptica de los **efectos preclusivos sobre los períodos de compensación de la anulación de liquidaciones de períodos de generación** (epígrafe 5 del capítulo segundo).

Otra cuestión que suscitan estas proyecciones en el tiempo de los componentes de ponderación de la capacidad contributiva o de ajuste de la cuota es la de los límites y condiciones en los que se puede solicitar la **rectificación de autoliquidaciones** de períodos no prescritos que se refieren a bases negativas o deducciones generadas en períodos prescritos (epígrafe 6 del capítulo segundo). Es una derivada de todo lo anterior que guarda relación, en este caso, con las posibilidades del contribuyente de rehacer sus autoliquidaciones a partir de circunstancias sobrevenidas que se refieren a lo ocurrido en el pasado, en períodos ya prescritos. Si la Administración puede llevar a cabo actuaciones de comprobación de esos hechos, en el marco de un procedimiento de inspección, ¿por qué no puede hacerlo cuando tramita una solicitud de rectificación de autoliquidaciones, de ejercicios no prescritos, instada por el contribuyente?

Por último -en la exposición, que no en importancia- se hará también referencia a los problemas que plantea la **recalificación** (ex arts. 13, 15 ó 16 LGT) **de negocios y actos** celebrados en el pasado -ya sin el límite temporal de los diez años- cuyos efectos se proyectan en períodos no prescritos (epígrafe 7 del capítulo segundo). Cuestión muchas veces concatenada con la comprobación de las bases negativas -con la que a menudo se ha entrecruzado- pero que en términos conceptuales va mucho más allá de la mera compensación de un crédito fiscal.

Todos los supuestos enunciados, de serles de aplicación la normativa vigente posterior a la reforma de 2014 y 2015, guardan relación -de un modo u otro con lo prescrito en los arts. 66 *bis*, 70, 106 y 115 LGT, en la redacción dada a dichos preceptos por la Ley 34/2015. También con lo establecido en los arts. 26.5, 31.7, 32.8 y 39.6 de la LIS y el art. 24 de la Ley sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, que pese a ser redactados inicialmente por la Ley 27/2014 adquirieron una nueva redacción con la posterior Ley 34/2015. En todos los casos se está ante una proyección en períodos no prescritos de hechos y actos -propiamente tributarios o no- que se produjeron en períodos pretéritos, cuyas liquidaciones no son -en ningún caso, eso sí- susceptibles de alteración alguna.

Ciertamente, la liquidación de las obligaciones tributarias devengadas en dichos períodos no será susceptible de modificación. No obstante, eso no significa que nada de lo ocurrido en los mismos no pueda proyectar efecto alguno sobre la comprobación, y eventual rectificación -por el contribuyente, a instancia suya, o por la Administración- del importe de las obligaciones tributarias no prescritas.





A ello se dedica esta monografía: al **estudio de cómo, en qué condiciones y con qué límites** -según el caso, pues será preciso delimitar los respectivos ámbitos de aplicación de cada supuesto- **es posible viajar hacia el pasado “prescrito” para atraer al presente lo entonces ocurrido. Prestando particular atención en el trayecto a las resoluciones administrativas y jurisprudenciales** recaídas en la materia»

→ ÍNDICE

PLANTEAMIENTO

CAPÍTULO PRIMERO. MARCO NORMATIVO Y CONCEPTUAL

1. Introducción
2. Normativa anterior
3. Antecedentes en la doctrina administrativa y jurisprudencia
4. Anteproyectos de Ley del IS y de LGT
5. La regulación final en el Proyecto y en la Ley del IS (Ley 27/2014)
6. Las regulaciones finales en la LGT y la paralela nueva regulación de la Ley del IS (Ley 4/2015)

CAPÍTULO SEGUNDO. ANÁLISIS DE SUPUESTOS ESPECÍFICOS EN LA DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JURISPRUDENCIA

1. Introducción
2. Comprobación de las bases impositivas negativas con origen en periodos prescritos
3. Comprobación de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación en periodos no prescritos generadas en periodos prescritos
4. Las peculiaridades del particular en las liquidaciones del IVA
5. Efectos preclusivos sobre los periodos de compensación de la anulación en vía económico-administrativa o jurisdiccional de liquidaciones de periodos de generación
6. La validación extemporánea de créditos fiscales
7. Recalificación de operaciones pretéritas

CONCLUSIONES

SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA, DOCTRINA JUDICIAL Y ADMINISTRATIVA

- 1.- Tribunal Supremo.
 - A) Sentencias
 - B) Autos
- 2.- Audiencia Nacional
- 3.- Tribunales Superiores de Justicia
- 4.- Doctrina administrativa

BIBLIOGRAFÍA



SOTOS DE LA ABOLAFIA

https://es.wikipedia.org/wiki/Sotos_de_la_Abolafia



SOTOS DE LA ABOLAFIA – Monumento natural desde 2001 (Córdoba)

Autor: [Rafaelji](#)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported](#)

IX. PROPUESTAS Y NORMAS FISCALES EXÓGENAS

UNIÓN EUROPEA - OCDE

Septiembre/Octubre, 2022

I. EE.UU. Y EL PILAR 2 (OCDE)

El Congreso de EE.UU. (agosto/2022) aprueba la Ley de Reducción de la Inflación de 2022, **creándose un impuesto mínimo de sociedades del 15% a las empresas con beneficios superiores a 1.000 millones de dólares, en los ejercicios fiscales a partir de 2023** (¿aplicación parcial del Pilar 2 del Acuerdo de los dos pilares de la OCDE en la legislación nacional). Las empresas podrán reclamar pérdidas operativas netas y créditos fiscales contra el impuesto de sociedades mínimo, y créditos fiscales contra el impuesto por el impuesto mínimo pagado en años anteriores, si éste superó el 15% de los ingresos de la empresa en cualquier año anterior.

Así pues, **no se ha seguido la propuesta del Pilar 2 de la OCDE**: el Impuesto sobre Sociedades, con tipo del 15 por 100, se aplicará ahora únicamente a los ingresos, según contabilidad, de las multinacionales cuyos ingresos sean iguales o superiores a 1.000 millones de dólares (según sus cuentas financieras). Además, el tributo de referencia no se aplicará país por país, sino a nivel de grupo.

II. ALEMANIA LO TIENE CLARO: PAQUETE DE AYUDA

Alemania utilizará el impuesto sobre el exceso de beneficios recaudado para financiar un paquete de ayuda de 65.000 millones de euros que pretende minimizar el impacto de la inflación y la crisis energética en la economía. Además, **Alemania también efectuará hará un pago de 300 euros (pago único) a todos sus pensionistas.**

III. LA DESEADA DIRECTIVA PARA LA APLICACIÓN DEL PILAR II

Los planteamientos (ECOFIN-septiembre, 2022) ponen de manifiesto las **dificultades para conseguir un acuerdo sobre la directiva de la UE relativa a la aplicación del Pilar 2**. Tras el cese de la oposición de Polonia, Hungría ha mantenido la suya de modo que los demás miembros se han planteado excluir a Hungría de los acuerdos generales. Francia, Alemania, Italia, los Países Bajos y España han manifestado su voluntad de establecer el impuesto mínimo efectivo a partir de 2023.





IV. LA MORAL FISCAL SEGÚN LA OCDE

En su segundo Informe sobre la moral fiscal, la **OCDE realiza el examen de los niveles de confianza existentes en las Administraciones tributarias y las grandes empresas**. El informe se apoya en encuesta realizada acerca de la percepción que dichas Administraciones tienen de las empresas multinacionales. Algunas conclusiones del Informe:

«La encuesta muestra que, si bien en general se considera que las empresas multinacionales demuestran un compromiso formal de colaboración con las Administraciones tributarias, especialmente a través del pago puntual, la percepción de la transparencia de las empresas multinacionales y la confianza en la información que proporcionan son menos positivas. Existen grandes diferencias regionales, ya que la percepción de las administraciones tributarias sobre el comportamiento de las empresas multinacionales es generalmente peor en América Latina y el Caribe, y en menor medida en África, en comparación con Asia y los países de la OCDE»

V. FORO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (FTA-OCDE)

El FORO de referencia ha dado a conocer su guía para ayudar a las Administraciones tributarias de todo el mundo a diseñar y llevar a cabo sus programas de desarrollo de la capacidad tributaria. Dicho instrumento de guía se ha titulado: **«Una Guía Práctica para Desarrollar y Avanzar en los Programas de Fortalecimiento de la Capacidad Tributaria»**. Sobre la Guía se ha dicho: «El desarrollo de la capacidad fiscal es un componente central de los programas de desarrollo de muchos países miembros de la OCDE. Esta guía de la Red de Creación de Capacidades de la FTA está destinada a apoyar a las administraciones tributarias en cualquier etapa de su programa de creación de capacidades, y con diferentes niveles de recursos».

VI. COMISIÓN EUROPEA Y LAS MEDIDAS FISCALES DE APOYO A LAS PYMES

Según su Presidenta, Von der Leyen. (14 septiembre 2022), la COMISIÓN tiene previsto presentar normas fiscales para **«hacer negocios en Europa»** (parte del paquete de medidas de ayuda a las PYMEs). Se persigue la introducción de normas comunes para que las empresas de la Unión Europea calculen su base imponible, de modo que, a la par, **se asegure el reparto más efectivo de los beneficios entre los países de la UE**. Asimismo, se trataría de conseguir la reducción de los costes de cumplimiento.

VII. FASE 2 DE LA ACCIÓN 14 DE RESOLUCIÓN DE DISPUTAS FISCALES

A propósito de la Acción 14 de BEPS (mejora de los mecanismos de resolución de disputas fiscales), la OCDE ha publicado informes de revisión por pares de la Fase 2 para 13 jurisdicciones. **Se han evaluado cómo los países se han esforzado en para implementar el estándar mínimo de la Acción 14** según lo acordado en el marco del Proyecto BEPS de la OCDE/G20 (recomendaciones para las jurisdicciones en los informes de revisión por pares de la Etapa 1).





Concretamente, Los informes publicados se refieren a las jurisdicciones de Aruba, Bahrein, Barbados, Gibraltar, Groenlandia, Kazajistán, Omán, Qatar, San Cristóbal y Nieves, Tailandia, Trinidad y Tobago, Emiratos Árabes Unidos y Vietnam. L

Recuérdese que la Acción 14 (BEPS) persigue mejorar los instrumentos para la resolución de conflictos fiscales mediante la revisión por pares del Marco Inclusivo (cumplimiento de la norma mínima revisada y supervisada por los países pares).

VIII. IMPUESTO [UE] SOBRE LOS BENEFICIOS DE LA ENERGÍA

El reglamento con medidas destinadas a redistribuir los excedentes de ingresos del sector energético entre los clientes finales, **incluye un impuesto sobre los beneficios extraordinarios [imprevistos] de determinadas empresas energéticas**, quem en «román paladino» se trata de una *«contribución de solidaridad temporal obligatoria sobre los beneficios de las empresas activas en los sectores del petróleo crudo, el gas natural, el carbón y las refinerías»*.

Se prevé que el tributo de referencia se aplique sobre los beneficios [determinados con arreglo a las normas fiscales nacionales en el ejercicio fiscal que comienza en 2022 y/o en 2023] que superen un aumento del veinte por ciento de los beneficios medios anuales imponibles desde 2018. El mencionado gravamen se configura como un impuesto complementario a los impuestos y gravámenes ordinarios aplicables en todos los Estados miembros. Los ingresos se destinarán al apoyo de los hogares y empresas con el fin de atenuar el alza del coste de la vida.

Los Estados miembros podrán mantener las propias medidas en aplicación que sean análogas al más arriba citado tributo extraordinario (bajo condición: que sean compatibles con los objetivos y sean proporcionadas). Los Estados miembros de la UE, como Irlanda, esperan recaudar entre 1.000 y 2.000 millones de euros en el extremo inferior de lo que debería ser posible recaudar con el impuesto sobre los beneficios extraordinarios de la energía aprobado por la UE.

IX. PROPUESTAS SOBRE LA LISTA NEGRA DE JURISDICCIONES FISCALES

El Consejo UE ha recibido la recomendación (Representantes Permanentes de los Grupos del Código de Conducta y de Alto Nivel sobre Cuestiones Fiscales) según la cual debe modificarse la «lista negra de la UE». **Dicha recomendación incluye, en particular**, la propuesta de incluir a las Bahamas en la repetida «lista negra» dada que facilita estructuras y acuerdos extraterritoriales para atraer beneficios sin sustancia económica real, así como por no adoptar las medidas pertinentes para asegurar el cumplimiento de los requisitos sustantivos y aplicar la norma mínima CbCR.

Asimismo, **se propone que el Consejo recomiende** a ciertos Estados que se aseguren a la UE que adaptarán sus prácticas fiscales a la legislación y la política de la UE; concretamente, en las siguientes materias: i) transparencia fiscal: Turquía, Barbados, Botsuana, Dominica y Seychelles; ii) fiscalidad justa: Costa Rica, Hong Kong, Malasia, Qatar, Uruguay; iii) zonas tecnológico-económicas con fiscalidad preferente: Macedonia del Norte, Jamaica, Jordania, Armenia; iv) regímenes fiscales preferentes/sociedades de cartera: Rusia.





La UE **ha invitado a determinadas jurisdicciones** que no han cumplido sus compromisos con el Grupo del Código de Conducta [en lo que respecta a los requisitos de sustancia económica] a colaborar con el Grupo del Código de Conducta para resolver aquellas cuestiones que estén pendientes.

X. EL CONSEJO UE, DISPONE/RECOMIENDA

El Consejo de la UE ha incorporado a la lista de no cooperativas a efectos fiscales: jurisdicciones de Anguila, Las Bahamas y las Islas Turcas y Caicos; estas tres jurisdicciones [tienen todas ellas un tipo cero o sólo nominal del impuesto de sociedades] vienen atrayendo «beneficios sin actividad económica real» (criterio 2.2 de la lista de la UE).

Las citadas jurisdicciones no cooperativas **no han atendido adecuadamente recomendaciones del Foro de la OCDE sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales** (FHTP) en relación con la aplicación de los requisitos de sustancia económica, pese a que a ello se había comprometido al iniciarse el año 2022. En el anexo II de la lista negra se detallan las medidas adoptadas por varias jurisdicciones para emprender reformas con el fin de cumplir las normas de buena gobernanza fiscal. **Se pueden encontrar más detalles al respecto en el informe del Código de Conducta** (Fiscalidad de las Empresas) al Consejo de la UE.

Siguiendo la recomendación recibida de los Representantes Permanentes de los Grupos del Código de Conducta y de Alto Nivel sobre Cuestiones Fiscales, el Consejo ha recomendado a ciertos Estados que se comprometan con la UE a adaptar sus prácticas fiscales a la legislación y la política de la UE en las siguientes materias: i) transparencia fiscal: Turquía, Barbados, Botsuana, Dominica y Seychelles; ii) fiscalidad justa: Costa Rica, Hong Kong, Malasia, Qatar, Uruguay; iii) zonas tecnológico-económicas con fiscalidad preferente: Macedonia del Norte, Jamaica, Jordania, Armenia; iv) regímenes fiscales preferenciales/sociedades de cartera: Rusia;

En definitiva, las siguientes jurisdicciones quedan incluidas en la «lista negra» Samoa Americana; Anguila; Las Bahamas; Fiyi; Guam; Palaos; Panamá; Samoa; Trinidad y Tobago; Islas Turcas y Caicos: Islas Vírgenes de los Estados Unidos; Vanuatu

La «lista negra», que debe ser revisada dos veces al año, **lo será en febrero de 2023**.

XI. LA OCDE Y LOS CRIPTOACTIVOS

La OCDE ha dado a conocer su «**Marco de Información sobre Criptoactivos ("CARF")**». Se establecerá intercambio automático anual de información con las jurisdicciones de residencia de los contribuyentes, en forma análoga a la prevista en la «Norma Común de Información (CRS)». El CARF establecerá requisitos de información destinados a las entidades o personas que presten servicios de transacciones de intercambio de criptoactivos.

En opinión del Secretario General de la OCDE: «*La Norma Común de Información ha tenido mucho éxito en la lucha contra la evasión fiscal internacional. En 2021, más de 100 jurisdicciones intercambiaron información sobre 111 millones de cuentas financieras, cubriendo un total de activos de 11 billones de euros*»





XII. VENTANILLA ÚNICA PARA LAS ADUANAS

El 29 de octubre de 2020, la COMISIÓN presentó su **propuesta de creación de la «ventanilla única de la Unión Europea para las aduanas»** [consiguiente modificación del Reglamento (UE)n.º 952/2013]. Nuevas normas que establecerán las condiciones adecuadas para la colaboración digital entre las aduanas y las autoridades competentes asociadas. Tras las negociaciones entre los legisladores (finalizaron el 19 de mayo de 2022) **la nueva reglamentación podrá aprobarse en sesión plenaria del Parlamento Europeo que se celebrará en noviembre/2022**. Una vez que entren en vigor las nuevas disposiciones, las empresas no estarán obligadas a presentar documentos a varias autoridades en diferentes portales. Por su parte, **las autoridades aduaneras y otras autoridades podrán comprobar de forma automática que las mercancías cumplen los requisitos exigidos por la UE y cumplimentados los trámites procedentes**.

XIII. TAX POLICY REFORMS 2022. OECD AND SELECTED PARTNER ECONOMIE

Según este nuevo Informe la política tributaria desempeña un papel clave en los países que están persiguiendo, de un lado, el objetivo de la recuperación de la economía tras la pandemia de COVID-19 y, de otro lado, afrontar las consecuencias del súbito aumento de los precios de la energía.

Tax Policy Reforms 2022 se ocupa de las recientes reformas tributarias llevadas a cabo en 71 países y jurisdicciones (incluidos todos los países miembros de la OCDE y algunos miembros del Marco inclusivo de la OCDE / G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios). En dicho informe se considera que las reformas tributarias (reducción de los impuestos sobre el trabajo e incentivos fiscales de mayor calado para las empresas), constituyen instrumentos básicos para los países en orden al impulso del crecimiento y apoyo a la recuperación económica de la pandemia.

Ante al aumento de los precios de la energía iniciado en la segunda mitad de 2021, los países han abordado la protección de los tratados, **se han apresurado a tratar de proteger a los hogares y las empresas adoptando medidas temporales de apoyo fiscal**, incluidos recortes de impuestos, y restringiendo las medidas de estímulo existentes que podrían impulsar la inflación.

Según el Informe, en el año 2021, la imposición sobre la renta de las personas físicas y contribución a la seguridad social disminuyó en la mayoría de los países encuestados; las más importantes reformas del IVA se han aplicado a la economía digital y al comercio electrónico (exigencia de mayores requisitos para las facturas electrónicas y las declaraciones digitales). En fin, el informe sugiere que los «gobiernos podrían implementar medidas más específicas para los grupos de riesgo, mejorar la resiliencia de los hogares vulnerables a las crisis de precios y acelerar el desarrollo de fuentes de energía y modos de transporte alternativos».

XIV. EL ESTADO DE LA UNIÓN/ 2022.

En el discurso pronunciado por la presidenta Von der Leyen se dejó constancia de la necesidad de un entorno empresarial propicio, una mano de obra con las capacidades adecuadas, así como el acceso a las materias primas que requiere la industria europea.





«Nuestra competitividad futura depende de ello.

Debemos eliminar los obstáculos que siguen lastrando a nuestras pequeñas empresas. Las pequeñas empresas deben ocupar un lugar central en esta transformación, ya que constituyen la columna vertebral de la larga historia de logros industriales de Europa. Y siempre han puesto por delante a sus empleados, incluso, y especialmente, en tiempos de crisis.

Pero la inflación y la incertidumbre están pesando sobre ellas de manera especial. Por ello, presentaremos un paquete de ayuda a las pymes. Este paquete incluirá una propuesta con el objetivo de establecer un conjunto único de normas tributarias para la actividad empresarial en Europa: lo denominamos BEFIT. Estas normas facilitarán la actividad empresarial en nuestra Unión. La reducción de la burocracia permitirá un mejor acceso a un mercado continental dinámico»

XV. PARLAMENTO EUROPEO. Subcomisión Permanente de Asuntos Fiscales (FISC)

La Subcomisión FISC, en reunión celebrada a finales de octubre /2022, celebró una audiencia pública en la que se trató del futuro de la reforma del impuesto de sociedades. A debate, la consulta de la Comisión Europea sobre el establecimiento de un nuevo marco para el impuesto de sociedades en Europa (BEFIT).

XVI. COMITÉ DE EXPERTOS DE LAS NACIONES UNIDAS SOBRE COOPERACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA FISCAL

El Comité de Expertos de la ONU sobre Cooperación Internacional en Materia Fiscal celebró en octubre/2022, y en Ginebra sesión en la que trataron, entre otros, los temas de la fiscalidad y los objetivos de desarrollo sostenible, la fiscalidad de los criptoactivos, los impuestos sobre el patrimonio y la solidaridad y las cuestiones fiscales relacionadas con la economía digitalizada y globalizada.



MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE
INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO

XVII

*Semana
de Estudios
de Derecho
Financiero*

Especialmente dedicada a
LA POLITICA FISCAL ESTABILIZADORA

MADRID 1971



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>