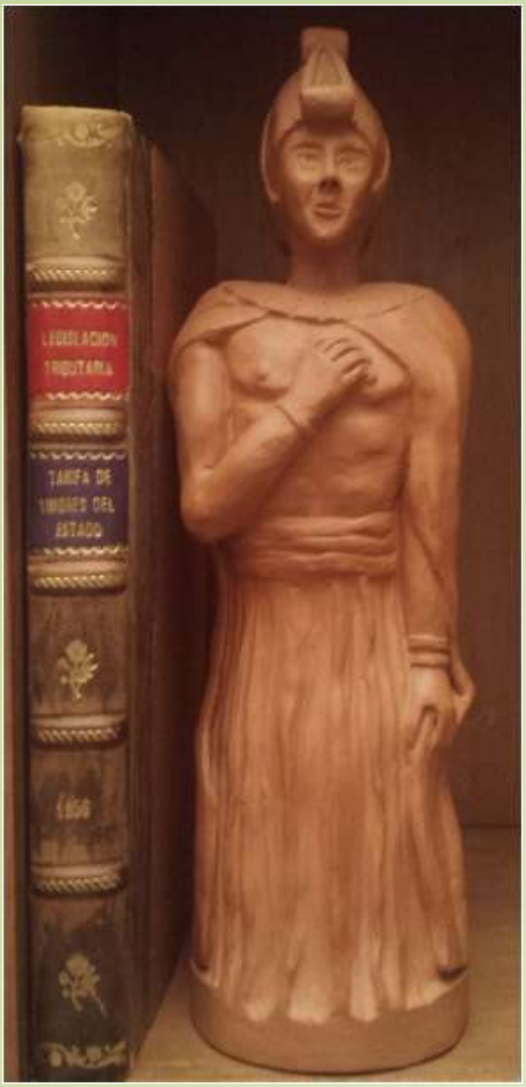
# SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE POLITICA FISCAL

**NÚMERO 19 – diciembre 2022**

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




En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado





## UCRANIA (ANTES Y DESPUÉS)

*«**Lo que late en el fondo de este expolio y de la masacre actual es la conciencia de superioridad de los rusos, frente a un pueblo al que desprecian**. La única meta aceptable para occidente es salvar a Rusia del tirano Putin y su corte de ladrones y asesinos. Lo que no esperaban estos canallas era chocar contra Volodímir Zelensky, **el único judío presidente de nación (excepto Israel) y descendiente de víctimas del Holocausto. Un tipo difícil de asustar**»*

(F. de Azua. «TheObjective»).

**DISTRIBUYE:** FUNDACION PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

**IMAGEN DE PORTADA:**
**(Ucrania antes y después)**



**El teatro dramático de Mariupol**
Autor: Mykola Swarnyk
Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 3.0 Unported




**El teatro dramático de Mariupol después de la invasión rusa**
Autor: Palli1991
Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International

**«UCRANIA - antes y después» - Índice de imágenes…**

**Índice de imágenes:**

*01. Teatro dramático de Mariupol ..... portada*
*02. Iglesia de San Andrés (Kiev) ..... 16*
*03. Administración Regional (Járkov) ..... 108*
*04. Catedral de Santa Sofía (Kiev) ..... 204b*
*05. Imagen nocturna de Ucrania ..... 230b*

# SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO ®

## REVISTA DE POLITICA FISCAL

NÚMERO 19 – DICIEMBRE, 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. 19: DICIEMBRE, 2022

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

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

(https://fundef.org/)

Madrid (España)

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

Redacción
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.

# PRESENTACIÓN



*«LA CONSTITUCIÓN SE FUNDAMENTA EN LA INDISOLUBLE UNIDAD DE LA NACIÓN ESPAÑOLA, PATRIA COMÚN E INDIVISIBLE DE TODOS LOS ESPAÑOLES Y RECONOCE Y GARANTIZA EL DERECHO A LA AUTONOMÍA DE LAS NACIONALIDADES Y REGIONES QUE LA INTEGRAN Y LA SOLIDARIDAD ENTRE TODAS ELLAS»*
(ARTÍCULO 2 C.E.)

*«De la torticera actividad legislativa y la descontrolada digitalización»*

«¡***Qué decir! El mundo va tan mal que un pájaro caza donde un águila no osaría posarse. Desde que los donnadies se han vuelto caballeros, más de un caballero se ha vuelto un donnadie»***.

En días del mes de diciembre de 2022

**José María López Geta**.
Editor

Ya en las postrimerías del presente año 2022, procederemos a realizar un breve repaso de los acontecimientos más destacados, en lo jurídico-tributario, que han sucedido en el tiempo más inmediato (meses de octubre-diciembre), sin perjuicio de la referencia a ciertos aspectos presentes a lo largo de todo el año 2022 que constituyen el contexto en que se despliega ese ordenamiento-jurídico-tributario. A tales aspectos nos referiremos en primer lugar.

Desde el 1 de enero al 31 de diciembre de 2022, y como continuación de un comportamiento compulsivo que arranca desde el mismo momento en que Covid-19 se hizo presente en nuestras vidas, ha quedado constatada fehacientemente la presencia de un «Ejecutivo-Legislador», primero silenciando a las Cortes

Generales, en una decisión condenada por el Tribunal Constitucional, y luego eludiendo torticeramente disposiciones establecidas para evitar errores materiales y sustantivos en la producción normativa.

Como nunca hasta el presente, el Gobierno ha renunciado espuriamente a la utilización de los Proyectos de Ley para emboscarse tras Proposiciones de ley y así poder remover los obstáculos que según ese Gobierno podían suponer los puntos de vista y opiniones de Órganos consultivos configurados a tal fin o, en su caso, la confrontación parlamentaria. Y que ese Gobierno es plenamente consciente de que su proceder es cuestionable, lo constituye el hecho de querer hacerse, mediante arteras maniobras, con el control del Consejo General del Poder Judicial y Tribunal Constitucional para evitar en el futuro más anatemas de inconstitucionalidad. Claro que eso es posible porque hay Jueces y Magistrados que se prestan a ello por convencimiento ideológico.

Siento no conocer al autor de la frase tan acertada de «**legislar para la foto**» que expresa con claridad meridiana tantas situaciones en las que el actual Presidente del Gobierno ha anunciado disposiciones **«non natas»** como si fueran ya Derecho positivo, de ahí que la tropa de «leguleyos» que campan por la Presidencia del Gobierno tuvieran que prestarse de inmediato a la elaboración de anteproyectos en los que plasmar las ideas, improvisadas o no, lanzadas por el «Líder Supremo». Solo la existencia de tal legión, puede haber hecho posible la «evacuación» de cientos y cientos de páginas que a modo de preámbulo o exposición de motivos preceden a los textos de Derecho positivo, de modo que siempre superan los contenidos de esos textos legales o se adentran en consideraciones que, a veces, nada tienen que ver con el sentido o alcance de dichas normas.

Prácticamente, todo el ordenamiento jurídico ha sido alcanzado por un proceder legislativo que en la mayoría de los casos solo pretende demostrar que «**estamos aquí**». Un número sin precedente de Reales Decretos-ley y Leyes fruto de proposiciones de Ley, nacidas de espaldas a la idea esencial de que esas normas afectan trascendentalmente a la vida de las personas, por lo que una evaluación adecuada y fiable de las situaciones sociales del momento, de los efectos directos e indirectos de las proyectadas normas, es esencial.

Una, pequeña si se quiere, muestra de la ausencia de una adecuada reflexión a la hora de adoptar disposiciones legales de contenido tributario, lo constituye **la Consulta Vinculante V2194-22** (20.10.2022), de la Dirección General de Tributos (MHFP) en la que el ¡**Ministerio de Transición Ecológica y Reto Demográfico**! solicitaba se le aclarasen los términos de aplicación del tipo

reducido del 5 por 100 a operaciones concretas. Seguramente la persona lectora de las presentes líneas estará pensando en otras situaciones de notoria actualidad, pero que por ser ajenas al ámbito fiscal no mencionaremos.

En definitiva, una política legislativa solo pensada para impactos inmediatos, ¡**para un día de gloria en el BOE**!, no puede dar lugar a otra cosa que a lo que se ha denominado un «enfangamiento institucional», una política legislativa que solapadamente se pretende culmine en un proceso constituyente derogatorio, por ejemplo, del artículo 2 CE que constituye una de las columnas vertebrales del ordenamiento jurídico constitucional.

Y ante los propósitos revisionistas de lo que en el año 1978 se acordó por un muy elevado número de votos a favor, surgen preguntas inevitables ¿Qué los molesta? ¿Qué los parece insoportable?: ¿La unidad de la Nación? ¿La existencia de una patria común? ¿La solidaridad interregional?, ¿El principio de legalidad? ¿La jerarquía normativa? ¿La seguridad jurídica? ¿La interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos? ¿Cómo calificar a quienes apoyados económicamente por terceros países ponen en peligro esos principios o valores de los que es depositaria la Nación española? (Alta traición: traición cometida contra la soberanía o contra el honor, la seguridad y la independencia del Estado [RAE)/delito que se comete sirviendo al enemigo de la Patria [M. Moliner].

A estas alturas, pocos serán los que no vean los muchos aspectos positivos que conlleva el proceso técnico de la digitalización que recibe impulsos por doquier. Pero no puede obviarse que, en el caso de la actividad administrativa, tal proceso «no está bajo control». Parece, y en opinión de muchos, que las Administraciones públicas están pensando en la digitalización como un proceso al servicio de su propia conveniencia, asumiendo de facto que, junto a las habituales cargas administrativas, los administrados han de soportar las derivadas del empleo de técnicas informáticas.

Técnicas las más arriba citadas que no es fácil, cuando no imposible, de asimilar por importantes sectores de la población para los que, hoy por hoy, la digitalización se alza como un obstáculo para la recepción de ayudas públicas o la adquisición de ciertos servicios públicos. Y los más necesitados de tales ayudas, son precisamente personas con salud mental complicada o condiciones cognoscitivas limitadas, con independencia del núcleo de personas con buena salud mental pero con capacidades físicas menguadas por razón de la edad a las que no les es fácil adaptarse a las nuevas tecnologías como tampoco podrán adaptarse a las que se les planteen en el futuro a quienes hoy se ven con

suficiencia supina [con displicencia, cuando no desprecio] por razón de sus «elevadas» con competencias digitales.

Con mayor acierto sin duda que el acompaña al autor de las presentes líneas, la situación más arriba descrita se enjuiciaba por interesante y descriptivo Editorial del Diario «El Mundo» [*CIUDADANOS ATRAPADOS EN EL LABERINTO BUROCRÁTICO*] que nos permitimos reproducir en sus líneas generales:

> *«Desde la pandemia de Covid, cualquier trámite con la Seguridad Social, Hacienda, las comunidades autónomas o los ayuntamientos se ha convertido prácticamente en misión imposible: un vía crucis que comienza en territorio digital –con parada en unas webs inoperantes–, atraviesa luego el estéril atajo de un teléfono que no sabe o no contesta y acaba dándose de bruces contra una ventanilla cerrada por no tener una cita previa que es imposible concertar.*
>
> *Un bucle que está levantando creciente indignación y no puede achacarse ya a la emergencia sanitaria, que hace tiempo ha remitido pero continúa bloqueando un servicio clave para el ejercicio de los derechos fundamentales por culpa de una serie de problemas acumulados a lo largo de estos últimos tres años: la limitación de la atención presencial en las oficinas de la Administración, el teletrabajo generalizado de los funcionarios, la imposición de unos trámites digitales que no todos los ciudadanos son capaces de llevar a cabo (y que dejan en situación especialmente vulnerable a las personas mayores o con dificultades) y, como colofón, una digitalización deficiente. […]*
>
> *Algunos de los afectados por este muro administrativo cuentan hoy su experiencia en nuestras páginas: una madre que lleva ocho meses tratando de averiguar por qué su hijo no recibe la pensión de discapacidad y chocando contra robots telefónicos, webs que se cuelgan continuamente y funcionarios que deniegan la atención presencial sin cita; parados que sólo in extremis logran presentar los documentos para percibir el subsidio; autónomos incapaces de darse de alta. […]»*

En el ámbito de las Administraciones públicas estatales, existen dos casos paradigmáticos. El primero, el del Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones cuya titularidad ostenta el inefable Sr. Escrivá que tenía «soluciones mágicas para todo», en aquellos tiempos en los que era la Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal y flagelador del Ejecutivo del momento. Particularmente, el citado Departamento ministerial ha «enrarecido» el ámbito del ingreso mínimo vital; por razones exclusivamente políticas y ambición de su

«mandante» ha invadido el espacio en el que las Comunidades Autónomas se desenvolvían, con orden y suficiencia, para atender a las personas sin recursos, siendo así que algunas importantes Comunidades Autónomas estaban dando solución a la problemática de un modo más eficiente que ahora lo viene haciendo el Estado.

Y para remate, el Ministerio del Sr. Escrivá ha «enfangado» los procedimientos administrativos conducentes a la obtención del ingreso mínimo vital pues, precisamente, las personas más necesitadas se ven incapaces de circular por los cauces administrativos abiertos: i) tendrán que disponer de Internet, con su consiguiente ordenador; ii) acreditar que se encuentran en situación de vulnerabilidad económica, etc. Para el Sr. Escrivá, parecerá una quimera que su Ministerio [con los datos de la Seguridad Social o de la AEAT] se dirija a las personas vulnerables para resolver las situaciones, pero él sabe que hay Administraciones Públicas de otros países en que no constituye tal quimera, que son ellas las que toman la iniciativa en la «localización» de los posibles necesitados del ingreso mínimo vital pues no cabe pensar que tales necesitados sean un grupo social aislado, al margen del obligado conocimiento estatal.

El otro caso paradigmático es el de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) a la que la normativa ha permitido continuadamente en el tiempo: el robustecimiento de su «poderío» casi omnímodo (propio del Gran Hermano); el aprovechamiento al máximo del mecanismo de las autolidaciones; recabar, con una amplia panoplia de declaraciones informativas de multitud de datos, no siempre con trascendencia tributaria y distribuidos por doquier entre los más diversos medios administrativos y judiciales.

Y, finalmente, la normativa de «moda» ha facilitado a la AEAT la implantación «SIN PIEDAD» de la digitalización principalmente en beneficio propio, proceso que no tiene vuelta atrás según manifestación de la Directora del Departamento de Gestión tributaria (AEAT) y cuyos resultados perjudiciales para la ciudadanía serán corregidos no por un Halcón de los que tantos anidan en la AEAT, sino por una «águila pescadora» cual es la actual Directora de la AEAT con lo que queda dicho todo. Habrá que esperar a cómo el Tribunal Supremo contempla la política de sometimiento de los administrados a la conveniencia de la Administración Tributaria Estatal.

Y lo expuesto en los dos casos citados se completa para todas las Administraciones públicas con la referencia a la «práctica administrativa de la cita previa», y decimos «práctica» por cuanto entendemos que carece de fundamento legal alguno, como las tramitaciones vía telefónica. Todo acaba en el

convencimiento de las Administraciones públicas de que cada día que pasa son más eficaces y eficientes y a las que cada día llega de modo más lejano la voz de la ciudadanía. Y él no va más, el repetido argumento: *«Qué quiere que haga yo, es lo que dice el ordenador, recurra Vd., tome un impreso»*. En fin, que en las empresas privadas existirán comportamientos egoístas, pero eso no se puede consistir a la «Empresa pública y a sus empleados» pues la pagamos los contribuyentes con las cargas impositivas.

En estos días en los que el Consejo General del Poder Judicial y el Tribunal Constitucional han tenido un especial protagonismo político, lo cual en sí mismo es rechazable, hemos sido testigos de las reflexiones habidas en torno a la necesidad imperiosa de que se respete la «División de Poderes» como elemento básico de un verdadero régimen democrático y en el que algunos ven un peligro para su supervivencia política o sus ansias de autoritarismo como forma de ejercer el Poder Ejecutivo.

Es fundamental que en la ciudadanía se instale la convicción sin fisuras de que cuando los Tribunales de Justicia y el Constitucional se pronuncian lo hacen en conciencia y por su recto conocimiento, bien que sus Fallos sean favorables o desfavorables a la posición de cada cual. A propósito de la actividad del Tribunal Constitucional (en adelante, TC), no podemos dejar de hacer referencia a dos relevantes sentencias que hemos conocido muy recientemente, en el mes de noviembre/2022: **Sentencias 145/2022, de 15 de noviembre** (Recurso 256/2022) y **147/2022, de 29 de noviembre** (Recurso 3209/2019).

La primera de dichas sentencias vuelve sobre los límites a que ha de ajustarse el contenido de la Ley de Presupuestos Generales del Estado que los Gobiernos tienen la propensión a no respetar y que las Cortes Generales respaldan. El TC reitera con sumo detalle su doctrina en la materia, y estima la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sección Octava de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y declara la inconstitucionalidad y nulidad de la disposición final vigésima («Modificación de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social») de la Ley 22/2021, de Presupuestos Generales del Estado para 2022. Declara el TC:

> *«En consecuencia, la atribución al orden jurisdiccional contencioso-administrativo de los actos administrativos dictados en las fases preparatorias, previas a la contratación de personal laboral para el ingreso por acceso libre" no tiene relación directa con el contenido propio de las leyes presupuestarias, ni es complemento indispensable de las mismas. Debe concluirse, pues, que la disposición final vigésima de la Ley 22/2021, de 28 de*

*diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2022, objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad desborda la función constitucionalmente reservada a este tipo de leyes y vulnera el art. 134.2 CE»*

La segunda de las antes mencionadas sentencias del TC, se refiere a la siempre espinosa cuestión de las notificaciones y el esfuerzo que han de hacer, y demostrar, las Administraciones Publicas (y en esta ocasión la Agencia Estatal de Administración Tributaria. AEAT), para que los actos administrativos lleguen efectivamente a conocimiento de sus destinatarios/as. Las conclusiones finales incluyen una severa reprimenda a la AEAT:

«*Debemos insistir, a riesgo de ser reiterativos, en el hecho de que la Agencia Tributaria supo que la interesada no tuvo conocimiento del requerimiento del que fue objeto por vía electrónica****; y sin embargo, no empleó formas alternativas de comunicación, a fin de advertirla del procedimiento de comprobación limitada que había iniciado y de la documentación contable que recababa****, de suerte que la liquidación provisional finalmente practicada no tuvo en cuenta la eventual incidencia de los datos que los libros y las facturas solicitados pudieran contener. Y al desconocer el objeto de las notificaciones que se remitieron a su dirección electrónica habilitada, aquella tampoco pudo impugnar temporáneamente, incluso en sede judicial, la liquidación provisional finalmente practicada, **lo que redundó en detrimento de su derecho a la tutela judicial efectiva reconocido en el art. 24.1 CE,** aun cuando el procedimiento seguido por la administración tributaria no tuviera carácter sancionador.*

*A la vista de lo expuesto, si bien el supuesto de hecho ahora enjuiciado presenta diferencias no menores con el analizado en la STC 84/2022 ya citada, no obstante cabe formular la misma consideración que se recoge en su fundamento jurídico; a saber, que ante "**lo infructuoso de las comunicaciones practicadas por vía electrónica, la administración debería haber desplegado una conducta tendente a lograr que las mismas llegaran al efectivo conocimiento de [la] interesada],pues a ello viene obligada conforme a la síntesis doctrinal expuesta**"»*

Y, a mayor «ensañamiento», el TC dispone la retroacción de actuaciones a fin de que la Agencia Tributaria **proceda de manera respetuosa con el derecho fundamental lesionado**.

Sobre la que hemos calificado anteriormente como espinosa cuestión [las notificaciones], se ha pronunciado el Tribunal Supremo en su reciente **Sentencia**

**1322/2022** (Sala Tercera-Sección 2ª-Rec. 5517/2020), de 18 de octubre de 2022, cuya lectura aconsejamos pues el «marco» legal de las notificaciones queda dibujado casuísticamente. Sin perjuicio de la remisión aconsejada, dejaremos constancia de algunos apuntes relevantes:

> **«***Ninguna norma tributaria prevé, y limita, que las notificaciones tributarias se hagan por un determinado medio o por un determinado personal»*
>
> *«Cabe convenir que a la cuestión con interés casacional formulada en el auto de admisión, de "si, a las notificaciones practicadas por la administración tributaria a través de un empleado de Correos le son de aplicación los preceptos del Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales",* ***la respuesta ha de ser positiva****»*
>
> *«En reiteradas ocasiones este Tribunal, como se hace eco la parte recurrente, ha proclamado que* ***la notificación edictal debe representar el último remedio*** *para hacer posible el principio básico de eficacia de las Administraciones Públicas […]»*
>
> *«Como ya se ha avanzado nos encontramos ante un tema extremadamente casuístico, pero a* ***golpe de sentencias se ha ido construyendo unas reglas que aportan seguridad jurídica*** *y que pretenden, con su aplicación al caso concreto, aportar la suficiente certidumbre para solucionar los casos que la realidad escenifica. Como compendio de lo dicho valga por todas la sentencia de 11 de abril de 2019, rec. cas. 2112/2017, citada por la recurrente, en la que se dijo que:*
>
> *«De lo dicho hasta ahora, el presupuesto del que partir es que efectivamente la notificación llevada a cabo por el servicio de correos no respetó las formalidades que exige el art.º 42.1 de su reglamento. La cuestión se traslada a determinar si nos encontramos con formalidades sustanciales o secundarias y los efectos derivados.*
>
> *Recientemente este Tribunal Supremo ha resuelto un caso en el que se dilucidaba, desde la óptica que nos interesa, el carácter y alcance de los "avisos de llegada". Nos referimos a la sentencia de 27 de julio de 2022, rec. cas. 5544/2021, que hace un exhaustivo recorrido por las sentencias que han ido moldeando la jurisprudencia sobre la materia, entre las que se encuentra la que a continuación referimos […]»*

No menos interesantes son otras Sentencias del Tribunal Supremo que se han dado a conocer tanto en el mes de octubre [2022] como en el mes de noviembre [2022] y emanadas de la Sección 2ª de la Sala 3ª que persevera en su trayectoria

de mantenimiento de un equilibrio interpretativo al respecto de todas aquellas situaciones en que los derechos y garantías de los administrados puedan verse comprometidos, «llamando al orden» a las Administraciones Públicas en todas aquellas situaciones en que el principio de seguridad jurídica, y sus concretas manifestaciones, pudiera no ser respetado. En este sentido se manifiesta la Sentencia **1237/2022** (Rec. 5518/2020), de 4 de octubre que, en su fundamento jurídico cuarto, dice así:

> «*Reiteradamente se ha declarado por esta Sala que 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 la Administración*»

Sobre la indispensable claridad en la redacción de las normas («derecho a una buena regulación»), la Sala 3ª del Tribunal Supremo se ha pronunciado bastantes ocasiones y una vez más vuelve sobre la cuestión, ahora con motivo de la interpretación del artículo 27.5 de la Ley General tributaria, en redacción derivada de la Ley 36/2006 (**Sentencia 1280/2022**. Rec. 6385/2020) de 13 de octubre:

> «*En la sentencia 442/2020, de 18 de mayo, rca 2787/2017, ECLI:ES:TS:2020:968 expresamos que ese precepto," [...]* ***no es, desde luego, un ejemplo de claridad en la redacción, no ya solo desde el punto de vista gramatical, sino en relación al contenido de la institución que regul****a. Hace, en efecto, una especie de totum revolutum que dificulta su comprensión, al mezclar en un solo apartado el pago del resto del recargo, el de la deuda tributaria y las decisiones sobre aplazamiento o fraccionamiento."*
>
> *Por tanto,* ***sentencias anteriores ya alertan de que el precepto transpira confusión,*** *hasta el punto de que, conforme esboza este recurso de casación, resultaría posible indagar dos interpretaciones diferentes: […]*»

La agresividad que la Administración Tributaria Estatal viene acreditando en materia de aplicación de la responsabilidad solidaria, está encontrando en los Tribunales de Justicia la respuesta que en Derecho merece. Así el Tribunal Supremo en **Sentencia 1308/2022** (Sala Tercera, Sec.2ª. Rec.6321/2020), de 14 de octubre, al enfrentarse con la cuestión que se le plantea [interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia] ofrece una respuesta que es la lógica menos para la Administración de referencia, si bien el pronunciamiento se

produce respecto de una norma que ya ha sido sustituida por la vigente a partir de la Ley 7/2012. En cuanto a la interpretación de la redacción originaria del artículo 67.2. de la Ley General Tributaria, el Tribunal dice:

> «*El dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios por estar incursos en la causa legal del art. 42.2 LGT -expresión legal, la de exigir el pago, que comprende el plazo para declarar la responsabilidad solidaria- comienza a correr desde que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de tal responsabilidad, esto es, desde que los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar, con independencia del momento en que tenga lugar la declaración relativa a la obligación principal de la que aquélla es subordinada.*
>
> *Lógica consecuencia de lo expuesto es que, en el caso que nos ocupa, habían transcurrido con creces los cuatro años desde la celebración de los actos de transmisión patrimonial que constituían el presupuesto de la responsabilidad, actos, por lo demás, documentados en instrumentos públicos que la Administración no niega haber conocido o podido conocer, hasta el inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad. Por tanto, la sentencia de instancia, al considerar prescrita la acción de la Administración, es acertada y debe ser confirmada, con declaración de no haber lugar al recurso de casación promovido contra ella por la Administración General del Estado*»

Tras considerar que la nueva redacción del artículo 67.2 antes citado no puede ser considerada como aclaratoria o interpretativa de la anterior [corrección sustantiva perjudicial para el tardíamente declarado responsable solidario] el Tribunal aclara que la doctrina que sienta no cabe extenderla a la nueva redacción pues tal cuestión no se ha suscitado, pero de los términos de la sentencia no es difícil anticipar cual será el fallo cuando la cuestión se plantee ante el Tribunal Supremo.

Si bien que en otro ámbito, el de la imposición sobre la renta de las personas físicas, y en el mismo mes de octubre/2002, hemos conocido una relevante y trascendente (por cuanto que consolida una evidente ampliación del hecho imponible) pronunciamiento del Tribunal Supremo como lo es la Sentencia 1269/2022 (Rec.5110/2020STS 3585/2022 - ECLI:ES:TS:2022:3585) de 10 de octubre. La cuestión sobre la que se había de pronunciar la Sección 2ª de la Sala Tercera es la siguiente:

«determinar en qué casos la compensación percibida por el comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio, comporta para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, teniendo en consideración la posible diferencia de valoración de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y, en su caso, que aquella compensación fuera superior al valor de la parte proporcional que le correspondiera sobre ese bien»

Y el pronunciamiento ha levantado algunas «ampollas» por cuanto que rompe, en opinión de una buena parte de los comentaristas, con el principio de «favorecimiento de los procesos de disolución de los condominios» que se consagra en el Código Civil y que la Jurisprudencia ha trasladado al ámbito fiscal. Dice así la sentencia de referencia:

*«[…] la compensación percibida por un comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio, comportará para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF,* ***cuando exista una actualización del valor de ese bien*** *entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y esa diferencia de valor sea positiva»*

Principio de favorecimiento de la extinción de los condominios que parecía inamovible pero que, al menos en el caso que contempla la Sentencia de referencia, se ha arrumbado por la aplicación de un precepto sumamente confuso en su redacción cual es el contenido en el último párrafo del apartado 2 del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a cuyo tenor: «***Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos***».

Salvo que mediase un cambio normativo, lo que no parece muy probable, es previsible que la actuación de la Administración Tributaria traerá importantes complicaciones en supuestos diversos (extinciones en caso de divorcio, del condominio de bienes heredados, etc.). De no producirse tal cambio la situación se consolidará pues es improbable que el Tribunal Supremo vuelva sobre tal criterio interpretativo por evidentes razones de técnica procesal.

En la sección correspondiente del número 19 de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO», junto a los pronunciamientos del Tribunal Supremo a los que nos hemos referido hasta aquí, se recogen otros también relevantes (publicados en octubre/2022) como lo son asimismo los dados a conocer en el mes de

noviembre/2022 de los que nos permitimos destacar a continuación los más significativos en nuestra opinión.

La **Sentencia 477/2022** (Rec.5899/2020), de 14 de noviembre, se pronuncia sobre una cuestión que con cierta frecuencia se ha venido dando en el curso de la comprobación tributaria y sobre la que hay que volver: existiendo petición de información con trascendencia tributaria a otro Estado, al amparo del artículo 103.a) RGIT, y sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla el citado precepto, la inspección dicta una liquidación provisional, al socaire de los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT. La respuesta al interrogante fue la siguiente:

> «[…] *abierto un periodo de interrupción justificada por la Inspección, al amparo del art. 103.a) del RGIT, por la petición de información dirigida a las autoridades fiscales de otro Estado,* ***no puede la Inspección, sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla el citado precepto****, dictar una liquidación provisional, toda vez que no concurre el presupuesto de que la "comprobación con carácter definitivo no hubiere sido posible" que prevén los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT*»

Por su parte, la Sentencia 1570/2022 (Rec. 1393/2021), de 25 de noviembre de 2022, se pronuncia al respecto de la siguiente cuestión:

> «Determinar si la garantía prestada por el deudor principal es trasladable a los responsables solidarios, de forma que estos puedan obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa, con la sola invocación de que el deudor principal prestó la correspondiente garantía para responder del pago de la deuda tributaria; o si, por el contrario, la Administración puede exigir la garantía a todos y cada uno de los responsables solidarios, de manera que las medidas acordadas respecto del deudor principal no resulten extrapolables a los responsables solidarios»

Dejando a un lado el supuesto en que la garantía prestada por el deudor principal no fuese suficiente, la sentencia resuelve en los siguientes términos:

> «[…] *la garantía prestada por el deudor principal es trasladable a los responsables solidarios, de forma que estos puedan obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa, con la sola invocación de que el deudor principal prestó la correspondiente garantía para responder del pago de la deuda tributaria*».

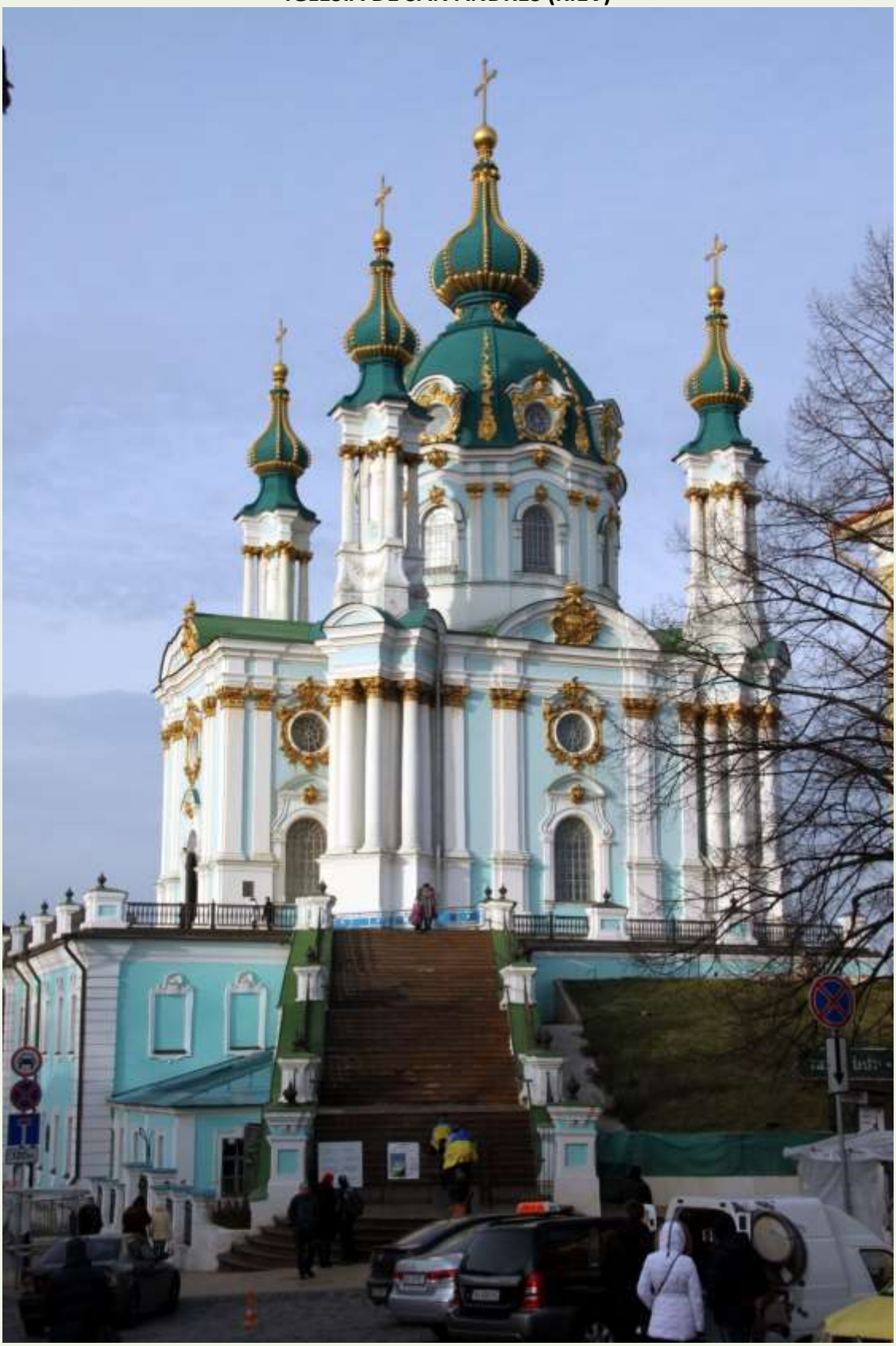
Finalizaremos los presentes comentarios, volviendo al principio, a referirnos al malhadado «Ejecutivo-Legislador», cuya actividad en el último mes del año 2022 ha sido acelerada, como si el mundo estuviera a punto de desaparecer, frenética, con un evidente propósito: «**limpiar la mesa de papeles**» y así poder prestar en el año 2023 la máxima atención posible al despliegue de las compañas electorales que se avecinan y a la Presidencia del Consejo de la Unión Europea, que tras ser desempeñada por Suecia en el primer semestre de 2023, en el segundo será asumida por el Reino de España.

El Boletín Oficial del Estado correspondiente al citado mes de diciembre, ha incluido en sus páginas, por lo que respecta tan solo al ámbito tributario, diez Leyes ordinarias (más una Ley Orgánica y un Real Decreto-Ley) y entre las que se encuentran la «malnacida» Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023, las creadoras de nuevos tributos, y las no menos trascendentes modificadoras del régimen de cesión de tributos. Si a las leyes citadas, unimos las publicadas y entradas en vigor en otros ámbitos, creemos que no puede considerarse desacertado el calificar, como antes hiciéramos, la actividad legislativa de referencia como frenética.

En el número 20 de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO encontrará el lector/a de las presentes líneas el análisis detallado de las mencionadas modificaciones normativas, en particular de la Ley 31/2022, de Presupuestos Generales del Estado para 2023. Y a propósito de la citada Ley (malnacida) y del malhadado «Ejecutivo-Legislador» se nos viene a la mente aquellas palabras que W. Shakespeare pusiera en boca de Ricardo III:

> «¡***Qué decir! El mundo va tan mal que un pájaro caza donde un águila no osaría posarse. Desde que los donnadies se han vuelto caballeros, más de un caballero se ha vuelto un donnadie»***.

**IGLESIA DE SAN ANDRÉS (KIEV)**



**Iglesia de San Andrés (Kiev)**

Autor: Wadco2

Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International

# SUMARIO (desglosado)

## Información FISCAL

### Número 19 / DICIEMBRE 2022


Pág.

**PRESENTACIÓN** ..... 3

| «UCRANIA - antes y después» - Índice de imágenes… |
|---|
| **Índice de imágenes:** |
| *01. Teatro dramático de Mariupol* ..... *portada* |
| *02. Iglesia de San Andrés (Kiev)* ..... *16* |
| *03. Administración Regional (Járkov)* ..... *108* |
| *04. Catedral de Santa Sofía (Kiev)* ..... *204b* |
| *05. Imagen nocturna de Ucrania* ..... *230b* |

**SUMARIO (con resúmenes)** ..... 17

**I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL):** ..... 45

**1. OCTUBRE, 2022** ..... 45

**1.1 Normas publicadas (Analizadas)**: ..... 45

- 1ª Ley 22/2022, de 19 de octubre por la que se modifica la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. BOE 22/2022, de 20 de octubre) ..... 45
  Disposición 17101 del BOE núm. 252 de 2022
- 2ª Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre, por el que se aprueban medidas de refuerzo de la protección de los consumidores de energía y de contribución a la reducción del consumo de gas natural en aplicación del «Plan + seguridad para tu energía (+SE)», así como medidas en materia de retribuciones del personal al servicio del sector público y de protección de las personas trabajadoras agrarias eventuales afectadas por la sequía (BOE 251/2022, de 19 de octubre) ..... 89
  Disposición 17040 del BOE núm. 251 de 2022

**1.2 Normas publicadas (Reseña)**: ..... 100

**2. NOVIEMBRE, 2022** ..... 100

**2.1 Normas publicadas (Analizadas)**: ..... 100

- Real Decreto-ley 19/2022, de 22 de noviembre, por el que se establece un Código de Buenas Prácticas para aliviar la subida de los tipos de interés en préstamos hipotecarios sobre vivienda habitual, se modifica el Real decreto Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores

hipotecarios sin recursos, y se adoptan otras medidas estructurales para la mejora del mercado de préstamos hipotecarios (B0E 281/2022, de 23 de noviembre)..... 100
Disposición 19403 del BOE núm. 281 de 2022
**2.2 Normas publicadas (Reseña)**: ..... 101



**II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL):** ..... 103
**1. OCTUBRE 2022** ..... 103
**Normas publicadas** (Reseña) ..... 103
A) CCAA (Régimen Común) ..... 103
B) CCAA (Régimen Foral) ..... 104
**2. NOVIEMBRE 2022** ..... 105
**Normas publicadas** (Reseña) ..... 105
A) CCAA (Régimen Común) ..... 105
B) CCAA (Régimen Foral) ..... 106



**III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TS):** ..... 109
**III.1. OCTUBRE, 2022** ..... 109
A) SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) ..... 109
**Ley General Tributara** ..... 109
▪ LGT SENTENCIA 1322/2022 [18.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5517/2020). Ponente: José Antonio Montero Fernández. ..... 109
RESUMEN: Notificación edictal. Notificación realizada por el servicio de correos sin cumplimentar en forma el aviso de llegada. Legislación aplicable: es de aplicación el RD 1829/1999 cuando la Administración acude para hacer la notificación al servicio de correos. El aviso de llegada es un requisito fundamental cuyo incumplimiento desplaza a la Administración el deber de probar haber llegado a conocimiento del contribuyente el acto.
**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** ..... 116
▪ IRPF SENTENCIA 1269/2022 [10.102022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5110/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde ..... 116
RESUMEN: Tributación en el IRPF de la disolución de la comunidad de bienes o extinción del condominio. Se disuelve la situación de copropiedad sobre un inmueble, adjudicándoselo a uno de los copropietarios y

compensando al otro en metálico. La compensación percibida por un comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio, comportará para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, cuando exista una actualización del valor de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y esa diferencia de valor sea positiva.

➡ **Impuesto sobre Sociedades** ..... 121

▪ IS. SENTENCIA 1377/2022 [26.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4794/2020). Ponente: José Antonio Montero Fernández. ..... 121

RESUMEN: Impuesto sobre sociedades. Cuestiones fácticas.

➡ **Impuesto sobre el Valor Añadido**..... 126

▪ IVA. SENTENCIA 1384/2022 [27.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5341/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero ..... 126

RESUMEN: Art. 20. Uno.23º a) LIVA. El arrendamiento del aprovechamiento cinegético de terreno no está incluido en la referida exención. Estimación.

➡ **Impuestos especiales**..... 131

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte

▪ IEDMT SENTENCIA 1261/2022 [06.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6566/2020). Ponente: José Antonio Montero Fernández. ... 131

RESUMEN: Art.º 66.4 de la Ley 39/1992, Impuesto Especial sobre Determinados medios de Transporte. La falta de desarrollo reglamentario para establecer el procedimiento para el previo reconocimiento exigido legalmente, determina el derecho del contribuyente a obtener el derecho a la reducción de la base imponible; sin que la OM de 2 de abril de 2001 supla el exigido desarrollo reglamentario.

➡ **Impuesto sobre Bienes Inmuebles** ..... 135

▪ IBI. SENTENCIA 1241/2022 [04.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3075/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero ..... 135

RESUMEN: IBI. Exención del artículo 15.1 de la Ley 49/2002 sobre el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos. Remisión a la jurisprudencia de esta Sala. Estimación.

B) SENTENCIAS (Reseñas)..... 137

➡ **Ley General Tributara** ..... 137

▪ LGT 1ª. SENTENCIA 1237/2022 [04.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5518/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde ..... 137

RESUMEN: Sanción tributaria. Criterio de graduación consistente en la comisión repetida de infracciones tributarias, previsto en el art. 187.1.a) de la LGT. La firmeza en vía administrativa de una sanción tributaria a los efectos de aplicar, en una infracción posterior, el criterio de reincidencia del art. 187.1.a) LGT, debe ser el transcurso del plazo establecido en el art 240 LGT para considerar desestimada la reclamación por silencio administrativo.

▪ LGT 2ª. SENTENCIA 1280/2022 [13.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6385/2020). Ponente: Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda ..... 138

RESUMEN: A los efectos del apartado 5 del artículo 27 LGT, cuando el obligado tributario hubiera ingresado el total importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea, se aplica la reducción del 25% sobre el recargo por declaración extemporánea, siempre que el 75% del recargo hubiera sido ingresado o hubiera sido aplazado o fraccionado con garantía de aval o certificado de seguro de caución, dentro de los plazos legalmente establecidos.

▪ LGT 3ª. SENTENCIA 1308/2022 [14.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6321/2020), Ponente: Francisco José Navarro Sanchís..... 139

RESUMEN: RESUMEN: Responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) LGT. Prescripción. Interpretación del artículo 67.2 LGT, en su versión primitiva. El dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios incursos en la causa legal del art. 42.2 LGT -expresión legal que comprende el plazo para declarar la responsabilidad solidaria- comienza a computar desde el momento en que ocurran los hechos que constituyan el presupuesto de tal responsabilidad, esto es, desde que los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar, con independencia del momento en que tenga lugar la declaración relativa a la obligación principal de la que aquella es subordinada

**➡ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** ..... 140

▪ IRPF. SENTENCIA 1368/2022 [25.10.2022] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6568/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís ..... 140

RESUMEN: Tributación de la compensación percibida por un comunero a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio. Ganancia patrimonial sujeta al IRPF

**➡ Impuestos especiales. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte** ..... 140

▪ IEDMT SENTENCIA 1391/2022 [28.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5364/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda ... 140

RESUMEN: Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Desestimación.

**➡ Tasas** ..... 141

▪ TASAS 1ª. SENTENCIA 1385/2022 [27.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5681/2020) Ponente: Rafael Toledano Cantero ..... 141

RESUMEN Tasa por aprovechamiento especial del dominio público local con expendedores automáticos o manuales, con acceso directo desde la vía pública.

▪ TASAS 2ª. SENTENCIA 1276/2022 [11.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6087/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís ..... 143

RESUMEN: Tasas locales. Compatibilidad entre los apartados a) y c) del artículo 24.1 TRLHL. Reiterada doctrina de la Sala. Esa compatibilidad y posibilidad de gravamen conjunto viene dada por la diferente naturaleza

de la utilización del demanio local y, en particular, porque la tasa del apartado c) está restringida a los casos en que, para la prestación de determinados servicios indicados en el precepto, se ocupen el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, no cualesquiera otros bienes de dominio público locales, como es el caso

**III.2. NOVIEMBRE, 2022** ..... 144

A) SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) ..... 144

**Ley General Tributara** ..... 144

- LGT 1ª. SENTENCIA 1477/2022 [14.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5899/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde ..... 144

RESUMEN: Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas, ejercicios 2010 a 2013.Liquidación provisional. La imposibilidad de comprobar con carácter definitivo elementos de la obligación tributaria, causa que habilita el dictado de una liquidación provisional, ha de ser una imposibilidad objetiva, desvinculada de cualquier idea de culpabilidad y realmente concurrente como tal. Abierto un periodo de interrupción justificada por la Inspección, al amparo del art. 103.a) del RGIT, por la petición de información dirigida a las autoridades fiscales de otro Estado, no puede la Inspección, sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla el citado precepto, dictar una liquidación provisional, toda vez que no concurre el presupuesto de que la "comprobación con carácter definitivo no hubiere sido posible" que prevén los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT.

- LGT 2ª. SENTENCIA 1570/2022 [25.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 1393/2021). Ponente: José Antonio Montero Fernández ... 146

RESUMEN: El art. 124 de RGR no es aplicable cuando la relación no es entre los responsables. La garantía prestada por el deudor principal es trasladable a los responsables solidarios, de forma que estos puedan obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa, siempre que la misma cubra toda la deuda tributaria.

**Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** ..... 150

- ISD. SENTENCIA 1424/2022 [02.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5539/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde . 150

RESUMEN: La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea establecida en su sentencia de 3 de septiembre de 2014 (C-127/12) se aplica a ciudadanos que no sean residentes en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, como aquí sucede, ya que el artículo 63 del TFUE, en materia de libre circulación de capitales -título o rúbrica que, conforme a la reiterada jurisprudencia de la Unión, engloba la sucesión hereditaria-, prohíbe las diferencias de trato fiscal en las sucesiones o donaciones -particularmente respecto de bienes inmuebles ubicados en España- en función de la residencia de los causantes o los causahabientes. No es admisible que, pese a la situación en el territorio de una comunidad autónoma de los bienes heredados, la cual prevea beneficios fiscales en el ámbito objetivo de la regulación complementaria autorizada en las normas de cesión del impuesto, no

pueda gozar de tales beneficios el heredero o sucesor mortis causa, exclusivamente por razones de no residencia en un Estado miembro de la Unión europea o del EEE.2. La Administración no solo no estaba facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declare que el Derecho de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación, sino que debió de abstenerse de realizar cualquier acto de ejecución.3. El contribuyente, al hilo de la impugnación de un acto de ejecución, puede solicitar nuevamente la revisión de una liquidación firme cuando la inicial solicitud de nulidad fue inadmitida a trámite por la Administración.

➡ **Impuesto sobre Sociedades** ..... 153

▪ IS SENTENCIA 1475/2022 [14.11.2020]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7910/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde ..... 153

RESUMEN: Impuesto sobre sobre sociedades, ejercicios 2006 a 2008. Cálculo de la deducción por doble imposición internacional. Procede tomar el resultado de explotación de la entidad como referencia para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades. Cuando el impuesto satisfecho en el extranjero no haya dado lugar a la práctica de la deducción por doble imposición internacional, sí cabe revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible, lo que equivale a la posibilidad de deducir como gasto el impuesto satisfecho en el extranjero.

➡ **Impuesto sobre el Valor Añadido**..... 155

▪ IVA. SENTENCIA 1476/2022 [14.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1847/2021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde . 155

RESUMEN: Impuesto sobre el Valor Añadido. Devengo del IVA por los servicios prestados por los administradores concursales. El devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios prestados por los administradores concursales se produce al finalizar cada una de las fases del proceso concursal, toda vez que es posible diferenciar distintas fases determinadas legalmente, con servicios individualizados y singularizados en cada una de las fases, sin perjuicio de que se relacionen entre sí, produciéndose el devengo del impuesto con la finalización de cada fase del procedimiento.

➡ **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**..... 157

▪ ITP-AJD. SENTENCIA 1495/2022 [16.11.2020]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7987/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís..... 157

RESUMEN: Impuesto sobre actos jurídicos documentados. Ejercicio anticipado del derecho de opción de compra en un arrendamiento financiero. La base imponible del impuesto en la celebración de una escritura pública en la que se ejerce el derecho de opción que comporte la cancelación anticipada del arrendamiento financiero, es el valor declarado, coincidente con el precio previsto en el contrato para el ejercicio de la

opción de compra. A tal efecto, se ha de incluir no solo el valor residual del bien transmitido, sino las cuotas pendientes de amortizar.

➡ **Tasas** ..... 162

▪ TAS. SENTENCIA 1478/2022 [15.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7608/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís ..... 162

RESUMEN: Anulación de ordenanza fiscal del Ayuntamiento de Chiclana de la Frontera (Cádiz) de alcantarillado y suministro de agua. Interpretación del artículo 19.2 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas locales, conforme al cual "salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada".

B) SENTENCIAS (Reseñas) ..... 167

➡ **Ley General Tributara** ..... 167

▪LGT. 1ª SENTENCIA 1426/2022 [03.11.2022]. Tribunal Supremo, Sec. 2ª (Rec. 6081/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda ..... 167

RESUMEN: Los eventuales efectos preclusivos que pudieran proyectar unas actuaciones tributarias previas sobre otras posteriores conforman un derecho del contribuyente frente a la Administración y, correlativamente, el deber de esta de proveer a su garantía. Cuándo no se haya ejercitado ese derecho ante la Administración tributaria, corresponde al reclamante en la vía económico-administrativa y al recurrente en la vía jurisdiccional, la carga de acreditar el alcance material tanto de un previo procedimiento de comprobación e investigación de carácter parcial, como de una previa solicitud de rectificación de su autoliquidación relativa a un determinado elemento de la obligación tributaria en relación a un concepto y periodo impositivo concretos, de cara a oponer los efectos preclusivos de tales actuaciones, frente a un posterior procedimiento de regularización de carácter general, en particular, para determinar si en el procedimiento posterior se aplican elementos tributarios del procedimiento inicial.

▪ LGT 2ª. SENTENCIA 1438/2022 [07.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5632/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero ..... 168

RESUMEN: Acto administrativo sancionador dictado en sustitución de un anterior acto sancionador firme que ha sido anulado por la propia Administración. Posibilidad de interponer reclamación o recurso frente al nuevo acto.

▪ LGT 3ª. SENTENCIA 1550/2022 [22.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5982/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero ..... 170

RESUMEN: La resolución de un órgano económico-administrativo, que anula los actos tributarios cuestionados para ordenar la retroacción de las actuaciones con la finalidad de que la Administración tributaria proceda a la correcta valoración de determinadas participaciones y bienes, es susceptible de recurso contencioso-administrativo cuando dicha retroacción no fue solicitada, ni directa ni subsidiariamente, por el reclamante. Vulneración de lo dispuesto en el art. 249 LGT, arts. 19.1 y 25.1 LJCA y art. 24.1 CE. Estimación.

➡ **Impuesto sobre Sociedades** ..... 171

▪ IS 1ª. SENTENCIA 1481/2022 [15.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2430/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda ... 171

RESUMEN: A efectos de considerar el "análogo carácter" con los organismos autónomos del Estado, que el artículo 9.1.b) del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (actual art 9.1 b LIS) exige apreciar en las entidades de derecho público de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales para que puedan beneficiarse de la exención del Impuesto de Sociedades, debe analizarse comparativamente su naturaleza y composición; el régimen jurídico de sus actos y las funciones que le atribuyan sus estatutos o normativa de creación, con el fin de constatar que tengan una finalidad prestacional, dirigida a satisfacer y garantizar el interés general sin ánimo de lucro. A la vista de tales parámetros, una entidad de derecho público como el Consorci Parc de Recerca Biomèdica de Barcelona, reviste un análogo carácter a los Organismos autónomos del Estado a los efectos de la exención en el Impuesto sobre Sociedades prevista en el artículo 9.1.b) del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

▪ IS 2ª. SENTENCIA 1488/2022 [15.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3718/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda ... 172

RESUMEN: A efectos del impuesto sobre sociedades, en supuestos de rendimientos sujetos a retención, en particular, unos rendimientos financieros derivados de operaciones vinculadas, conforme al art. 17.3 TRLIS (vigente artículo 19.3 LIS), para proceder a la aplicación de la deducción se precisa la existencia de un flujo monetario, esto es, el pago de los expresados rendimientos. Ante el impago de estos y a los expresados efectos no puede considerarse que se haya producido retención alguna sin que, en consecuencia, proceda la deducción.

➡ **Catastro inmobiliario**..... 173

▪ CI 1ª. SENTENCIA 1452/2022 (10.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2112/2021) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís..... 173

RESUMEN: Catastro inmobiliario. Impugnación de la valoración catastral amparada en haberse declarado, en sentencia firme, que los inmuebles sobre los que se giró el tributo tienen naturaleza rústica, no urbana. La dualidad "gestión catastral/tributaria" que funda nuestro sistema legal, no impide que, en la impugnación de liquidaciones de IBI, o de la valoración catastral, cuando concurren circunstancias sobrevenidas, como la modificación por sentencia firme de la clasificación urbanística del suelo, el sujeto pasivo pueda discutir la valoración catastral, base imponible del impuesto, incluso en los casos en los que tal valoración catastral ha ganado firmeza en vía administrativa. Principio de buena administración.

▪ CI 2ª. SENTENCIA 1517/2022 [17.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2312/2021) Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda ... 174

RESUMEN: Determinar si el artículo 7.2 TRLCI permite considerar como suelo urbano, a efectos catastrales, un terreno que en el planeamiento general figura como suelo urbano no consolidado, que se encuentra pendiente de la aprobación de un instrumento de planeamiento de desarrollo que contenga la ordenación pormenorizada de los parámetros para su desarrollo urbanístico y carece de los rasgos físicos que son

propios del suelo en situación básica de urbanizado, o si, por el contrario, debe ser excluido de tal consideración. No ha lugar al recurso

▪ CI. 3ª. SENTENCIA 1505/2022 [16.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7938/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda ... 175

RESUMEN: La alteración de descripción catastral, adoptada en un procedimiento de subsanación de discrepancias y de rectificación del art. 18.1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario se proyecta sobre situaciones y hechos anteriores al acto que le pone fin, careciendo, en consecuencia, de efecto retroactivo, al margen de las circunstancias concurrentes.



**IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:** .. 177

**OCTUBRE-NOVIEMBRE, 2022** ..... 177

A) OCTUBRE, 2022 ..... 177

I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) ..... 177

❖ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) ..... 177

▪ **IVA. STJUE. Asunto C-293/21. Sala Décima. ST.06.10.2022** ..... 177

«Procedimiento Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE - Deducciones del IVA soportado - Bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para la creación de bienes de inversión - Artículos 184 a 187 - Regularización de las deducciones - Obligación de regularizar las deducciones del IVA en caso de que ese sujeto pasivo se declara en liquidación y se lo dé de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Deben interpretarse los artículos 184 a 187 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que un sujeto pasivo está obligado a regularizar deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que grava la adquisición de bienes y servicios para la fabricación de bienes de inversión en el caso de que ya no se tenga la intención de utilizar dichos bienes de inversión en actividades económicas imponibles porque el titular (socio único) del sujeto pasivo decida proceder a su liquidación y tal sujeto pasivo presente una solicitud de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA, o, por el contrario, en el sentido de que no está obligado a ello?

¿Inciden en la respuesta a tal cuestión los motivos por los que se ha decidido proceder a la liquidación del sujeto pasivo, esto es, el hecho de que la decisión de proceder a su liquidación se haya adoptado como consecuencia de las crecientes pérdidas, la falta de pedidos y las dudas del socio único acerca de la rentabilidad de la actividad económica prevista (proyectada)?»

II. SENTENCIAS (Reseñas) ..... 187

❖ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) ..... 187

- **IVA. 1ª STJUE. Asunto C-250/2021. Sala Cuarta. ST. 6.01.2022.** ..... 187

  «Procedimiento prejudicial – Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE - Prestación de servicios realizada a título oneroso - Exenciones - Artículo 135,apartado 1, letra b) - Concesión de créditos - Contrato de subparticipación»

  → Cuestiones [prejudiciales] planteadas

  «¿Debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra b), de la [Directiva del IVA] en el sentido de que la exención que dicha disposición prevé para las operaciones de concesión y negociación de créditos, así como de gestión de créditos, es aplicable al [contrato] de subparticipación descrito en el procedimiento principal?»

- **IVA. STJUE 2ª. Asunto C-1/21. Sala Séptima. ST. 13.10.2022**..... 188

  «Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE -Artículo 273 - Medidas dirigidas a garantizar la correcta recaudación del IVA - Artículo 325 TFUE, apartado 1 - Obligación de luchar contra las actividades ilícitas que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea - Deudas en concepto de IVA de una persona jurídica que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto - Normativa nacional que establece la responsabilidad solidaria del administrador de la persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo - Actos de disposición realizados de forma desleal por el administrador - Disminución del patrimonio de la persona jurídica que conduce a la insolvencia - Impago de los importes de IVA adeudados por la persona jurídica en los plazos establecidos - Intereses de demora - Proporcionalidad»

  → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

  «1) ¿Debe interpretarse el artículo 9 del [Convenio PIF], en relación con el artículo 273 de la Directiva [del IVA], en el sentido de que no se opone a un instrumento jurídico nacional como el previsto en el artículo 19, apartado 2, del [DOPK], en el ámbito armonizado del IVA, cuya aplicación implica la subsiguiente responsabilidad solidaria de una persona física que no es sujeto pasivo del IVA, pero cuyo comportamiento desleal dio lugar al impago del IVA por parte de la persona jurídica deudora del impuesto?

  2) ¿Tampoco se opone la interpretación de estas disposiciones y la aplicación del principio de proporcionalidad al instrumento jurídico nacional establecido en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, respecto de los intereses sobre el IVA no ingresado en plazo por el sujeto pasivo?

  3) ¿Es contrario al principio de proporcionalidad el instrumento jurídico nacional establecido en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, en el supuesto de que el retraso en el pago del IVA que dio lugar al devengo de intereses por la deuda de dicho impuesto no resulte del comportamiento de la persona física que no es sujeto pasivo, sino del comportamiento de otra persona o de la realización de circunstancias objetivas?»

- **IVA. STJUE 3ª. Asunto C -397/21. Sala Séptima. ST.13.102022**..... 189

«Procedimiento prejudicial - Armonización de las legislaciones fiscales - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Ventas no sujetas al IVA - IVA facturado y pagado indebidamente - Liquidación del proveedor - Denegación de la devolución por la autoridad tributaria al destinatario del IVA indebidamente pagado - Principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de no discriminación»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, a la luz de sus principios generales, en particular los principios de efectividad y de neutralidad fiscal, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional y a la práctica nacional basada en ella en virtud de las cuales, cuando un sujeto pasivo del IVA emite por error una factura con IVA respecto de una entrega exenta de IVA e ingresa este impuesto en la Hacienda Pública de una manera acreditable, y el destinatario de la factura paga ese IVA al emisor que lo ha facturado, la autoridad tributaria nacional no devuelve ese IVA ni al emisor ni al destinatario de la factura?

2) En caso de respuesta afirmativa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la primera cuestión prejudicial, ¿deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, a la luz de sus principios generales, en particular los principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de no discriminación, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, en el supuesto descrito en la cuestión anterior, no permite en absoluto al destinatario de la factura dirigirse directamente a la autoridad tributaria nacional para solicitar la devolución del IVA, o solo lo permite cuando resulte imposible o sea excesivamente difícil reclamar el importe de IVA en cuestión por otra vía de Derecho civil, especialmente cuando entretanto se haya producido la liquidación del emisor de la factura?

3) En caso de que la respuesta a la cuestión prejudicial anterior sea afirmativa, ¿está obligada en ese supuesto la autoridad tributaria nacional a pagar intereses sobre el IVA a devolver? En caso de existir esta obligación, ¿qué período de tiempo abarca? ¿Está sujeta esta obligación a las normas generales de devolución del IVA?»

- **IVA. STJUE 4 ª. Asunto C-641/21. Sala Octava. ST.27.10.2022**..... 191

«Procedimiento Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 44 - Lugar de conexión a efectos fiscales -Transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero - Destinatario implicado en un fraude en el IVA en el marco de una cadena de operaciones - Sujeto pasivo que conocía o debía haber conocido la existencia de dicho fraude»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Debe interpretarse la [Directiva del IVA] en el sentido de que las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales deben considerar situado en territorio nacional el lugar de una prestación de servicios que formalmente, según el Derecho escrito, se sitúa en el otro Estado miembro en el que se encuentra la sede del destinatario, si el sujeto pasivo nacional que presta el servicio debería haber sabido que con el servicio prestado participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido en el marco de una cadena de prestaciones?»

❖ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS) ..... 191

- **IS. STJUE 1 ª. Asunto C-295/21. Sala Octava. ST.20.10.2022** ..... 191

  «Procedimiento Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes - Directiva 90/435/CEE - Artículo 4, apartado 1 - Exención en favor de una sociedad matriz de los dividendos abonados por su filial - Traslado de excedentes de renta gravada con carácter definitivo a ejercicios fiscales posteriores - Absorción de una sociedad que dispone de excedentes de renta gravada con carácter definitivo por otra sociedad - Normativa nacional que limita la transmisión de esos excedentes a la sociedad absorbente»

  → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

  «¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 1, de la Directiva [90/435], en su caso en relación con las disposiciones de las Directivas [78/855] y [82/891], en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que los beneficios distribuidos a los que se refiere la primera Directiva se integren en la base imponible de la sociedad beneficiaria de los dividendos para después deducir hasta un 95 % de su importe y que, en su caso, se trasladen a ejercicios fiscales posteriores, pero que, a falta de una disposición específica que prevea, en el marco de una operación de reestructuración societaria, que las deducciones trasladadas por la sociedad transmitente se transmitan íntegramente a la sociedad beneficiaria, tiene como consecuencia que los beneficios en cuestión son gravados indirectamente con ocasión de tal operación debido a la aplicación de una disposición que limita la transmisión de dichas deducciones en proporción a la parte que representa el activo neto fiscal antes de la operación de los elementos absorbidos de la sociedad transmitente sobre el total, también antes de la operación, del activo neto fiscal de la sociedad absorbente y del valor fiscal neto de los elementos absorbidos?»

- **IS. STJUE 2 ª. Asunto C-431/201. Sala Novena. ST.13.10.2022** ..... 192

  «Procedimiento prejudicial - Libertad de establecimiento y libre prestación de servicios - Impuesto sobre sociedades - Determinación de la renta imponible de las sociedades - Operaciones con elemento extranjero - Obligación de documentación tributaria sobre relaciones comerciales entre personas que tienen vínculos de interdependencia - Estimación de la renta imponible y liquidación de recargo con carácter sancionador»

  → CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

  «¿Deben interpretarse los artículos 43 CE y 49 TFUE, que garantizan la libertad de establecimiento (o los artículos 49 CE y 56 TFUE, que garantizan la libre prestación de servicios), en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece que, en relación con hechos referentes a operaciones que presentan elementos internacionales, el contribuyente está obligado a generar registros relativos a la naturaleza y al contenido de sus relaciones comerciales con personas vinculadas, que incluyan también las bases económicas y jurídicas de los acuerdos sobre precios y otras condiciones comerciales con las personas vinculadas, acuerdos que deben respetar el principio de plena competencia, y conforme a la cual, en caso de que un contribuyente, habiendo sido requerido por la Administración tributaria,

no presente los registros o cuando los registros presentados sean en esencia inservibles, no solo se presumirá iuris tantum que sus ingresos imponibles en territorio nacional, para cuya determinación sirven los registros, son superiores a los ingresos que declaró y, en caso de que en esos supuestos la autoridad tributaria deba realizar una estimación de los ingresos y estos solo puedan determinarse dentro de un marco concreto -en particular, únicamente con base en horquillas de precios-, se podrá agotar dicho marco en perjuicio del contribuyente, sino que además deberá liquidarse un recargo que equivaldrá como mínimo al 5 % y como máximo al 10 % de la cuantía adicional determinada de los ingresos, pero que ascenderá como mínimo a 5 000 euros, y, en caso de presentación extemporánea de registros no inservibles, hasta a 1 000 000 euros, pero al menos 100 euros por cada día completo que se exceda del plazo, debiendo omitirse la liquidación del recargo solo si el incumplimiento de las obligaciones de registro parece excusable o si la culpa es leve?»

- **IS. STJUE 3ª. Asunto C-433/2021 y C-434/21. Sala Octava. ST.06.10.2022** ..... 194

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad directa - Libertad de establecimiento - Impuesto sobre Sociedades - Régimen fiscal antielusión de las sociedades instrumentales - Determinación de la renta imponible sobre la base de unos ingresos mínimos presuntos - Exclusión del ámbito de aplicación de dicho régimen fiscal de las sociedades y entidades que cotizan en los mercados regulados nacionales

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Se oponen los artículos 18 TFUE (anteriormente artículo 12 TCE) y 49 TFUE (anteriormente artículo 43 TCE) a una normativa nacional que, como el artículo 30, apartado 1, punto 5, de la [Ley n.º 724/1994], en su versión aplicable ratione temporis, anterior a las modificaciones introducidas por la [Ley n.º 296/2006], excluya del régimen fiscal antielusión para las sociedades instrumentales -basado en la fijación de estándares mínimos de ingresos ordinarios y otros ingresos, en función del valor de determinados activos empresariales, que en caso de no alcanzarse se consideran un indicio sintomático del carácter no operativo de la sociedad que conlleva la determinación de las rentas imponibles por vía de presunción- únicamente a las sociedades y entidades cuyos valores se negocien en mercados regulados italianos y no excluya de dicho régimen a las sociedades y entidades cuyos valores se negocien en mercados regulados extranjeros ni a las sociedades que controlen tales sociedades y entidades cotizadas o sean controladas por estas, aun cuando sea indirectamente?»

B) NOVIEMBRE,2022 ..... 194

I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)..... 194

❖ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) ..... 194

- **IVA - STJUE - Asunto C-596-21. Sala. Quinta ST.24.11.2022**..... 194

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE — Artículos 167 y 168 - Derecho a la deducción del IVA soportado - Principio general de prohibición del fraude - Cadena de entregas - Denegación del derecho a deducción en caso de

fraude - Sujeto pasivo - Segundo adquirente de un bien - Fraude que afecta a parte de la cuota del IVA devengado en la primera adquisición - Alcance de la denegación del derecho a deducción»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del impuesto soportado correspondiente a la adquisición debido a que debía saber que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial: ¿está la denegación al segundo adquirente limitada cuantitativamente al perjuicio fiscal causado por el fraude?

3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial: ¿se calcula el perjuicio fiscal

a) comparando el impuesto legalmente devengado en la cadena de prestaciones con el impuesto efectivamente liquidado;

b) comparando el impuesto legalmente devengado en la cadena de prestaciones con el impuesto efectivamente satisfecho, o

c) de qué otro modo?»

II. SENTENCIAS (Reseñas) ..... 202

❖ Impuesto sobre el Valor Añadido ..... 202

▪ **IVA. 1ª STJUE. Asunto C-458/21. Sala Octava. ST.24.11.2022**..... 202

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad -Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE - Artículo 132, apartado 1, letra c) - Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general -Asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias - Servicio utilizado por una compañía de seguros para comprobar la exactitud del diagnóstico de una enfermedad grave y determinar y prestar la mejor asistencia y los mejores tratamientos posibles en el extranjero»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Debe interpretarse el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA] en el sentido de que está exento del IVA un servicio que utiliza [una compañía de seguros] destinado a:

- verificar la exactitud del diagnóstico de una enfermedad grave diagnosticada al particular asegurado, y

- buscar los mejores servicios sanitarios disponibles con vistas a la curación del particular asegurado, y

- en caso de que entre en la cobertura de la póliza de seguro y de que el asegurado lo solicite, encargarse de que se preste el tratamiento sanitario en el extranjero?»

▪ **IVA. 2ª STJUE. Asunto C -607/20. Sala Primera. ST.17.11.2022** ..... 203

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE - Artículo 26, apartado 1, letra b) - Prestaciones de servicios a título gratuito -Entrega gratuita de vales de

compra al personal de la empresa del sujeto pasivo en el marco de un plan de reconocimiento y gratificación - Operaciones asimiladas a prestaciones de servicios a título oneroso - Alcance - Principio de neutralidad fiscal»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Es la emisión de vales de comercios minoristas por parte de un sujeto pasivo para entregarlos a sus empleados en el ámbito de un programa de reconocimiento de su eficiencia una prestación de servicios efectuada "para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa" en el sentido del artículo 26, apartado 1, letra b), de la [Directiva del IVA]?

2) ¿Tiene alguna relevancia para la respuesta a la primera cuestión el hecho de que, mediante la emisión de vales de compra para los empleados, el sujeto pasivo persiga fines propios de su actividad empresarial?

3) ¿Tiene alguna relevancia para la respuesta a la primera cuestión el hecho de que los vales de compra estén destinados al uso personal de los empleados y que estos puedan utilizarlos para sus necesidades privadas?»

❖ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS) ..... 203

▪ **IS. STJUE. Asunto C-414/21. Sala Novena. ST.10.11.2022** ..... 203

«Procedimiento prejudicial - Traslado del domicilio social de una sociedad a un Estado miembro distinto del de su constitución - Reversión de depreciaciones contabilizadas antes del traslado - Exención - Comparabilidad de las situaciones»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«¿Vulnera la libertad de establecimiento garantizada en el artículo 49 TFUE una normativa nacional como la controvertida en el [litigio principal], en la medida en que da lugar a que una sociedad luxemburguesa -la cual, aun cuando contabiliza las depreciaciones de las acciones en Luxemburgo y, en principio, deduce ciertamente esas depreciaciones de su resultado fiscal, no puede deducirlas efectivamente de su resultado fiscal al existir una situación de pérdidas fiscales- quede sujeta a tributación, después de haber trasladado su domicilio social a Bélgica, por la reversión de dichas depreciaciones en Bélgica, a no ser que los incrementos de valor que subyacen a dicha reversión se consignen en una cuenta indisponible del pasivo, mientras que una sociedad belga que ha contabilizado depreciaciones del valor de las acciones en Bélgica no tributa por la reversión de dichas depreciaciones, siempre que estas no se hayan deducido previamente del resultado fiscal belga, sin que los incrementos de valor que subyacen a dicha reversión deban consignarse en una cuenta indisponible del pasivo?»



**V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA:** ..... 205
CONSULTAS VINCULANTES (SEPTIEMBRE-OCTUBRE/2022)
Dirección General de Tributos (MHFP)
I. **Septiembre, 2022** ..... 205
I.1. **Consultas vinculantes** (con inclusión de PARTICULARES) ..... 205
→ I.1.1. LEY GENERAL TRIBUTARIA..... 205
✅ **LGT 1ª. Consulta Vinculante V1922-22** (10.09.2022)..... 205
■ **El consultante expone que**: no ha obtenido resolución en un procedimiento iniciado a su instancia.
■ **El consultante pregunta**: ¿la falta de resolución en un procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos del artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado a instancia de parte, debe considerarse como silencio negativo o positivo?
✅ **LGT 2ª. Consulta Vinculante V1967-22** (15.09.2022)..... 205
■ **El consultante expone que**: ha recibido como pagador una diligencia de embargo de créditos.
■ **El consultante manifiesta que**: su relación con el obligado al pago es de carácter profesional por tratarse de su abogado y consultor jurídico. El citado abogado comunica al consultante la aplicación de los límites establecidos por el artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (apartados 1 y 2), por establecerlo así el artículo 607 apartado 6 de la misma ley.
■ **El consultante pregunta**:
¿Es de aplicación la escala sobre embargos de sueldos, salarios y pensiones a un embargo de créditos de naturaleza profesional antes explicada?
Segunda. ¿Es de aplicación la Ley de Enjuiciamiento Civil asimilando sueldos, salarios y pensiones a las actividades mercantiles y profesionales que mantienen con su abogado?
Tercera. En caso de aplicación de la escala, ¿deben aplicar la escala sobre la cantidad mensual que percibe el obligado al pago? Si hubiera que aplicarla sobre el total de los ingresos ¿Cómo, desde nuestra asociación, podemos conocer el volumen de ingresos mensuales de similar naturaleza para la correcta aplicación de la parte inembargable?
→ I.1.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)..... 207
✅ **IRPF 1ª. Consulta Vinculante V1940-22** (12.09.2022) ..... 207
■ **El consultante expone que**: ha tenido un hijo recientemente, sin que haya solicitado todavía la baja por paternidad.
■ **El consultante pregunta**: Si puede disfrutar de los beneficios fiscales por IRPF (la no retención), a pesar de no haber solicitado la baja por paternidad
✅ **IRPF 2ª. Consulta Vinculante V2048-22** (22.09.2022) ..... 208

■ **El consultante expone que**: es partícipe de un plan de pensiones con aportaciones anteriores a 2007.

■ **El consultante manifiesta que**: En 2017 se dicta el bloqueo judicial de sus bienes, incluido el plan de pensiones. En 2018 el consultante accede a su jubilación, sin poder disponer de su plan de pensiones como consecuencia del bloqueo judicial. El alzamiento del embargo sobre el plan de pensiones del consultante se acuerda en 2021, fecha a partir de la cual el consultante puede disponer del mismo.

■ **El consultante pregunta**: ¿Hay posibilidad de aplicar la reducción del 40 por ciento contemplada en el régimen transitorio?

✅ **IRPF 3ª. Consulta Vinculante V2094-22** (30.09.2022) ..... 209

■ **El consultante expone que**: adquirió su vivienda en junio de 2020. Debido a los ruidos provocados por un montacargas instalado en el parking del edificio, viene padeciendo problemas de salud que requieren tratamiento farmacológico.

■ **El consultante manifiesta que**: tiene la intención de transmitir la vivienda y destinar el importe a la adquisición de una nueva vivienda habitual por razón de los indicados problemas de salud.

■ **El consultante pregunta**: ¿es posible aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual a efectos del IRPF?

→ I.1.3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP) ..... 211

✅ **IP. Consulta Vinculante V1947-22** (10.09.2022)..... 211

■ **El consultante expone que**: residente fiscal en Alemania, es titular del cien por cien de las participaciones de la entidad "A", una sociedad holding alemana. La entidad "A" ostenta el cien por cien de las participaciones de la entidad "B", una sociedad holding alemana, y esta a su vez ostenta el cien por cien de las participaciones de la entidad "C", entidad alemana con número de identificación fiscal en España. La entidad "C" es propietaria de un inmueble de carácter residencial en Mallorca, el cual representa más del 50 por ciento de los activos de esta entidad.

■ **El consultante manifiesta que**: la entidad "A" es titular en su activo de otros elementos patrimoniales que hacen que las participaciones que ostenta en la entidad "B" supongan menos del 50 por ciento de los activos de la entidad. El activo de la entidad "B" está integrado única y exclusivamente por las participaciones en la entidad "C

■ **El consultante pregunta**: ¿es sujeto pasivo en España?

→ IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO ((IGFEI)..... 213

✅ **IGFEI 1ª. Consulta Vinculante V2083-22** (30.09.2022)..... 213

■ **La consultante expone que**: es una asociación que representa, promueve y defiende los intereses de las empresas de frío y sus tecnologías

■ **Cuestión:**

En relación con el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero la consultante plantea una serie de cuestiones relacionadas

con las modificaciones introducidas por la Disposición final primera de la Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública.

I.2. **Consultas vinculantes** (RESEÑAS) ..... 217

→ I.2.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)..... 217

✅ **IRPF 1ª. Consulta Vinculante V1899-22** (01.09.2022) ..... 217

- **El consultante expone que**: viene financiando la adquisición de vivienda mediante préstamo hipotecario otorgado en 2011, por el cual practica la deducción por inversión en vivienda habitual.
- **El consultante manifiesta que**: en 2022 tiene intención de sustituir el mencionado préstamo hipotecario mediante la contratación de un nuevo préstamo hipotecario con otra entidad financiera, con el mismo principal que resta por pagar del actual.
- **El consultante pregunta**: ¿tras realizar la sustitución, podrá mantener el derecho a practicar la deducción en los mismos términos en los que viene haciéndolo con el préstamo actual?

✅ **IRPF 2ª. Consulta Vinculante V2034-22** (21.09.2022) ..... 218

- **La consultante expone que**: se produce un cambio de empresa entre dos sociedades de un mismo grupo mercantil. que mantienen las mismas retenciones y condiciones de toda índole a sus empleados.
- **La consultante manifiesta que**: en el cambio se mantienen las mismas retenciones y condiciones de toda índole a sus empleados.
- **La consultante pregunta**: consecuencias de la existencia de más de un pagador a efectos de determinar la obligación de presentar la declaración del IRPF.

→ I.2.2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)..... 219

✅ **IVA 1ª. Consulta Vinculante V2039-22** (22.09.2022)..... 219

- **El consultante expone que**: ha suscrito un contrato con un equipo de fútbol chino al que va a prestar unos servicios de intermediación en la contratación de un jugador de fútbol español que se incorporará al equipo para desarrollar su actividad en la liga de fútbol china.
- **El consultante pregunta**: ¿los servicios prestados están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido?

✅ **IVA 2ª. Consulta Vinculante V1941-22** (12.09.2022)..... 219

- **La consultante expone que**: es una entidad mercantil que presta servicios de telecomunicaciones a consumidores finales y empresarios o profesionales y que, en supuestos de impagos por parte de sus clientes, inicia un procedimiento de cobro que se inicia con un intento de cobro mediante actuaciones propias que suele finalizar con la baja del servicio del cliente y su inclusión en un fichero de morosos.

  Posteriormente o en paralelo, la consultante intenta el cobro de la deuda pendiente mediante algunas Entidades de Gestión de Cobro y, si en un plazo de cinco años no se ha cobrado, se deja de encomendar

definitivamente la gestión de la misma a tales entidades. Finalmente, tras haber sido contabilizados como fallidos los créditos y haber finalizado las gestiones de cobro, la consultante remitirá una comunicación al cliente notificándole la consideración de su crédito como incobrable, el cese de las acciones de cobro y la extinción de la deuda.

■ **La consultante pregunta**: en las circunstancias señaladas, ¿procedería la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por la parte de los créditos definitivamente incobrables en virtud de lo dispuesto en el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992. Plazo para dicha modificación? Si dicha modificación, ¿podría dar lugar a un autoconsumo de servicios?

→ I.2.3. IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO (IGFEI) ..... 220

✅ **IGFEI Consulta Vinculante V2085-22** (20.09.2022) ..... 221

■ **El consultante expone que**: es una asociación que representa, promueve y defiende los intereses de las empresas de frío y sus tecnologías

■ **El consultante plantea**: una serie de cuestiones relacionadas con las modificaciones introducidas por la Disposición final primera de la Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública.

→ IMPUESTO ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE) ..... 221

✅ **IAE 1ª. Consulta Vinculante V1964-22** (15.09.2022) ..... 221

■ **El consultante expone que**: es profesor interino de la Consejería de Educación de Asturias y, además, es colegiado no ejerciente del Ilustre Colegio de Abogados de Lucena. Desea ejercer como abogado para la defensa de un asunto propio y para ello debe colegiarse como abogado ejerciente. El alta como ejerciente sería únicamente para la defensa de un asunto propio, no para el ejercicio de la profesión de abogado para terceros ni como actividad profesional.

■ **El consultante pregunta**: ¿Está obligado a darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas? ¿Está obligado a darse de alta como autónomo o a darse de alta en alguna mutua? ¿Es necesario que pida solicitud de compatibilidad?

✅ **IAE 2ª. Consulta Vinculante V1965-22** (15.09.2022) ..... 222

■ **La consultante expone que**: es funcionaria y quiere ejercer de preparadora de oposiciones por cuenta propia.

■ **La consultante pregunta**: ¿Debe darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas? En caso afirmativo, ¿qué epígrafe encajaría mejor con la actividad de preparación de oposiciones? Si en algún momento los ingresos por esta actividad superan el Salario Mínimo Interprofesional, ¿puede darse de alta como autónoma o podría seguir declarando los ingresos a través del IAE?

II. **OCTUBRE, 2022** ..... 223

II.1. **Consultas vinculantes** (con PARTICULARES) ..... 223
→ II.1.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF) ..... 223
✅ **IRPF. Consulta Vinculante V2151-22** (13.10.2022)..... 223

■ **El consultante expone que**: estaba en situación de desempleo e inscrito en la oficina de empleo correspondiente, cuando aceptó una oferta laboral y empezó a trabajar el día 1 de febrero de 2021.

■ **El consultante manifiesta que**: con motivo del COVID su empleador le dio la posibilidad de teletrabajar la mayor parte del tiempo, por lo que en su declaración de IRPF-2021 figura como lugar de residencia su anterior domicilio. En septiembre de 2022 su empleador le requiere que empiece a trabajar de forma presencial, por lo que trasladará su residencia con motivo de incorporarse físicamente a su lugar de trabajo.

■ **El consultante pregunta**: Si traslada su residencia en septiembre de 2022, ¿puede aplicar el incremento de gasto deducible por movilidad geográfica en su declaración de IRPF del ejercicio 2022?

→ II.1.2. IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (IDSD) ..... 224
✅ **IDSD. Consulta Vinculante V2295-22** (31.10.2022) ..... 224

■ **La consultante expone que**: es una empresa de un grupo multinacional dedicado a la prestación de servicios de viajes. Es propietaria de una interfaz digital que permite a los viajeros reservar habitaciones de hotel. La consultante puede actuar en nombre y por cuenta de los hoteles o en nombre propio y por cuenta de los hoteles. Cuando actúa en nombre propio y por cuenta de los hoteles, la consultante es quien formalmente presta los servicios de hotel ("merchant of record" en inglés). En particular, la consultante suscribe dos contratos, uno con el hotel y otro con el viajero, de forma que ambos no tienen una relación contractual directa entre sí. Los únicos términos y condiciones aplicables al viajero son los de la consultante, si bien tales términos y condiciones incorporan también los del hotel correspondiente

■ **La consultante manifiesta que**: otras características de los servicios prestados por la consultante cuando actúa en nombre propio y por cuenta ajena son:

- La consultante tiene capacidad para fijar el precio.

- El cobro se realiza por la consultante, que transfiere un importe a los hoteles, reteniendo una comisión. Frente a esto, cuando la consultante actúa en nombre y por cuenta ajena, el cobro lo hace directamente el hotel.

- La consultante asume los riesgos de la transacción financiera, entre otros, el riesgo de devoluciones y el riesgo de fraude de tarjeta de crédito.

- El ingreso reconocido en cuentas es la comisión, al igual que ocurre cuando se actúa en nombre y por cuenta ajena.

- La consultante presta servicios de fidelización consistentes en la concesión de puntos que pueden ser canjeados para reducir el precio de futuras estancias en hoteles. El coste de tales ventajas es asumido por la propia consultante.

- La consultante presta servicios de reubicación al viajero, monitoriza e informa de circunstancias peligrosas, presta asistencia al viajero, monitoriza e informa de condiciones de salud del hotel y proporciona servicios de atención al cliente.

- El viajero y el hotel se pueden relacionar (mediante preguntas y respuestas) a través de la interfaz digital de la consultante.

■ **La consultante pregunta**: El servicio prestado por la consultante cuando actúa en nombre propio ¿constituye una intermediación en línea a efectos de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales?

II.2. **Consultas vinculantes** (RESEÑAS) ..... 226

→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) ..... 226

✅ **IVA 1ª. Consulta Vinculante V2194-22** (20.10.2022) ..... 226

■ **El consultante expone que**: al Ministerio para la transición ecológica y el reto demográfico de la Administración General del Estado se plantean dudas acerca de la aplicación del tipo reducido del 5 por ciento, previsto en el Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre, al suministro de gas natural comprimido (GNC) y gas natural licuado (GNL), ambos para su uso como combustible para vehículos u otros usos y si, en caso de ser aplicable el tipo reducido del 5%, dicha medida sería compatible con la bonificación de 0,20 euros establecida por el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo.

■ **El consultante pregunta**: ¿Qué tipo impositivo es aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las a las entregas de gas descritas y compatibilidad de la reducción impositiva con la bonificación de 0,2 euros extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos prevista en el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo.

✅ **IVA 2ª. Consulta Vinculante V2119-22** (07.10.2022) ..... 227

■ **El consultante expone que**: es una asociación profesional que tiene algunos asociados que desarrollan actividades sujetas al régimen especial del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido y que van a realizar entregas de bienes a los que les resulta de aplicación el tipo del 5 por ciento introducido por el artículo 6 del 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.

■ **El consultante pregunta**: ¿tipo del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable en relación con las entregas de dichos bienes.

✅ **IVA 3ª. Consulta Vinculante V2140-22** (11.10.2022) ..... 228

■ **La consultante expone que**: es una asociación nacional de las empresas del sector gasista español.

■ **La consultante pregunta**: acerca del tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las facturas expedidas por las empresas comercializados de gas natural de acuerdo con lo previsto en el artículo 5

del 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. En particular, con los conceptos incluidos en las facturas expedidas por las entidades comercializadoras de gas.

✅ **IVA 4ª. Consulta Vinculante V2258-22** (26.10.2022) ..... 229

■ **La consultante expone que**: es una asociación cuyos asociados son entidades públicas y privadas dedicadas al transporte colectivo de viajeros urbano y metropolitano. El desarrollo de dicha actividad se realiza mediante concesiones otorgadas por entidades locales y autonómicas para el desarrollo del servicio público de transporte colectivo encargándose estas de la fijación de las tarifas correspondientes. En los últimos meses, se han aprobado una serie de ayudas directas para estos operadores de transporte reguladas, fundamentalmente, en el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, que consistirán en una reducción de las tarifas del servicio que deberá ser aplicada por los operadores de transporte y que conllevará la percepción por parte de la correspondiente entidad local o autonómica titular del servicio de una subvención procedente de la Administración General del Estado. Como consecuencia de ello, los operadores de transporte verán reducidos sus ingresos al tener que aplicar unas tarifas menores y aumentados sus costes al tener que implantar las nuevas tarifas. No obstante, las entidades locales y autonómicas titulares del servicio destinarán la subvención recibida de la Administración General del Estado a compensar estos gastos y menores ingresos de los operadores de transporte.

■ **La consultante pregunta**: ¿las referidas ayudas que perciban los operadores de transporte procedentes de las entidades locales y autonómicas titulares del servicio de transporte se encontrarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido?



**VI. REVISTAS Y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES:** ..... 231

**VI.I. REVISTAS** ..... 231

✅ **Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF** ..... 231

A) REVISTA MENSUAL NÚM. 475. OCTUBRE,2022 ..... 231

❖ TRIBUTACIÓN – Estudios ..... 231

■ **«El peaje fiscal de la eliminación de la doble imposición económica intersocietaria: análisis crítico multinivel»** ..... 231

*Jorge de Juan Casadevall*. Abogado del Estado (Exc.). Doctor en Derecho. Socio Área Fiscal, Crowe Legal y Tributario Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UIC (España) Académico de la Real Academia de la Jurisprudencia y Legislación

■ **«Libertad o limitación de medios para probar la discapacidad en el IRPF»** ..... 231

*Isidoro Martín Dégano*. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED (España)

■ **«Precios de transferencia: un modelo de análisis de comparabilidad de operaciones crediticias a partir de bases de datos»**..... 232

*Jesús Quintas Bermúdez*. Economista colegiado (REAF). Inspector Financiero y Tributario del Estado excedente) Profeso honorífico de la Universidad de Alcalá (España

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial..... 232

■ **«La retribución de los socios y administradores como gasto deducible: línea interpretativa desde el principio de íntegra regularización»** ..... 232

(Análisis de las SSTS de 6 de julio de 2022, rec. núm. 6278/2020, y 11 de julio de 2022, rec. núm. 7626/2020)

*Isabel García-Ovies Sarandeses*. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo. (España)

■ **«Imputación temporal de ingresos y gastos»**..... 233

(Análisis de las SSAN de 26 de enero de 2022, rec. núm. 485/2019, y de 4 de febrero de 2022, rec. núm. 322/2019)

*Eduardo Sanz Gadea*. Inspector de la Hacienda del Estado (Jub)

❖ TRIBUTACIÓN - Casos prácticos..... 233

■ **«Análisis práctico de la regularización de bienes de inversión en el IVA»** ..... 233

*Antonio Longás Lafuente*. Inspector de Hacienda del Estado (España)

❖ CONTABILIDAD. Estudios..... 234

■ **«Propuestas para mejorar el estado de información no financiera»**..... 234

*Miguel Ángel Villacorta Hernández*. Profesor de la Universidad Complutense de Madrid (España)

■ **«Reflotando empresas en un escenario de insolvencia generalizada»** ..... 234

*Manuel Rico Llopis*. Doctor en Dirección de Empresas. (España).

*Francisco Puig Blanco*. Catedrático de Organización de Empresas. Universitat de València (España).

*Francisco Puig Blanco*. Catedrático de Organización de Empresas. Universitat de València (España)

❖ CONTABILIDAD. Análisis doctrinal ..... 235

■ **«Sobre la contabilización de una aportación no dineraria como pago de un dividendo pasivo»**..... 235

(Análisis de la consulta 2 del BOICAC 129, de abril de 2022

*Anna Ayats Vilanova*. Profesora del CEF.- UDIMA (España)

B) REVISTA MENSUAL NÚM. 476. NOVIEMBRE,2022 ..... 235

❖ TRIBUTACIÓN – Estudios ..... 235

■ **«El gravamen de rentas derivadas de un delito: análisis crítico»** . 235

*Eduardo Fernández Caramazana*. Inspector de Hacienda del Estado (España)

■ **«El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA)»** ..... 235

*José Manuel Calderón Carrero*. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña (España)

*Alberto Quintas Seara*. Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña (España)

■ **«Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (I)»**..... 236

*José Ramón Aparicio de Lázaro*. Letrado del Área Contencioso-Administrativo del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo. Funcionario de carrera de la Comunidad de Madrid. Doctorando en Derecho y Economía-CEINDO (España)

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial..... 236

■ **«La ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada debe acordarse antes (no contemporánea o posteriormente) del trámite de alegaciones que se abre con la propuesta de liquidación»**..... 236

(Análisis de la STS de 3 de mayo de 2022, rec. núm. 5101/2020)

*Alfonso Sanz Clavijo*. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cádiz (España)

■ **«Aspectos contables y fiscales de las provisiones»** ..... 237

(Análisis de la SAN de 22 de junio de 2022, rec. núm. 280/2019)

*Eduardo Sanz Gadea*. Inspector de la Hacienda del Estado (Jub.)

■ **«Simulación relativa»**..... 237

(Análisis de la STSJ del País Vasco de 25 de enero de 2022, rec. núm.343/2020)

*José Pedreira Menéndez*. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo (España)

❖ CONTABILIDAD. Estudios..... 237

■ **«Algunas reflexiones sobre la contabilidad de los criptoactivos»** ..... 238

*Isidoro Guzmán Raja*. Profesor titular de Universidad. Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas. Universidad Politécnica de Cartagena (España).

*Manuela Guzmán Raja*. Doctora en Administración y Dirección de Empresas. Universidad Politécnica de Cartagena (España)

■ **«Variables que influyen en el grado de afectación de la actual pandemia en las pymes españolas. Especial referencia al sector servicios madrileño»** ..... 238

*Cristina Pérez-Espés*. Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid (España)

*Patricia Víctor-Ponce*. Profesora de la Universidad a Distancia de Madrid (España)

*Domi Romero Fúnez*. Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid (España)

*Mercedes Cervera Oliver*. Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid (España)

❖ CONTABILIDAD. Análisis doctrinal ..... 239

■ **«Resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores»** ..... 239

(Análisis de la consulta 3 del BOICAC 130, de junio de 2022)

*Miguel Ángel Gálvez Linares*. Profesor del CEF.- (España)

❖ CONTABILIDAD. Casos prácticos ..... 239

■ **«Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el cuerpo Técnico de Hacienda (turno libre)»** ..... 239

*Anna Ayats Vilanova* y *María Pilar García Giménez*. Profesoras del CEF.- (España)

✅ **Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria** ..... 240

**A) Entradas octubre,2022** ..... 240

**1. «Una sentencia previsible: la STJUE Comisión/España de 28 de junio de 2022. (Segunda parte). Eventuales efectos en el orden interno»** (04.10.2022) ..... 240

*Joaquín Huelin Martínez de Velasco; Alfonso del Castillo Bonet; Vanessa Castelló Jordà*

**2. «La impugnación de actos firmes dictados en relación con el modelo 720 de declaración de bienes en el extranjero»** (06.10.2022) ..... 240

*Antón Beiras Cal*. Economista. Auditor. Abogado Tributarista

**3. «El derecho existe: decisiones empresariales y Fiscalidad»** (11.10.2022) ..... 241

*Antonio Durán-Sindreu Buxadé*. Doctor en Derecho, Profesor de la UPF

**4. «¿Se puede cambiar el sentido del fallo con ocasión del remedio de complemento de sentencias?»** (18.10.2022) ..... 241

*Francisco R. Serantes Peña*. Abogado Tributarista

**5. «Tropezando en la misma piedra. La declaración de inconstitucionalidad del IIVNU y su repercusión en la**

**impugnación de liquidaciones por el responsable subsidiario. STS 1103/2022, 27 de julio»** (20.10.2022) ..... 241

*María Ángeles García Frías*. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional

**6. «El "Impuesto de Solidaridad" y sus consecuencias»** (25.10.2022) ..... 242

*Carlos Romero Plaza*. Abogado Tributarista

**B) Entradas noviembre,2022** ..... 242

**1. «La tributación de la extinción de condominio por ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF»** (01.11.2022) ..... 242

Comentario de urgencia a la STS 10 Octubre 2022

*Pablo G. Vázquez*. Abogado Tributarista

**2. «Las consultas tributarias y sus efectos a terceros»** (03.11.2022) ..... 243

*Ernesto Eseverri Martínez*. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

**3. «Impuestos sobre el patrimonio neto, competencias financieras de las comunidades autónomas y otras cuestiones innombrables»** (08.11.2022) ..... 243

*Manuel Lucas Durán*. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá

**4. «Automutilación casacional "in limine»** (10.11.2022) ..... 244

*María Teresa González Martínez*. Abogada y Asesora Fiscal

**5. «La caducidad importa»** (15.11.2022) ..... 244

*Laura Campanon Galiana*. Abogada y asesora Fiscal

**6. «Anomalías de la responsabilidad tributaria»** (17.11.2022) ..... 245

*César García Novoa.* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela.

**7. «Reflexiones en el XXV Aniversario del Consejo para la Defensa del Contribuyente»** (22.11.2022) ..... 245

*Francisco Adame Martínez.* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

**8. «La insoportable imprescriptibilidad de la potestad administrativa de comprobación tributaria»** (29.11.2022) ..... 245

*Joaquín Huelin Martínez de Velasco.* Antiguo magistrado del Tribunal Supremo.

✅ **BITplus. Boletín informativo tributario. Registradores de España** ..... 246

A) Número 271 – Octubre, 2022 ..... 246

TEMAS FISCALES ..... 246

⬛ **«En torno a las notificaciones tributarias. análisis jurisprudencial»** ..... 246

*Antonio Martínez Lafuente*. Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

B) Número 272 - Noviembre, 2022 ..... 247
TEMAS FISCALES..... 247
⬛ **«Nueva interpretación de la DGT sobre la consolidación del dominio en el IIVTNU»** ..... 247
*José María Utande San Juan.* Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional

✅ **Crónica Tributaria. Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales)** Número. 185 - 4/2022 ..... 248
▶️ EDITORIAL: Cristina García–Herrera y Saturnina Moreno González ..... 248
▶️ ARTÍCULOS CIENTÍFICOS..... 252
⬛ **1. «Inflación, familia e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»** ..... 252
*Raquel Álamo Cerrillo.* Profesora Titular de Economía Política y Hacienda Pública. Universidad de Castilla–La Mancha
⬛ **2. ¿Por qué no debemos gravar la robótica? Argumentaciones en contra de la imposición a la robótica**..... 253
*Ignasi Belda Reig.* Observatorio de la Inteligencia Artificial y las s Nuevas Tecnologias. Universitat Internacional de Cataluña.
⬛ **3. «La facultad de los Tribunales Económico–Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea: una oportunidad para reformar su régimen jurídico y dotarles de independencia»** ..... 253
*Marina Castro Bosque*. Profesor Sustituto de la Docencia. Universidad Pública de Navarra
⬛ **5. «El cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco Cooperativo: ¿más allá del simple cumplimiento normativo?»** ..... 254
*José Ángel Gómez Requena.* Profesor Contratado Doctor Interino. Derecho Financiero y Tributario. Centro Internacional de Estudios Fiscales. Universidad de Castilla–La Mancha
⬛ **6. «La transposición de la regulación europea de las inspecciones conjuntas al Derecho interno español»** ..... 255
*Alejandro Jiménez López.* Abogado Doctorando en Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona.
⬛ **7. «Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en ESPAÑA»** ..... 256
*Laura Soto Bernabeu.* Profesora Ayudante Doctora. Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Miguel Hernández de Elche
⬛ **8. «las reglas de determinación de la cuantía en las reclamaciones económico–administrativas»**..... 257
*Félix Alberto Vega Borrego.* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid. Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa (CIJA–UAM)
▶️ COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA ..... 257

⬛ **«Análisis práctico de los recursos tributarios»** ..... 257

[*Ruiz Toledano, José Ignacio* (Tirant lo Blanch. Tributario Profesional. Valencia, 2022, 296 páginas)]

Comentario: *Domingo Carbajo Vasco*. Inspector de Hacienda del Estado. Agencia Estatal de Administración Tributaria

⬛ **«El crédito tributario en el proceso concursal. Perspectivas ante un nuevo escenario económico y legislativo»** ..... 258

VV.AA Patón García, G. y Ulas Patiño, G. (dirs.) . Ed. Wolters Kluwer, Bosch Madrid, 2022, 342 páginas.

Comentario: *Domingo Carbajo Vasco*. Inspector de Hacienda del Estado. Agencia Estatal de Administración Tributaria

✅ **NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid** ..... 258

Nº 106 Noviembre/Diciembre, 2022 ..... 258

TEMAS FISCALES ..... 258

▶️ **«LA OPINION. HACIENDA Y ESTADO DE DERECHO»** ..... 258

⬛ **«Reflexiones sobre el Poder Fiscal»** ..... 258

*Francisco R. Serantes Peña.* Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Católica San Vicente Mártir

▶️ **«Práctica Jurídica. Derecho Fiscal»** ..... 258

⬛ **¿Novedades en el régimen de caja del IVA?** ..... 258

*Cristina Gámez Selma*. Asesor fiscal.

⬛ **«Tenemos que hablar …»** ..... 259

*Javier Gómez Taboada.* Abogado tributarista.

**VI.2. PODIUM AUTORAS/AUTORES** ..... 259

⬛ **Octubre, 2022** ..... 259

🎯 **Jesús Quintas Bermúdez** ..... 259

Economista colegiado (REAF). Inspector Financiero y Tributario del Estado excedente) Profesor honorífico de la Universidad de Alcalá (España)

**«Precios de transferencia: un modelo de análisis de comparabilidad de operaciones crediticias a partir de bases de datos»**

⬛ **Noviembre, 2022** ..... 260

🎯 **Raquel Álamo Cerrillo** ..... 260

Profesora Titular de Economía Política y Hacienda Pública. Universidad de Castilla–La Mancha

**«Inflación, familia e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»**

# I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

## 1. OCTUBRE, 2022

### 1.1 Normas publicadas (Analizadas)

**▶ 1ª Ley 22/2022, de 19 de octubre (LEY) [BOE 252/2022, de 20 de octubre]**

ASUNTO: modificación de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico (CV) entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 21 de octubre de 2022

Acceso al documento. Vínculo: Disposición 17101 del BOE núm. 252 de 2022

**Cláusula derogatoria**. Quedan derogadas todas las normas de igual o inferior rango que se opongan a lo dispuesto en la LEY. Dos. Las modificaciones incorporadas en los artículos 56 y 65 del CV resultarán de aplicación **a partir del 1 de enero de 2020**.

| DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO |
|---|
| → Derecho Tributario. Parte General<br>Procedimientos tributarios.<br>• Número de Identificación Fiscal<br>• Coordinación de competencias<br>• Actuaciones de comprobación e investigación<br>→ Derecho Tributario. Parte Especial<br>A) Impuestos Directos<br>• Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<br>• Impuesto sobre la Renta de No Residentes<br>• Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<br>• Impuesto sobre Sociedades<br>• Impuesto sobre el valor de la extracción del gas, petróleo y condensados<br>B) Impuestos indirectos<br>• Impuesto sobre el Valor Añadido<br>• Impuestos Especiales<br>• Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales<br>• Tributos sobre el Juego<br>• Impuesto sobre las transacciones financieras<br>• Impuesto sobre determinados servicios digitales<br>• Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos |





→ ÍNDICE

Artículo único. Modificación de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra

PRECISIÓN. En el posterior análisis, se hará referencia exclusivamente a las modificaciones introducidas por la Ley 22/2022 en el Título I (Armonización tributaria), así como en las disposiciones adicionales y transitorias, de la Ley 28/90 que afectan directa o indirectamente a la normativa de dicho Título I.

| NOVEDADES<br>(Particulares extraídos de la Introducción del) |
|---|
| A) Procedimientos: introducción de modificaciones en la regulación de procedimientos tales como el régimen previsto para la asignación, revocación y rehabilitación del número de identificación fiscal, así como el procedimiento de coordinación de competencias inspectoras en el Impuesto sobre el Valor Añadido previsto en el nuevo artículo 46 bis.<br><br>B) Impuestos incorporados la Convenio<br><br>▪ Impuesto sobre el valor de la extracción del gas, petróleo y condensados.<br>▪ Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos.<br>▪ Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales.<br>▪ Impuesto sobre las Transacciones Financieras.<br><br>C) Puntos de conexión<br><br>Regulación de los puntos de conexión correspondientes al régimen especial aplicable a: i) servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, ii) destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, iii) ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital, iv) régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros.<br><br>D) Expresión matemática del Ajuste por Impuesto sobre el Valor Añadido: incorporación de la parte correspondiente a la recaudación por los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.<br><br>E) Actualizaciones.<br><br>▪ De preceptos relativos al delito fiscal y a la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de las entidades que forman un grupo fiscal.<br><br>▪De la cifra umbral de volumen de operaciones a que se refieren los artículos 19 y 33 del Convenio [que sirve para delimitar la competencia para la exacción y la comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Sociedades, así como la normativa aplicable en este último tributo]. La cifra umbral pasa de 7 a 10 millones de euros.<br><br>F) Mejoras técnicas y sistemáticas. |

▪ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se modifica:

- La regla de exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo cuando los trabajos o servicios se presten tanto en territorio común como en territorio navarro, dando prioridad a la aplicación del criterio del centro de trabajo. El mismo criterio se aplicará en los **casos de teletrabajo, supuesto éste que no estaba contemplado en la redacción actual del Convenio.**

- La regla que establece el punto de conexión aplicable al ingreso de retenciones correspondientes a retribuciones, tanto activas como pasivas, satisfechas a funcionarios y empleados del sector público. Correlativamente, se ha acordado la aplicación de un nuevo mecanismo de compensación entre Administraciones en el que se tengan en cuenta todas aquellas retenciones derivadas de la aplicación de esta regla que hayan sido ingresadas en una Administración diferente a aquella a la que corresponde la exacción del IRPF según las normas del Convenio y, en consecuencia, se ha adecuado la regulación de las compensaciones que se restan de la aportación integra, eliminado la vinculada a dichas retenciones.

▪ Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

- Modificaciones en las reglas para la exacción y devolución del impuesto a no residentes sin establecimiento permanente.

- Regulación de un punto de conexión específico para la exacción e ingreso de retenciones a no residentes sin establecimiento permanente del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

▪ Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se atribuye a la hacienda foral la exacción del impuesto devengado en las adquisiciones gratuitas realizadas por contribuyentes residentes en el extranjero cuando la mayor parte del valor conjunto de los bienes y derechos transmitidos corresponda a los situados en Navarra, así como en las sucesiones de causantes no residentes en territorio español cuando el heredero resida en Navarra y en las donaciones a residentes en Navarra de inmuebles situados en el extranjero.

▪ Impuesto Especial sobre la Electricidad: adaptación del punto de conexión a la nueva estructura del impuesto que se estableció en la normativa estatal en 2014.

▪ Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte: vinculación de la exacción al lugar donde se encuentre el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que realice el hecho imponible.

G) Junta Arbitral

Asignación de competencia para resolver las controversias que puedan surgir en los supuestos previstos en el nuevo artículo 46 bis CV y previendo la regulación a nivel reglamentario de un procedimiento abreviado aplicable a la resolución de dichas controversias, así como a los conflictos derivados de la falta de acuerdo en la resolución de consultas relativas a los puntos de conexión del Convenio.



h) Comisión Coordinadora.

Se incorporan mejoras técnicas en la redacción de las competencias atribuidas a la Comisión Coordinadora prevista en el artículo 67 relacionadas con la determinación de la aportación económica y el índice de imputación.

i) Impuesto sobre las Labores del Tabaco

Previsión de revisión del ajuste del en el supuesto de que se modifique el régimen de fabricación y comercio de labores del tabaco.

→ ANÁLISIS

1. TÍTULO I (CV) «ARMONIZACIÓN TRIBUTARIA»

1.1. IMPUESTOS DIRECTOS (Capítulo II CV)

**→ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

1. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo (Artículo 10 CV)

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1. Las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando correspondan a los que a continuación se señalan: | 1. Las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando correspondan a los que a continuación se señalan: |
| a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en Navarra. | a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en Navarra. |
| En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y navarro, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en Navarra, cuando se ubique en este territorio el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador. | En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y navarro, *o no se pueda determinar el lugar donde se realicen los trabajos o servicios*, se considerará que los mismos se prestan en Navarra cuando se ubique en este territorio el centro de trabajo al que esté adscrita ***la persona trabajadora.***<br>***Asimismo, en el caso de teletrabajo y en los supuestos en que los trabajos o servicios se presten en el extranjero se entenderán prestados en el centro de trabajo al que esté adscrita la persona trabajadora*.** |
| b) Las retribuciones correspondientes a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa de la Comunidad Foral y de las entidades locales | b) Las retribuciones correspondientes a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa de la Comunidad Foral y de las entidades locales |

| | |
|---|---|
| de Navarra y de sus organismos autónomos. | de Navarra. |
| c) Los rendimientos de los trabajadores de empresas de transporte que realicen su trabajo en ruta, cuando la empresa pagadora tenga su domicilio fiscal en Navarra. | c) Los rendimientos de los trabajadores de empresas de transporte que realicen su trabajo en ruta, cuando la empresa pagadora tenga su domicilio fiscal en Navarra. |
| d) Las pensiones, incluidas aquellas cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor, y haberes pasivos, abonados por la Comunidad Foral y entidades locales de Navarra. | d) Las pensiones, incluidas aquellas cuyo derecho hubiese sido generado por persona distinta del perceptor, y haberes pasivos, abonados por la Comunidad Foral y entidades locales de Navarra. |
| e) Las pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social y Clases pasivas, Instituto Nacional de Empleo, Mutualidades, Fondos de Promoción de Empleo, Planes de Pensiones, Entidades de Previsión Social Voluntaria, así como las prestaciones pasivas de empresas y otras entidades, cuando el perceptor tenga su residencia habitual en Navarra. | e) Las pensiones, haberes pasivos y prestaciones percibidas de los Regímenes Públicos de la Seguridad Social, Instituto Nacional de Empleo, Mutualidades, Fondos de Promoción de Empleo, Planes de Pensiones, Entidades de Previsión Social Voluntaria, así como las prestaciones pasivas de empresas y otras entidades, cuando el perceptor tenga su residencia habitual en Navarra. |
| f) Las retribuciones que, en su condición de tales, perciban los presidentes y vocales de los consejos de administración y juntas que hagan sus veces en toda clase de entidades, cuando la entidad pagadora tribute exclusivamente a la Comunidad Foral por el Impuesto sobre Sociedades. | f) Las retribuciones que se perciban ***por la condición de administradores y miembros*** de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces ***y de otros órganos representativos*** en toda clase de entidades, cuando la entidad pagadora tribute exclusivamente a la Comunidad Foral por el Impuesto sobre Sociedades. |
| Cuando la entidad pagadora sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y la Comunidad Foral, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en el artículo 21 de este convenio. Estas retenciones se exigirán, conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por | Cuando la entidad pagadora sea sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y la Comunidad Foral, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en el artículo 21 de este Convenio. Estas retenciones se exigirán, conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad pagadora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por |



| | |
|---|---|
| aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción. | aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción. |
| 2. Corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, del Estado.<br><br>Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de organismos autónomos y entidades públicas empresariales. | 2. Corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por los entes que forman parte del sector público estatal a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, sea cual fuere la naturaleza jurídica de su relación con el pagador, con excepción de las retenciones relativas a retribuciones satisfechas por:<br><br>a) Organismos autónomos y entidades públicas empresariales.<br><br>b) Sociedades mercantiles estatales.<br><br>c) Consorcios de adscripción estatal.<br><br>d) Fundaciones estatales.<br><br>e) Universidades públicas no transferidas. |
| 3. El importe de las retenciones que, en virtud de lo dispuesto en el párrafo b) del apartado 1 y en el apartado 2 de este artículo, correspondan a una u otra Administración será tenido en cuenta a efectos de la aportación económica. | 3. El importe de las retenciones que, en virtud de lo dispuesto en los párrafos b) y d) del apartado 1 y en el apartado 2 de este artículo, correspondan a una u otra Administración será objeto de compensación entre ambas. |

2. Retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario (Artículo 12 CV)

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1. Las retenciones e ingresos a cuenta relativos a rendimientos del capital mobiliario, salvo los supuestos contemplados en el apartado 2 de este artículo, se exigirán por la Comunidad Foral, conforme a su propia normativa, cuando la retención o el ingreso a cuenta se realicen por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que tributen a Navarra o por entidades que tributen | 1. Las retenciones e ingresos a cuenta relativos a rendimientos del capital mobiliario, salvo los supuestos contemplados en el apartado 2 de este artículo, se exigirán por la Comunidad Foral, conforme a su propia normativa, cuando la retención o el ingreso a cuenta se realicen por sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que tributen a Navarra o por entidades que tributen |

| | |
|---|---|
| exclusivamente a ella por el Impuesto sobre Sociedades. | exclusivamente a ella por el Impuesto sobre Sociedades. |
| Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y por la Comunidad Foral, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en el artículo 21 de este convenio. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad retenedora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción. | Tratándose de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y por la Comunidad Foral, la retención corresponderá a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, conforme a lo previsto en el artículo 21 de este Convenio. Estas retenciones se exigirán conforme a la normativa foral o común, según que a la entidad retenedora le resulte de aplicación la normativa foral o común del Impuesto sobre Sociedades, y la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda por aplicación de este mismo criterio. No obstante lo anterior, las normas relativas al lugar, forma y plazo de presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones serán las establecidas por la Administración competente para su exacción. |
| 2. Asimismo, corresponderán a la Comunidad Foral, conforme a su propia normativa, las retenciones e ingresos a cuenta de los siguientes rendimientos: | 2. Asimismo, corresponderán a la Comunidad Foral, conforme a su propia normativa, las retenciones e ingresos a cuenta de los siguientes rendimientos: |
| a) Los satisfechos por la Comunidad Foral, entidades locales y demás entes de la Administración territorial e institucional de Navarra. | a) Los satisfechos por la Comunidad Foral, entidades locales y demás entes de la Administración territorial e institucional de Navarra, ***sin perjuicio de la compensación que proceda entre Administraciones.*** |
| b) Los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los bancos, cajas de ahorros, cooperativas de crédito y demás entidades o instituciones financieras, así como de las efectuadas en cualquier otro establecimiento de crédito, cuando el perceptor del rendimiento tenga su domicilio fiscal en Navarra. | b) Los intereses y demás contraprestaciones de operaciones pasivas de los bancos, cajas de ahorros, cooperativas de crédito y demás entidades o instituciones financieras, así como de las efectuadas en cualquier otro establecimiento de crédito, cuando el perceptor del rendimiento tenga su domicilio fiscal en Navarra. |
| c) Los derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, cuando el beneficiario de los mismos o el tomador del seguro en caso | c) Los derivados de operaciones de capitalización y de contratos de seguros de vida o invalidez, cuando el beneficiario de los mismos o el tomador del seguro en caso |



| | |
|---|---|
| de rescate tenga su domicilio fiscal en Navarra.<br><br>d) Las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, cuando el beneficiario de las mismas tenga su domicilio fiscal en Navarra.<br><br>e) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando no sea sujeto pasivo el autor, así como en cualquier caso los de la propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, cuando la persona o entidad que los satisfaga se halle domiciliada fiscalmente en Navarra.<br><br>f) Los procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, cuando estén situados en territorio navarro.<br><br>3. Corresponderán, en todo caso, a la Administración del Estado las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos satisfechos por la misma, así como por las comunidades autónomas, corporaciones de territorio común y demás entes de sus Administraciones territoriales e institucionales. | de rescate tenga su domicilio fiscal en Navarra.<br><br>d) Las rentas vitalicias y otras temporales que tengan por causa la imposición de capitales, cuando el beneficiario de las mismas tenga su domicilio fiscal en Navarra.<br><br>e) Los rendimientos procedentes de la propiedad intelectual cuando no sea sujeto pasivo el autor, así como en cualquier caso los de la propiedad industrial y de la prestación de asistencia técnica, cuando la persona o entidad que los satisfaga se halle domiciliada fiscalmente en Navarra.<br><br>f) Los procedentes del arrendamiento de bienes, derechos, negocios o minas y análogos, cuando estén situados en territorio navarro.<br><br>3. Corresponderán, en todo caso, a la Administración del Estado las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos satisfechos por la misma, así como por las Comunidades Autónomas, Corporaciones de Territorio Común y demás entes de sus Administraciones territoriales e institucionales, ***sin perjuicio de la compensación que proceda entre ambas Administraciones.»*** |

3. Retenciones e ingresos a cuenta por determinados incrementos de patrimonio (Artículo 14 CV)

Modificación del apartado 1

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1. Las retenciones e ingresos a cuenta relativos a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando el accionista o partícipe tenga su domicilio fiscal en Navarra. | 1. Las retenciones e ingresos a cuenta relativos a los incrementos de patrimonio derivados de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, ***así como de la transmisión de derechos de suscripción,*** se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando el accionista o partícipe tenga su domicilio fiscal en Navarra.» |





→ **Impuesto sobre Sociedades**

1. Normativa aplicable (Artículo 18 CV)

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1. Los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra, con arreglo a los criterios que se señalan en el artículo siguiente, aplicarán la normativa foral navarra.<br><br>2. Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. No obstante, los sujetos pasivos que teniendo su domicilio fiscal en Navarra hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 siguientes, quedarán sometidos a la normativa del Estado. | 1. Los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra, con arreglo a los criterios que se señalan en el artículo siguiente, aplicarán la normativa foral navarra.<br><br>2. Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones aplicarán la normativa correspondiente a la Administración de su domicilio fiscal. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, los sujetos pasivos *que tributando conjuntamente a ambas Administraciones* y teniendo su domicilio fiscal en Navarra hubieran realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 siguientes, quedarán sometidos a la normativa de ***territorio común.***<br><br>***Los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas Administraciones y, teniendo su domicilio fiscal en territorio común, hayan realizado en el ejercicio anterior en Navarra el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, aplicarán la normativa foral navarra salvo que se trate de entidades que formen parte de un grupo fiscal.*** |

2. Exacción del Impuesto (Artículo 19 CV)

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:<br><br>a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido | 1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los siguientes sujetos pasivos:<br><br>a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido |



| | |
|---|---|
| de siete millones de euros. | de diez millones de euros. |
| b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. | b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de diez millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. |
| 2. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de siete millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 20 y 21 siguientes. | 2. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de diez millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 20 y 21 siguientes, *y* ***se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.*** |
| 3. A efectos de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 anteriores, en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de siete millones de euros se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en el ejercicio inicial. | 3. A efectos de lo dispuesto en los apartados 1 y 2 anteriores, en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de diez millones de euros se atenderá al volumen de las operaciones realizadas en el ejercicio inicial. |
| Hasta que se conozcan el volumen y lugar de realización de las operaciones a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad. | Hasta que se conozcan el volumen y lugar de realización de las operaciones a que se refiere el párrafo anterior, se tomarán como tales, a todos los efectos, los que el sujeto pasivo estime en función de las operaciones que prevea realizar durante el ejercicio de inicio de la actividad. |
| 4. En el supuesto de que el ejercicio tuviese una duración inferior al año, para el cómputo de la cifra de siete millones de euros, las operaciones realizadas se elevarán al año. | 4. En el supuesto de que el ejercicio tuviese una duración inferior al año, para el cómputo de la cifra de diez millones de euros, las operaciones realizadas se elevarán al año. |
| 5. Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el | 5. Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el |





| | |
|---|---|
| sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. | sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.» |

3. Inspección (Artículo 23 CV)

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: | La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: |
| 1.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o a la Administración del Estado, se llevará a cabo por la inspección de los tributos de cada una de ellas. | 1.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o a la Administración del Estado, se llevará a cabo por la inspección de los tributos de cada una de ellas. |
| 2.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar a las dos Administraciones se realizará de acuerdo con las siguientes reglas: | 2.º La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar a las dos Administraciones se realizará de acuerdo con las siguientes reglas: |
| 1.ª Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la inspección será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las dos Administraciones competentes. | 1.ª Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la inspección será realizada por los *órganos competentes de territorio común, sin perjuicio de la colaboración entre Administraciones*.<br><br>***No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en el caso de que un sujeto pasivo con domicilio fiscal en territorio común hubiera realizado en el ejercicio anterior en territorio navarro el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 anteriores, será competente la Administración de la Comunidad Foral, sin perjuicio de la colaboración entre Administraciones*.** |
| 2.ª Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio navarro, la inspección será realizada por los órganos competentes de la Administración de la | 2.ª Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio navarro, la inspección será realizada por los órganos competentes de la Administración de la |



| | |
|---|---|
| Comunidad Foral de Navarra, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. | Comunidad Foral de Navarra***, sin perjuicio de la colaboración entre Administraciones***. |
| En el caso de que el sujeto pasivo hubiera realizado en el ejercicio anterior en territorio de régimen común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 anteriores, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de la Administración de la Comunidad Foral. | No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en el caso de que un sujeto pasivo con domicilio fiscal en territorio navarro hubiera realizado en el ejercicio anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los artículos 19, 20 y 21 anteriores, será competente la Administración de ***territorio común***, sin perjuicio de la colaboración de la Administración de la Comunidad Foral. |
| 3.ª Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en las reglas anteriores. | 3.ª Las actuaciones inspectoras se ajustarán a la normativa de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en las reglas anteriores, *y surtirán efectos frente a ambas Administraciones incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.* |
| Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. La Administración competente comunicará los resultados de sus actuaciones a la Administración afectada. A estos efectos se establecerá un procedimiento para que la deuda resultante de las actuaciones de comprobación e investigación sea percibida por la Administración a la que corresponda. | Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquellas procedan. La Administración competente comunicará los resultados de sus actuaciones a la Administración afectada. A estos efectos se establecerá un procedimiento para que la deuda resultante de las actuaciones de comprobación e investigación sea percibida por la Administración a la que corresponda. |
| 4.ª Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su | 4.ª Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su |

| | |
|---|---|
| territorio a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.<br><br>5.ª Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones. | territorio a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.<br><br>5.ª Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre ambas Administraciones.<br><br>3.º *La Administración Tributaria que no ostente la competencia inspectora podrá realizar actuaciones de obtención de información sobre las operaciones que pudieran afectar al cálculo de su proporción de volumen de operaciones, con independencia de donde se hayan entendido realizadas, a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración Tributaria con competencia inspectora. En ningún caso estas actuaciones pueden suponer la realización de actuaciones de comprobación e investigación por parte de la Administración que no dispone de competencia inspectora.»* |

4. Régimen tributario de las agrupaciones, uniones temporales y grupos fiscale**s** (Artículo 27 CV)

4.1. Modificación apartados 2 y 3

- Apartado 2

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 2. Para determinar la tributación de los grupos fiscales se aplicarán las siguientes reglas:<br><br>1.ª El régimen de consolidación fiscal será el correspondiente al de la Comunidad | «2. Para determinar la tributación de los grupos fiscales se aplicarán las siguientes reglas:<br><br>1.ª El régimen de consolidación fiscal será el correspondiente al de la Comunidad |



| | |
|---|---|
| Foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y será el correspondiente al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa. | Foral cuando todas las entidades que forman el grupo fiscal estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y será el correspondiente al régimen de consolidación fiscal de territorio común **cuando todas las entidades que forman el grupo fiscal** estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa.<br><br>*La competencia inspectora de los grupos fiscales corresponderá a la Administración Tributaria cuya normativa sea aplicable de acuerdo con las normas establecidas en el presente artículo.* |
| 2.ª Los grupos fiscales en los que la entidad dominante estuviere sujeta a la normativa foral en régimen de tributación individual, se equipararán en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español. | 2.ª Los grupos fiscales en los que la entidad dominante estuviere sujeta a la normativa foral en régimen de tributación individual, se equipararán en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español. |
| 3.ª En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo. | 3.ª En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, *entidad* dominante, entidades dependientes, entidad representante, grado de dominio y operaciones internas del grupo. |

- Apartado 3.

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 3. Para la aplicación del régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales que tributen a ambas Administraciones se seguirán las reglas siguientes: | 3. Para la aplicación del régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales que tributen a ambas Administraciones se seguirán las reglas siguientes: |
| 1.ª Las sociedades integrantes del grupo fiscal presentarán, de conformidad con las normas generales, la declaración establecida para el régimen de tributación | 1.ª Las entidades integrantes del grupo fiscal presentarán, de conformidad con las normas generales, la declaración establecida para el régimen de tributación |





| | |
|---|---|
| individual.<br><br>Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad dominante presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo fiscal.<br><br>2.ª El grupo fiscal tributará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.<br><br>A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan. | individual.<br><br>Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la ***entidad representante del grupo fiscal*** presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo fiscal.<br><br>2.ª El grupo fiscal tributará ***en todo caso*** a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.<br><br>A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las **entidades** integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan. |

- Apartado 4. NUEVO

| REDACCIÓN |
|---|
| 4. Para la determinación de la proporción del volumen de operaciones efectuado en cada territorio en los casos a que se refiere el segundo párrafo de la letra f) del apartado 1 del artículo 10, el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 12 y el segundo párrafo del apartado 2 del artículo 30, se atenderá en todo caso al volumen de operaciones del grupo definido en la regla 2.ª del apartado anterior.» |

**→ Impuesto sobre la Renta de No Residentes**

1. Normativa aplicable y exacción del Impuesto (Artículo 28 CV)

Apartado 1. Modificación

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1. En la exacción del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Comunidad Foral aplicará normas sustantivas y formales del mismo contenido que las establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la | «1. En la exacción del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Comunidad Foral aplicará normas sustantivas y formales del mismo contenido que las establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, la Administración de la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la |



| | |
|---|---|
| Administración del Estado.<br><br>No obstante lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en Navarra de personas o entidades residentes en el extranjero les será de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.<br><br>Cuando el contribuyente ejercite la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional será tenida en cuenta la normativa foral, siempre y cuando los rendimientos del trabajo y de actividades empresariales o profesionales obtenidos en territorio navarro representen la mayor parte de la renta total obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución ésta será satisfecha por la Comunidad Foral, con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español. | Administración del Estado.<br><br>No obstante lo anterior, a los establecimientos permanentes domiciliados en Navarra de personas o entidades residentes en el extranjero les será de aplicación la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18.<br><br>Cuando el contribuyente ejercite la opción de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por cumplir los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a efectos de la aplicación del régimen opcional será tenida en cuenta la normativa foral, siempre y cuando ***la renta obtenida en territorio navarro*** represente la mayor parte de la renta total obtenida en España. En el caso de que el contribuyente tenga derecho a la devolución ésta será satisfecha por la Comunidad Foral, con independencia del lugar de obtención de las rentas dentro del territorio español.» |

2. Rentas obtenidas en territorio navarro por residentes en el extranjero (Artículo 29 CV)

Apartado 3. Modificación.

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 3. En los supuestos a que se refieren el punto 4.º del párrafo d), y los párrafos f), g) e i) del apartado 1 anterior, así como en el supuesto previsto en el apartado 2, las rentas satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio navarro en la cuantía siguiente:<br><br>a) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen por el Impuesto sobre Sociedades exclusivamente a Navarra, la totalidad de las rentas que satisfagan.<br><br>b) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que | 3. En los supuestos a que se refieren el punto 4.º del párrafo d), y los párrafos f), g) e i) del apartado 1 anterior, así como en el supuesto previsto en el apartado 2, las rentas satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio navarro en la cuantía siguiente:<br><br>a) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen por el Impuesto sobre Sociedades exclusivamente a Navarra, la totalidad de las rentas que satisfagan.<br><br>b) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que |

| | |
|---|---|
| tributen por el Impuesto sobre Sociedades conjuntamente a ambas Administraciones, la parte de las rentas que satisfagan en proporción al volumen de operaciones realizado en Navarra. | tributen por el Impuesto sobre Sociedades conjuntamente a ambas Administraciones, la parte de las rentas que satisfagan en proporción al volumen de operaciones realizado en Navarra. |
| No obstante, en los supuestos a que se refiere este párrafo, la Administración competente para la exacción de la totalidad de los rendimientos será la del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de esta última. | No obstante, en los supuestos a que se refiere este párrafo, la Administración competente para la exacción de la totalidad de los rendimientos será la del territorio ***a quien corresponda la competencia inspectora*** de las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente ***conforme a los criterios establecidos en el presente Convenio Económico***, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de esta última. |
| Asimismo, las devoluciones que proceda practicar a los no residentes serán a cargo de la Administración del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente al volumen de operaciones de la entidad pagadora realizado en el territorio de esta última. | Asimismo, las devoluciones que proceda practicar a los no residentes serán a cargo de la Administración del territorio ***a quien corresponda la competencia inspectora*** de las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente ***conforme a los criterios establecidos en el presente Convenio Económico,*** sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente al volumen de operaciones de la entidad pagadora realizado en el territorio de esta última. |

3. Pagos a cuenta (Artículo 30 CV)

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1. Los pagos fraccionados que realicen los establecimientos permanentes y las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto que se les practiquen por las rentas que perciban, se exigirán de acuerdo con las reglas establecidas en las secciones | 1. Los pagos fraccionados que realicen los establecimientos permanentes y las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto que se les practiquen por las rentas que perciban, se exigirán de acuerdo con las reglas establecidas en las secciones |



| | |
|---|---|
| 1.ª y 3.ª anteriores.<br><br>2. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente, se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo.<br><br>En los supuestos a que se refieren del punto 4.º del párrafo d), y párrafos f), g) e i) del apartado 1, así como en el supuesto previsto en el apartado 2, ambos del artículo anterior, se exigirán por la Comunidad Foral en proporción al volumen de operaciones realizado en Navarra correspondiente al obligado a retener, aplicando las reglas especificadas en la sección 3.ª anterior.<br><br>3. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 16 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración. | 1.ª y 3.ª anteriores.<br><br>2. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente, se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo.<br><br>En los supuestos a que se refieren el punto 4.º del párrafo d), y párrafos f), g) e i) del apartado 1, así como en el supuesto previsto en el apartado 2, ambos del artículo anterior, se exigirán por la Comunidad Foral en proporción al volumen de operaciones realizado en Navarra correspondiente al obligado a retener, aplicando las reglas especificadas en la sección 3.ª anterior.<br><br>3. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 16 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración.<br><br>4. ***Las retenciones correspondientes al Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas realizadas a contribuyentes no residentes sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración de la Comunidad Foral cuando el punto de venta donde se adquiera el décimo, fracción o cupón de lotería o apuesta premiados se localice en territorio navarro.*** |

→ **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**

▶ Exacción del Impuesto (Artículo 31 CV)

Se modifica el apartado 1

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1. Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto que grava las sucesiones y donaciones en los | 1. Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto que grava las sucesiones y donaciones en los |

| | |
|---|---|
| siguientes supuestos: | siguientes supuestos: |
| a) En la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y en las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en Navarra o, teniéndola en el extranjero, conserve la condición política de navarro con arreglo al artículo 5.º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra. | a) En la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio y en las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en Navarra o, teniéndola en el extranjero, conserve la condición política de navarro con arreglo al artículo 5.º de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra.<br><br>En el caso de que el causante tuviera su residencia en el extranjero y no conservara la condición política de navarro, cuando los contribuyentes tuvieran su residencia habitual en Navarra. |
| b) En las adquisiciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e «inter vivos», cuando éstos radiquen en territorio navarro, y en las de los demás bienes y derechos, cuando el donatario o el favorecido por ellas tenga su residencia habitual en dicho territorio. | b) En las adquisiciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, cuando éstos radiquen en territorio navarro. ***Si los bienes inmuebles radican en el extranjero, cuando el donatario tenga su residencia habitual en Navarra. En las adquisiciones de otros bienes y derechos, cuando el donatario o el favorecido por ellas tenga su residencia habitual en dicho territorio.*** |
| A estos efectos, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. | A estos efectos, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo ***314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre***. |
| c) En los supuestos no contemplados en párrafos anteriores, cuando el contribuyente tuviera su residencia en el | c) En los supuestos no contemplados en párrafos anteriores, cuando el contribuyente tuviera su residencia en el |



| | |
|---|---|
| extranjero y la totalidad de los bienes y derechos adquiridos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio navarro, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato haya sido realizado en territorio navarro con entidades aseguradoras residentes o con entidades extranjeras que operen en él. | extranjero ***y el mayor valor de los bienes y derechos adquiridos radique*** en territorio navarro, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida cuando el contrato ***haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en territorio navarro o se haya celebrado en Navarra con entidades extranjeras que operen en dicho territorio.***<br><br>A efectos de esta letra se entenderá que radican en territorio navarro los bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en dicho territorio. |

**→ Impuesto sobre el valor de la extracción de gas, petróleo y condensados**

▶ Nueva normativa aplicable y exacción del impuesto (Artículo 31 quinquies CV)

| REDACCIÓN |
|---|
| 1. En la exacción del Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados la Comunidad Foral de Navarra aplicará las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.<br><br>No obstante, la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.<br><br>2. La exacción del Impuesto corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra cuando se ubique en su territorio el área incluida dentro del perímetro de referencia de la concesión de explotación del yacimiento a que se refiere el artículo 22 de la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos, y por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.<br><br>En caso de que el perímetro señalado en el párrafo anterior se encuentre en territorio navarro y en territorio común, la exacción del impuesto se distribuirá proporcionalmente entre ambas Administraciones.<br><br>3. Los pagos a cuenta del impuesto se exigirán por una u otra Administración, conforme al criterio contenido en el apartado 2 anterior.<br><br>4. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una corresponda.» |

1.2. IMPUESTOS INDIRECTOS (Capítulo III CV)





→ **Impuesto sobre el Valor Añadido**

1. Exacción del Impuesto (Artículo 33 CV)

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido de los siguientes sujetos pasivos:<br>a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de siete millones de euros.<br>b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. | 1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido de los siguientes sujetos pasivos:<br>a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de diez millones de euros.<br>b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de diez millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. |
| 2. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes. | 2**.** Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de ***diez millones*** de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes ***y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales.*** |
| 3. Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice. | 3. Se entenderá como volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en todas las actividades empresariales o profesionales que realice (**Se mantiene redacción anterio**r). |
| 4.<br>A efectos de lo dispuesto en los apartados 1 | 4**. (se mantiene redacción anterior)**<br>A efectos de lo dispuesto en los apartados 1 |



| | |
|---|---|
| y 2 anteriores, en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de siete millones de euros, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural. | y 2 anteriores, en el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de ***diez millones de euros***, se atenderá al volumen de operaciones realizado en el primer año natural. |
| Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas se elevarán al año. | Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas se elevarán al año. |
| La tributación durante el citado año se realizará de forma provisional en función del volumen de operaciones que se prevea realizar durante el año de iniciación, sin perjuicio de su regularización posterior, cuando proceda. | La tributación durante el citado año se realizará de forma provisional en función del volumen de operaciones que se prevea realizar durante el año de iniciación, sin perjuicio de su regularización posterior, cuando proceda. |
| 5. | 5. (**Se mantiene redacción anterior)** |
| Se entenderá que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión que se establecen en estas normas, realice en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios. | Se entenderá que un sujeto pasivo opera en un territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión que se establecen en estas normas, realice en el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios. |
| 6. | 6. (**Se mantiene redacción anterior)** |
| Se entenderán realizadas en Navarra las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: | Se entenderán realizadas en Navarra las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: |
| A) Entregas de bienes: | A) Entregas de bienes: |
| 1.º Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega, cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro. | 1.º Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega, cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro. |
| Cuando el mismo sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en territorio navarro y común, si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra. | Cuando el mismo sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en territorio navarro y común, si el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra. |
| 2.º Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán | 2.º Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán |





| | |
|---|---|
| realizadas en territorio navarro si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por ciento del total de la contraprestación.<br><br>Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio navarro las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por ciento del total de la contraprestación.<br><br>3.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio navarro los centros generadores de la misma.<br><br>4.º Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.<br><br>5.º Las entregas de bienes inmuebles, cuando los mismos estén situados en territorio navarro.<br><br>B) Prestaciones de servicios:<br><br>1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio.<br><br>2.º No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles se entenderán realizadas en el territorio en que radiquen dichos | realizadas en territorio navarro si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por ciento del total de la contraprestación.<br><br>Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio navarro las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por ciento del total de la contraprestación.<br><br>3.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio navarro los centros generadores de la misma.<br><br>4.º Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.<br><br>5.º Las entregas de bienes inmuebles, cuando los mismos estén situados en territorio navarro.<br><br>B) Prestaciones de servicios:<br><br>1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en Navarra cuando se efectúen desde dicho territorio.<br><br>2.º No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles se entenderán realizadas en el territorio en que radiquen dichos |



| | |
|---|---|
| bienes.<br><br>3.º Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 37 de este Convenio.<br><br>C) No obstante lo dispuesto en las reglas A) y B) anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Administración de la Comunidad Foral Navarra cuando su domicilio fiscal esté situado en su territorio, en las operaciones siguientes:<br><br>1.ª Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca, de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.<br><br>2.ª Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.<br><br>3.ª Los arrendamientos de medios de transporte. | bienes.<br><br>3.º Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 37 de este Convenio.<br><br>C) No obstante lo dispuesto en las reglas A) y B) anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Administración de la Comunidad Foral Navarra cuando su domicilio fiscal esté situado en su territorio, en las operaciones siguientes:<br><br>1.ª Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca, de productos naturales no sometidos a procesos de transformación que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.<br><br>2.ª Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.<br><br>3.ª Los arrendamientos de medios de transporte. |
| 7.<br><br>En orden a la exacción del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias se aplicarán las reglas siguientes:<br><br>a) Corresponderá a Navarra la exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra.<br><br>b) La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas | 7. (**Se mantiene redacción anterior)**<br><br>En orden a la exacción del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias se aplicarán las reglas siguientes:<br><br>a) Corresponderá a Navarra la exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra.<br><br>b) La exacción del Impuesto por las adquisiciones intracomunitarias que efectúen los sujetos pasivos que tributen conjuntamente a ambas |

| | |
|---|---|
| Administraciones, corresponderá a una u otra en la misma proporción que la resultante de aplicar lo dispuesto en la regla 1.ª del artículo siguiente. | Administraciones, corresponderá a una u otra en la misma proporción que la resultante de aplicar lo dispuesto en la regla 1.ª del artículo siguiente. |
| c) Los criterios establecidos en los párrafos a) y b) anteriores también serán de aplicación en relación con los transportes intracomunitarios de bienes, los servicios accesorios a los mismos y los servicios de mediación en los anteriores, cuyo destinatario hubiese comunicado al prestador de los servicios un número de identificación atribuido en España, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. | c) Los criterios establecidos en los párrafos a) y b) anteriores también serán de aplicación en relación con los transportes intracomunitarios de bienes, los servicios accesorios a los mismos y los servicios de mediación en los anteriores, cuyo destinatario hubiese comunicado al prestador de los servicios un número de identificación atribuido en España, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido. |
| d) La exacción del impuesto por las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o por personas o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponderá a la Administración del territorio común o navarro en el que dichos medios de transporte se matriculen definitivamente. | d) La exacción del impuesto por las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos efectuadas por particulares o por personas o entidades cuyas operaciones estén totalmente exentas o no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, corresponderá a la Administración del territorio común o navarro en el que dichos medios de transporte se matriculen definitivamente. |
| 8. | 8. **(Se mantiene redacción anterior)** |
| Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 7 anterior, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Administración de la Comunidad Foral de Navarra cuando su domicilio fiscal esté situado en su territorio, en las operaciones siguientes: | Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 7 anterior, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común y la Administración de la Comunidad Foral de Navarra cuando su domicilio fiscal esté situado en su territorio, en las operaciones siguientes: |
| a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquél, o por personas jurídicas | a) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al impuesto por opción o por haberse superado el límite cuantitativo establecido en la normativa reguladora del Impuesto, efectuadas por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan derecho a deducción total o parcial de aquél, o por personas jurídicas |



| | |
|---|---|
| que no actúen como empresarios o profesionales.<br><br>b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia. | que no actúen como empresarios o profesionales.<br><br>b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes en régimen simplificado, régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y régimen de recargo de equivalencia. |
| 9. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto para empresarios o profesionales, cuando estos últimos adquieran la consideración de sujetos pasivos respecto de aquéllas, tributarán en los términos que resulten de aplicar los párrafos a) y b) del apartado 7 anterior. | 9. ***En*** las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto ***cuando el sujeto pasivo sea el empresario o profesional para quien se realiza la operación sujeta a gravamen, este tributará*** en los términos que resulten de aplicar las reglas establecidas en los párrafos a) y b) del apartado 7 anterior.<br><br>9 bis**.** ***En las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto, cuando estas tengan la condición de sujeto pasivo por realizar las mencionadas operaciones, la exacción corresponderá al Estado.*** |
| 10. En la aplicación del impuesto correspondiente a operaciones realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en España, en las que no se produzca la circunstancia señalada en el apartado anterior, corresponderá a la Administración del Estado la exacción del tributo y las devoluciones que, en su caso, procedan. | 10**.** ***Corresponderá al Estado, en todo caso, la devolución de las cuotas soportadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del impuesto***.» |
| 11.<br><br>Las deducciones que proceda practicar por el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado o satisfecho por los sujetos pasivos, cualquiera que sea la Administración a la que hubiera correspondido su exacción, surtirán efectos frente a ambas Administraciones, de acuerdo con lo | 11.(**Se mantiene la redacción anterior**)<br><br>Las deducciones que proceda practicar por el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado o satisfecho por los sujetos pasivos, cualquiera que sea la Administración a la que hubiera correspondido su exacción, surtirán efectos frente a ambas Administraciones, de acuerdo con lo |





| | |
|---|---|
| dispuesto en el presente Convenio. | dispuesto en el presente Convenio.<br><br>***12. La exacción del impuesto correspondiente al régimen especial aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a determinadas entregas interiores de bienes facilitadas a través de una interfaz digital y al régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, caracterizados por la tributación en destino e instrumentalizados mediante el mecanismo de ventanilla única, cuando España sea el Estado miembro de identificación, corresponderá a la Administración que, de acuerdo con lo establecido en la regla 7.ª del artículo 34, ostente la competencia inspectora sobre los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto que hayan optado por la aplicación de dichos regímenes.***<br><br>***No obstante, cuando en el régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros se hubiese designado intermediario, la exacción del impuesto corresponderá a la Administración que, de acuerdo con lo establecido en la regla 7.ª del artículo 34, ostente la competencia inspectora sobre los intermediarios designados.»*** |

2. Gestión e inspección del impuesto (Artículo 34 CV)

Se modifica la redacción del párrafo primero y de la regla 7.ª del artículo 34 y se añade una nueva regla 10.ª.

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|



| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| En relación con la gestión del impuesto, en los casos de tributación a las dos Administraciones, se aplicarán las siguientes reglas: | En relación con la gestión ***e inspección*** del impuesto, se aplicarán las siguientes reglas: |
| 7.ª La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: | 7.ª La inspección se realizará de acuerdo con los siguientes criterios: |
| a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las Inspecciones de los Tributos de cada una de dichas Administraciones. | a) La inspección de los sujetos pasivos que deban tributar exclusivamente a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra o, en su caso, a la Administración del Estado, se llevará a cabo por las Inspecciones de los Tributos de ***cada una*** de dichas Administraciones. |
| b) La inspección de los sujetos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y navarro se realizará de acuerdo con las siguientes reglas: | b) La inspección de los sujetos que deban tributar en proporción al volumen de sus operaciones realizadas en territorio común y navarro se realizará de acuerdo con las siguientes reglas: |
| Primera.- Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la comprobación e investigación será realizada por los órganos de la Administración del Estado, que regularizarán la situación tributaria del sujeto pasivo incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las dos Administraciones competentes. | [1ª] Primera. Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio común, la comprobación e investigación será realizada por los órganos **competentes de territorio común**, **sin perjuicio de la colaboración entre Administraciones**.<br><br>***No obstante lo establecido en el párrafo anterior, en el caso de que un sujeto pasivo con domicilio fiscal en territorio común hubiera realizado en el año anterior en territorio navarro el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración de la Comunidad Foral, salvo que se trate de entidades acogidas al régimen especial de grupos de entidades.*** |
| Segunda.- Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio navarro, | [2ª] Segunda. Si los sujetos pasivos tienen su domicilio fiscal en territorio |

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas. | navarro, la comprobación e investigación será realizada por los órganos competentes de la Administración Comunidad Foral de Navarra, ***sin perjuicio de la colaboración entre Administraciones***. |
| En el caso de que el sujeto pasivo hubiera realizado en el año anterior en territorio de régimen común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión, será competente la Administración del Estado, sin perjuicio de la colaboración de la Administración de la Comunidad Foral. | ***No obstante lo establecido en el párrafo anterior***, en el caso de que un sujeto pasivo con domicilio fiscal en territorio navarro hubiera realizado en el año anterior en territorio común el 75 por ciento o más de sus operaciones totales, de acuerdo con los puntos de conexión establecidos, será competente la Administración **de territorio común**. |
| Tercera.- Las actuaciones inspectoras se ajustarán a las normativas de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en las reglas anteriores. | [3ª]Tercera. Las actuaciones inspectoras se ajustarán a las normativas de la Administración competente, de acuerdo con lo previsto en las reglas anteriores, ***y surtirán efectos frente a ambas Administraciones incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas***. |
| Si, como consecuencia de dichas actuaciones, resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan. La Administración competente comunicará los resultados de sus actuaciones a la Administración afectada. A estos efectos, se establecerá un procedimiento para que la deuda resultante de las actuaciones de comprobación e investigación sea percibida por la Administración a la que | Si, como consecuencia de dichas actuaciones, resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente será efectuado por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquellas procedan. La Administración competente comunicará los resultados de sus actuaciones a la Administración afectada. A estos efectos, se establecerá un procedimiento para que la deuda resultante de las actuaciones de comprobación e investigación sea percibida por la Administración a la que |



| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| corresponda.<br><br>Cuarta.- Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.<br><br>Quinta.- Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes. | corresponda.<br><br>[4ª]Cuarta. Lo establecido en las reglas anteriores se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden en su territorio a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.<br><br>[5ª] Quinta. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que, con posterioridad a dichas comprobaciones, se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.<br><br>«***10.ª Cuando la exacción del Impuesto corresponda a la Administración de la Comunidad Foral de Navarra, en los regímenes especiales y según los términos previstos en el apartado 12 del artículo 33, los empresarios o profesionales a que hace referencia dicho apartado que se acojan a los regímenes especiales cumplirán ante la Administración de la Comunidad Foral las obligaciones formales y materiales que se deriven de los mismos, sin perjuicio de los flujos de información y fondos que correspondan entre ésta y la Administración del Estado***.»<br><br>c) ***La Administración Tributaria que no ostente la competencia inspectora*** |

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| | ***podrá realizar actuaciones de obtención de información sobre las operaciones que pudieran afectar al cálculo de su proporción de volumen de operaciones, con independencia de donde se hayan entendido realizadas, a los solos efectos de comunicar lo actuado a la Administración Tributaria con competencia inspectora. En ningún caso estas actuaciones pueden suponer la realización de actuaciones de comprobación e investigación por parte de la Administración que no dispone de competencia inspectora.***» |

**→ Impuestos Especiales**

▶ Exacción de los Impuestos Especiales (Articulo 35 CV)

Modificación de los apartados 2 y 4

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 2. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por la Comunidad Foral de Navarra cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio navarro. | 2**.** El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por la Comunidad Foral de Navarra ***cuando radique en territorio navarro el domicilio fiscal de la persona física o jurídica que realice el hecho imponible.*** |
| | Las devoluciones de las cuotas de este Impuesto serán efectuadas por la Administración en la que las mismas fueron ingresadas. |
| La matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su domicilio fiscal. | |
| Las devoluciones de las cuotas de este Impuesto serán efectuadas por la Administración en la que las mismas fueron ingresadas. | |
| No obstante lo dispuesto en el apartado 5, la Comunidad Foral podrá establecer los tipos | No obstante lo dispuesto en el apartado 5, la Comunidad Foral podrá establecer los tipos |



| | |
|---|---|
| de gravamen de este impuesto dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común. | de gravamen de este impuesto dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común. |
| 4. El Impuesto Especial sobre la Electricidad se exigirá por la Comunidad Foral de Navarra cuando el devengo del mismo se produzca en Navarra. | 4. El Impuesto Especial sobre la Electricidad se exigirá por la Comunidad Foral de Navarra en los siguientes casos: |
| En el caso del suministro de energía eléctrica, se considerará producido el devengo en el momento y en el lugar de la puesta a consumo de la persona o entidad adquirente. | En el caso del suministro de energía eléctrica, ***cuando esté ubicado en Navarra el punto de suministro de la persona o entidad que adquiera la electricidad para su propio consumo.*** |
| En el caso del consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos, se considerará producido el devengo en el momento del autoconsumo. | En el caso de consumo por los productores de energía eléctrica de aquella electricidad generada por ellos mismos, ***cuando se produzca en Navarra dicho consumo***. |

→ **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

▶ Exacción por la Comunidad Foral de Navarra (Artículo 38 CV)

Se modifica el supuesto 1.º del apartado 1.A)

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1.º En la transmisión onerosa y arrendamientos de bienes inmuebles, así como en la cesión onerosa de derechos de toda clase, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando aquéllos radiquen en Navarra. | «1.º En la transmisión onerosa y arrendamientos de bienes inmuebles, así como en la cesión onerosa de derechos de toda clase, incluso de garantía, que recaigan sobre los mismos, cuando aquellos radiquen en Navarra. |
| A estos efectos, tendrán la consideración de transmisión de bienes inmuebles las transmisiones a título oneroso de valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. | A estos efectos, tendrán la consideración de transmisión de bienes inmuebles las transmisiones a título oneroso de valores a que se refiere el ***artículo 314 del Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.***» |

→ **Tributos sobre el Juego**

▶ Exacción de los tributos y normativa aplicable (Artículo 40 (CV)

Se modifica el apartado 3

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|





| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 3. La exacción del Impuesto sobre Actividades de Juego corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. | 3. La exacción del Impuesto sobre Actividades de Juego corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. |
| Los sujetos pasivos tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las distintas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. | Los sujetos pasivos tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las distintas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. |
| La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará en función del peso relativo de las cantidades jugadas correspondientes a jugadores residentes en Navarra y en territorio común. Esta proporción se aplicará también a las cuotas líquidas derivadas de modalidades de juego en las que no se pueda identificar la residencia del jugador y a las cuotas correspondientes a jugadores no residentes en el territorio español. | La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará en función del peso relativo de las cantidades jugadas a cada modalidad de juego correspondientes a jugadores residentes en Navarra y en territorio común. Esta proporción, ***que se expresará en porcentaje redondeado en dos decimales,*** se aplicará también a las cuotas correspondientes a jugadores no residentes en el territorio español. |
| | Las cuotas liquidadas derivadas de las modalidades de juego en las que no sea exigible la identificación de la residencia del jugador se imputarán de forma exclusiva a la Administración de la Comunidad Foral o a la Administración del Estado correspondiente al domicilio fiscal del sujeto pasivo, sin perjuicio de las compensaciones que corresponda realizar posteriormente entre las Administraciones. |
| No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la exacción del Impuesto derivada de la realización de apuestas mutuas deportivo-benéficas y apuestas mutuas hípicas estatales, en las que no se identifique la residencia del jugador, corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra cuando el punto de venta donde se | No obstante lo dispuesto en ***los párrafos anteriores***, la exacción del Impuesto derivada de la realización de apuestas mutuas deportivo-benéficas y apuestas mutuas hípicas estatales, en las que no se identifique la residencia del jugador, corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra cuando el punto de venta donde se |



| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| realice la apuesta se localice en su territorio. | realice la apuesta se localice en su territorio. |

→ **Título I. Capitulo III** (sigue, Impuestos Indirectos)

Nuevas secciones 6ª bis, 6ª ter, 7ª,

**1. Impuesto sobre las transacciones financieras** (Sección 6ª bis)

▶ Normativa aplicable, exacción e inspección del Impuesto (Artículo 40 bis CV):

*«1. En la exacción del Impuesto sobre las Transacciones Financieras la Comunidad Foral de Navarra aplicará las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.*

*No obstante, la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.*

*2. La exacción del impuesto corresponderá a la Comunidad Foral, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el periodo de liquidación.*

*La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio se determinará en función del porcentaje que representa la base imponible del Impuesto correspondiente a operaciones relativas a acciones de sociedades con domicilio social en territorio común o foral respecto a la base imponible total de cada sujeto pasivo. Esta proporción se expresará en porcentaje redondeado en dos decimales.*

*3. La inspección del impuesto se llevará a cabo por los órganos de la Administración de la Comunidad Foral cuando el sujeto pasivo tenga su domicilio fiscal en Navarra, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a ambas Administraciones, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.*

*Si, como consecuencia de dichas actuaciones, resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente se efectuará por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquellas procedan.*

*Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones a la Administración afectada. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes»*

2. **Impuesto sobre determinados servicios digitales (Sección 6ª ter)**

▶ Normativa aplicable, exacción e inspección del impuesto (Artículo 40 ter CV)

*«1. En la exacción del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales la Comunidad Foral de Navarra aplicará las mismas normas sustantivas y formales establecidas en*





*cada momento por el Estado.*

*No obstante, la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada periodo de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.*

*2. La exacción del impuesto corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el periodo de liquidación.*

*Esta proporción, que se expresará en porcentaje redondeado en dos decimales, se determinará en función del porcentaje que representen los ingresos obtenidos por las prestaciones de servicios sujetas realizadas en el territorio de cada Administración respecto a los ingresos totales obtenidos en territorio español. A estos efectos, del importe de los ingresos se excluirá el Impuesto sobre el Valor Añadido u otros impuestos equivalentes.*

*Las prestaciones de servicios digitales se entenderán realizadas en territorio común o foral, según el lugar en el que estén situados los usuarios, determinado de acuerdo con las reglas de localización contenidas en la normativa reguladora del impuesto.*

*3. Los contribuyentes presentarán las autoliquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, las proporciones aplicables y cuotas que correspondan a cada una de las Administraciones.*

*Las devoluciones que procedan serán efectuadas par las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.*

*4. La inspección del impuesto se realizará por los órganos de la Administración de la Comunidad Foral cuando el contribuyente tenga su domicilio fiscal en Navarra, sin perjuicio de la colaboración de la Administración del Estado, y surtirá efectos frente a ambas Administraciones, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.*

*Si, como consecuencia de dichas actuaciones, resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente se efectuará por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquellas procedan.*

*Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas. Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al contribuyente en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.»*

3. **Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos** (Sección 7ª)

▶ Exacción del impuesto y normativa aplicable (Artículo 40 quater)

*«1. La exacción del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra cuando*



*se ubique en su territorio el vertedero o la instalación de incineración o coincineración en la que se entreguen los residuos objeto del impuesto.*

*2. En la exacción del impuesto la Comunidad Foral de Navarra aplicará las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.*

*No obstante lo anterior, la Comunidad Foral podrá incrementar los tipos de gravamen de este impuesto dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común.*

*Asimismo, la Comunidad Foral podrá aprobar los modelos de autoliquidación e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.»*

1.3 **Normas de gestión y procedimiento** (Capítulo V CV)

1.3.1. Delito fiscal (Artículo 42 CV)

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, el órgano de la Administración actuante pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. | ***Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, se continuará la tramitación del procedimiento con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación***, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal.<br><br>Cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal, proceda practicar liquidación respecto de los conceptos y cuantías vinculados a delito, las actuaciones tendentes a la determinación, liquidación y cobro de la deuda tributaria se practicarán por la Administración con competencia inspectora y aplicando la normativa tributaria que corresponda según lo dispuesto en el presente Convenio Económico.<br><br>Cuando la Administración Tributaria se abstenga de practicar liquidación respecto de los conceptos y cuantías vinculados a delito, por entender que concurre alguno de los supuestos de excepción tasados legalmente, las actuaciones tendentes a la |





| | |
|---|---|
| | remisión del expediente al Ministerio Fiscal o al pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente, se practicarán, asimismo, por la Administración con competencia inspectora y aplicando la normativa tributaria que corresponda según lo dispuesto en el presente Convenio Económico.<br><br>Cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 305.7 del Código Penal, resulte procedente que el Juez o Tribunal recabe el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria para la exacción de la responsabilidad civil derivada del delito y de la multa, dicho auxilio será prestado por la Administración Tributaria competente en virtud de este Convenio.<br><br>Lo establecido en este artículo se entenderá sin perjuicio de las compensaciones que procedan entre las distintas Administraciones.» |

1.3.2. Asignación, revocación y rehabilitación del número de identificación fiscal (Articulo 44)

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| Artículo 44. **Colaboración de las entidades financieras en la gestión de los tributos.**<br><br>1. Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las entidades financieras y de cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia corresponda a la Comunidad Foral.<br><br>2. Cuando las actuaciones de obtención de información a que se refiere el apartado anterior hayan de practicarse fuera del territorio navarro, se estará a lo dispuesto en el artículo siguiente. | Las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica con domicilio fiscal en Navarra podrán solicitar la asignación del número de identificación fiscal ante la Administración foral navarra o ante la Administración Tributaria del Estado.<br><br>Las entidades no residentes sin establecimiento permanente podrán solicitar la asignación del número de identificación fiscal ante la Administración foral navarra o ante la Administración Tributaria del Estado cuando se vayan a realizar actos u operaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria en territorio foral, salvo que con anterioridad se les haya asignado un número de identificación fiscal por otra Administración Tributaria.<br><br>La información requerida para la asignación del número de identificación fiscal será |



| | |
|---|---|
| | coincidente en todas las Administraciones.<br><br>La revocación y rehabilitación del número de identificación fiscal corresponderá a la Administración de su domicilio fiscal, salvo que la competencia para la comprobación e investigación esté atribuida a otra Administración, en cuyo caso, corresponderá a ésta. En el caso de las entidades no residentes sin establecimiento permanente será competente la Administración que lo asignó.<br><br>En todos los casos se garantizará la adecuada coordinación y el intercambio de información entre ambas Administraciones.» |

1.3.3. Actuaciones de comprobación e investigación y de obtención de información (Artículo 45 CV) [Antes: "Actuaciones de la Inspección de tributos"]

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1. Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que, en el ámbito de las competencias atribuidas por el presente convenio a la Comunidad Foral de Navarra, deban efectuarse fuera de su territorio serán practicadas por la inspección de los tributos del Estado o la de las comunidades autónomas competentes por razón del territorio, cuando se trate de tributos cedidos a las mismas, a requerimiento del órgano competente de dicha Comunidad Foral. | 1. **Corresponderá a la Comunidad Foral de Navarra la investigación tributaria de cuentas y operaciones, activas y pasivas, de las entidades financieras y de cuantas personas físicas o jurídicas se dediquen al tráfico bancario o crediticio, en orden a la exacción de los tributos cuya competencia corresponda a la Comunidad Foral**.<br><br>2**.** Las actuaciones comprobadoras e investigadoras que, en el ámbito de las competencias atribuidas por el presente convenio a la Comunidad Foral de Navarra, deban efectuarse fuera de su territorio serán practicadas por los órganos competentes del Estado o la de las Comunidades Autónomas competentes por razón del territorio, cuando se trate de tributos cedidos a las mismas, a requerimiento del órgano competente de dicha Comunidad Foral.<br><br>En relación con las citadas actuaciones, la Administración del Estado y la de la |





| | |
|---|---|
| | Comunidad Foral arbitrarán los oportunos convenios de colaboración y asistencia mutua para la coordinación de las actuaciones de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del presente Convenio Económico.<br><br>3. Las actuaciones de obtención de información en orden a la exacción de los tributos cuya competencia corresponda a la Comunidad Foral serán efectuadas por los órganos competentes de esta, sin perjuicio de los oportunos convenios de colaboración y asistencia mutua que para la coordinación de las citadas actuaciones puedan formalizarse de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 5 del presente Convenio Económico. |
| 2. Cuando la inspección tributaria del Estado o de la Comunidad Foral conocieren, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras, hechos con trascendencia tributaria para la otra Administración, lo comunicarán a ésta en la forma que se determine. | 4. ***Cuando los órganos competentes del Estado o de la Comunidad Foral*** conocieren, con ocasión de sus actuaciones comprobadoras e investigadoras y de obtención de información a que se refieren los apartados anteriores, hechos con trascendencia tributaria para la otra Administración, lo comunicarán a esta en la forma que se determine. |

1.3.4. «Coordinación de competencias inspectoras en el Impuesto sobre el Valor Añadido (Artículo 46 bis CV) NUEVO.

«1*. La Administración Tributaria que, en el curso de un procedimiento inspector, considere que el obligado tributario objeto de la comprobación se ha deducido unas cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido indebidamente repercutidas y cuyo ingreso se habría realizado en otra Administración Tributaria, procederá a solicitar información sobre el ingreso de esas cuotas a esta última Administración.*

*En el plazo de dos meses desde la recepción de la solicitud la Administración requerida procederá a comunicar a la Administración solicitante si se ha producido o no el ingreso de las cuotas. Si esta no recibiese dicha comunicación en el plazo establecido considerará que las cuotas de IVA no han sido ingresadas.*

*Si la Administración solicitante recibiese confirmación de que ha existido ingreso de las cuotas de IVA en la otra Administración, finalizará el procedimiento inspector ante el obligado tributario teniendo en cuenta dicha circunstancia.*

*2. Cuando el acto de liquidación dictado por la Administración actuante haya adquirido firmeza, ésta procederá a solicitar a la otra Administración el reconocimiento y pago del*



*crédito correspondiente a las cuotas de IVA liquidadas. Junto a la solicitud se remitirá copia de la liquidación practicada.*

*El plazo de prescripción del derecho al reconocimiento de este crédito entre Administraciones comenzará a computarse desde que el mencionado acto administrativo de liquidación alcance firmeza.*

*En caso de que el acto de liquidación no haya adquirido firmeza, no se procederá a solicitar de la otra Administración el envío de los fondos.*

*3. La Administración que reciba la solicitud deberá responder aceptando u oponiéndose a la misma en el plazo de dos meses contados desde su recepción. Si, transcurrido dicho plazo, no se hubiera recibido contestación se entenderá aceptada la solicitud.*

*En caso de discrepancia sobre la liquidación practicada o sobre el reconocimiento del derecho de crédito, cualquiera de las Administraciones podrá plantear conflicto ante la Junta Arbitral en el plazo de dos meses contados desde la comunicación del acuerdo que desestime total o parcialmente la solicitud de remesa.*

*La Junta Arbitral resolverá el conflicto planteado siguiendo el procedimiento abreviado previsto en el artículo 51.4 del presente Convenio Económico.»*

1.4. JUNTA ARBITRAL (Capítulo VII)

▶ Artículo 51 CV: Se modifican los apartados 1, 2 y 4:

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones: | **1**. Se constituye una Junta Arbitral que tendrá atribuidas las siguientes funciones: |
| a) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales. | a) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente convenio a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.<br>***En particular, resolver las controversias en relación con consultas referentes a la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el Convenio Económico sobre las que no se haya llegado a acuerdo en el seno de la Comisión Coordinadora, así como en relación con los supuestos previstos en el artículo 46 bis del presente Convenio Económico.*** |
| b)<br>Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una comunidad | b) Se mantiene redacción anterior<br>Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y la de la Comunidad Foral, o entre ésta y la Administración de una comunidad |





| | |
|---|---|
| autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido. | autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos cuya exacción corresponde a la Comunidad Foral de Navarra y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido. |
| c) | c) (Se mantiene redacción anterior) |
| Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes. | Resolver las discrepancias que puedan producirse con respecto a la domiciliación de los contribuyentes. |
| 2. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se hará por el Ministro de Hacienda y por el Consejero de Economía y Hacienda del Gobierno de Navarra. | 2. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se hará por la ***persona titular del Ministerio competente en materia de Hacienda y por la persona titular del Departamento competente en materia de Hacienda*** del Gobierno de Navarra. |
| Los árbitros serán nombrados para un período de seis años. En caso de producirse una vacante, será cubierta por el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo miembro será nombrado para la parte del período de mandato que faltaba por cumplir al sustituido. | Los árbitros serán nombrados para un período de seis años. En caso de producirse una vacante, será cubierta por el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo miembro será nombrado para la parte del período de mandato que faltaba por cumplir al sustituido. |
| Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio en materia tributaria o hacendística. | Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio en materia tributaria o hacendística. |
| 3. | 3. (Se mantiene redacción anterior) |
| La Junta Arbitral resolverá conforme a Derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados, incluidas las fórmulas de ejecución. | La Junta Arbitral resolverá conforme a Derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados, incluidas las fórmulas de ejecución. |
| Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, únicamente serán susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa y ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo. | Los acuerdos de esta Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, única-mente serán susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa y ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo. |
| 4. Cuando se suscite el conflicto de | 4. Cuando se suscite el conflicto de |



| | |
|---|---|
| competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo cual determinará la interrupción de la prescripción, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior relativa a dicho conflicto. | competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo cual determinará la interrupción de la prescripción, y se abstendrán de cualquier actuación ulterior relativa a dicho conflicto. |
| Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, en el que se dará audiencia a los interesados. | Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca, en el que se dará audiencia a los interesados. ***Reglamentariamente se regulará un procedimiento abreviado aplicable en los supuestos establecidos en la letra g) del artículo 67.2 y en el apartado 3 del artículo 46 bis del presente Convenio Económico.*** |
| 5**.** | 5. (Se mantiene redacción anterior) |
| Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral. | Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral. |

2. DISPOSICIÓNES ADICIONALES (LEY 28/1990)

2.1. Disposición adicional segunda. Modificación de la redacción.

«La cifra del volumen de operaciones a que se refieren los artículos 19, 33 y 40 será actualizada, al menos, cada cinco años, conforme a lo dispuesto en el artículo 67 del presente Convenio Económico.»

2.2. Disposición adicional duodécima (Nueva)

«En el supuesto de que se modifique el actual régimen de fabricación y comercio de labores del tabaco, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo, a la revisión de la letra d) del artículo 65.2.»

3. DISPOSICIONES TRANSITORIAS (LEY 28/1990)

3.1. Disposición transitoria quinta

«Las modificaciones incorporadas en los artículos 18, 19, 23 y 27 del presente Convenio resultarán de aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2022 y que no hayan finalizado antes de la entrada en vigor de la Ley que apruebe la modificación del Convenio adoptada por Acuerdo de la Comisión Negociadora del Convenio Económico de fecha de 20 de diciembre de 2021.





Las modificaciones incorporadas en los artículos 33.1, 33.2, 33.4 y 34.7.ª del presente Convenio resultarán de aplicación a los periodos de liquidación que se inicien a partir de 1 de enero de 2022.

Lo dispuesto en el artículo 46 bis del presente Convenio será de aplicación a los procedimientos iniciados con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley que apruebe la modificación del Convenio adoptada por Acuerdo de la Comisión Negociadora del Convenio Económico de fecha de 20 de diciembre de 2021.»

3.2. Disposición transitoria séptima

«El régimen transitorio de los nuevos tributos convenidos se ajustará a las reglas siguientes:

1.ª La Comunidad Foral se subrogará en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública Estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos a que se refiere la presente disposición.

No obstante, la Hacienda Pública Estatal ejercerá las competencias anteriores cuando haya realizado actuaciones con obligados tributarios antes del 26 de junio de 2015, referidas al impuesto al que se refiere el artículo 31 bis de esta ley. Estas competencias estarán limitadas a los ejercicios a que afecten las actuaciones realizadas.

2.ª Las cantidades liquidadas y contraídas con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley por la que se modifica el Convenio Económico incorporando la convención de los nuevos tributos, relativas a situaciones que hubieran correspondido a la Comunidad Foral de haber estado convenidos los tributos a que se refiere la presente disposición, y que se ingresen con posterioridad a la mencionada fecha, corresponderán en su integridad a la Comunidad Foral»

3.ª Las cantidades devengadas con anterioridad a la de entrada en vigor de la Ley por la que se modifica el Convenio Económico incorporando la convención de los nuevos tributos, y liquidadas a partir de esa fecha en virtud de actuaciones inspectoras, se distribuirán aplicando los criterios y puntos de conexión de los tributos a que se refiere la presente disposición.

4.ª Cuando proceda, las devoluciones correspondientes a liquidaciones practicadas o que hubieran debido practicarse, con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Ley por la que se modifica el Convenio Económico incorporando la convención de los nuevos tributos, serán realizadas por la Administración que hubiera sido competente en la fecha del devengo, conforme a los criterios y puntos de conexión de los tributos a que se refiere la presente disposición.

5.ª Los actos administrativos dictados por la Comunidad Foral de Navarra serán reclamables en vía económico administrativa foral ante los órganos competentes de dicho territorio. Por el contrario, los dictados por la Administración del Estado, cualquiera que sea su fecha, serán reclamables ante los órganos competentes del Estado.

No obstante, el ingreso correspondiente se atribuirá a la Administración que resulte acreedora de acuerdo con las normas contenidas en las reglas anteriores.

6.ª A los efectos de la calificación de infracciones tributarias, así como de las sanciones que a las mismas correspondan en cada caso, tendrán plena validez y eficacia los



antecedentes que sobre el particular obren en la Hacienda Pública Estatal con anterioridad a la entrada en vigor de la convención de los tributos a que se refiere la presente disposición.

7.ª La entrada en vigor de la convención de los tributos a que se refiere la presente disposición transitoria no perjudicará a los derechos adquiridos por los contribuyentes conforme a las leyes dictadas con anterioridad a dicha fecha.»

3.3. Disposición transitoria decimocuarta.

Suprimida.

Texto anterior:

«El régimen transitorio de los nuevos tributos acordados con efectos desde el 1 de enero de 2013, se ajustará a las reglas siguientes:

Primera. La Comunidad Foral de Navarra se subrogará en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública Estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos a que se refiere la presente disposición.

No obstante, la Hacienda Pública Estatal ejercerá las competencias anteriores cuando haya realizado actuaciones con obligados tributarios antes de la entrada en vigor de esta Ley, referidas al impuesto al que se refiere el artículo 31 bis de esta Ley. Estas competencias estarán limitadas a los ejercicios a que afecten las actuaciones realizadas.

Segunda. Las cantidades liquidadas y contraídas con anterioridad al 1 de enero de 2013 correspondientes a situaciones que hubieran correspondido a la Comunidad Foral de Navarra de haber estado convenidos los tributos a que se refiere la presente disposición, y que se ingresen con posterioridad al 1 de enero de 2013, corresponderán en su integridad a la Comunidad Foral.

Tercera. Las cantidades devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2013 y liquidadas a partir de esa fecha en virtud de actuaciones inspectoras se distribuirán aplicando los criterios y puntos de conexión de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Cuarta. Cuando proceda, las devoluciones correspondientes a liquidaciones practicadas, o que hubieran debido practicarse, con anterioridad al 1 de enero de 2013, serán realizadas por la Administración que hubiera sido competente en la fecha del devengo, conforme a los criterios y puntos de conexión de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Quinta. Los actos administrativos dictados por la Comunidad Foral de Navarra serán reclamables en vía económico-administrativa ante los órganos competentes de dicho Territorio. Por el contrario, los dictados por la Administración del Estado, cualquiera que sea su fecha, serán reclamables ante los órganos competentes del Estado.

No obstante, el ingreso correspondiente se atribuirá a la Administración que resulte acreedora de acuerdo con las normas contenidas en las reglas anteriores.

Sexta. A los efectos de la calificación de infracciones tributarias, así como de las sanciones que a las mismas corresponden en cada caso, tendrán plena validez y eficacia los antecedentes que sobre el particular obren en la Hacienda Pública Estatal con





anterioridad a la entrada en vigor de la convención de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Séptima. La entrada en vigor de la convención de los tributos a que se refiere la presente disposición transitoria no perjudicará a los derechos adquiridos por los contribuyentes conforme a las Leyes dictadas con anterioridad a dicha fecha»

### ▶ 2ª Real Decreto-ley 18/2022, de 18 de octubre (RDL) [BOE 251/2022, de 19 de octubre]

ASUNTO: Medidas tributarias

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 20 de octubre de 2022

Acceso al documento. VINCULO: Disposición 17040 del BOE núm. 251 de 2022

| DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO |
|---|
| → Derecho Tributario. Parte Especial<br>• Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<br>• Impuesto sobre Sociedades |

→ ÍNDICE

- Artículo 21 «Deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas»

- Artículo 22 «Libertad de amortización en inversiones que utilicen energías procedentes de fuentes renovables en el Impuesto sobre Sociedades»

- Disposición final primera «Modificación 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»

- Disposición final segunda «Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades»

| NOVEDADES<br>(Particulares extraídos de la Introducción del RDL) |
|---|
| ✔ Se traspone la Directiva (UE) 2016/1164 [en relación con el precepto sobre asimetrías híbridas invertidas] a la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Las entidades en régimen de atribución de rentas situadas en territorio español no den lugar a la asimetría híbrida señalada, convirtiéndose en contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades cuando se den las condiciones y respecto de las rentas señaladas en el apartado incorporado al citado artículo de dicha Ley.<br>✔ La incorporación en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades de un nuevo apartado 12 en el artículo 15 bis, determina la necesidad de complementar lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 6 de la Ley del Impuesto y efectuar la correlativa modificación del contenido del apartado 3 del artículo 87 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.

- ✔ Se extiende hasta 2024 el ámbito temporal de la deducción en el IRPF para aquellos contribuyentes que realicen inversiones en obras de mejora de eficiencia energética en viviendas implementadas para reducir la demanda de calefacción y refrigeración. La deducción oscila entre el 20 y el 60 por ciento de las cantidades satisfechas hasta el 31 de diciembre de 2023 en obras para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración, mejora del consumo de energía primaria no renovable y de rehabilitación energética

→ ANÁLISIS

1. Ley 35/2006

1.1. Modificación de la disposición adicional quincuagésima (Artículo 21 RDL)

Con efectos desde 1 de enero de 2023, se modifica la **disposición adicional quincuagésima** de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas […]. Dicha modificación, consiste exclusivamente en ampliar el ámbito temporal de aplicación del beneficio fiscal [entre el 20 y el 60 por ciento] al que se refiere la norma y al que pueden acogerse las cantidades satisfechas hasta el 31 de diciembre de 2024 [antes, 31 de diciembre de 2023; recordemos, obras para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración, mejora del consumo de energía primaria no renovable y de rehabilitación energética).Asimismo, se modifican las fechas límites para la expedición de ciertas certificaciones.

Pese a que el literal de la citada disposición adicional registra mínimos cambios, la reproduciremos íntegramente a continuación pues de ese modo el lector/a tiene ante sí el contexto en el que se registrar los cambios (fechas que se marcan con cursiva)

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 1. Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2022 por las obras realizadas durante dicho período para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2023. | 1. Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2023 por las obras realizadas durante dicho período para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de *31 de diciembre de 2024*. |
| A estos efectos, únicamente se entenderá | A estos efectos, únicamente se entenderá |

| | |
|---|---|
| que se ha reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda cuando se reduzca en al menos un 7 por ciento la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.<br><br>La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2023.<br><br>La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales. | que se ha reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda cuando se reduzca en al menos un 7 por ciento la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.<br><br>La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de *1 de enero de 2024.*<br><br>La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales. |
| 2. Los contribuyentes podrán deducirse el 40 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2022 por las obras realizadas durante dicho período para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este | 2. Los contribuyentes podrán deducirse el 40 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de 2023 por las obras realizadas durante dicho período para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este |



| | |
|---|---|
| último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2023.<br><br>A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable en la vivienda en la que se hubieran realizado tales obras cuando se reduzca en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, se consiga una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética "A" o "B", en la misma escala de calificación, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.<br><br>La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2023.<br><br>La base máxima anual de esta deducción será de 7.500 euros anuales. | último caso, la vivienda se alquile antes de *31 de diciembre de 2024***.**<br><br>A estos efectos, únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable en la vivienda en la que se hubieran realizado tales obras cuando se reduzca en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, se consiga una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética ''A'' o ''B'', en la misma escala de calificación, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.<br><br>La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de *1 de enero de 2024.*<br><br>La base máxima anual de esta deducción será de 7.500 euros anuales. |
| 3. Los contribuyentes propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial en el que se hayan llevado a cabo desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la | 3. Los contribuyentes propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial en el que se hayan llevado a cabo desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la |

| | |
|---|---|
| actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el *31 de diciembre de 2023* obras de rehabilitación energética, podrán deducirse el 60 por ciento de las cantidades satisfechas durante dicho período por tales obras. A estos efectos, tendrán la consideración de obras de rehabilitación energética del edificio aquéllas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo acreditarse con el certificado de eficiencia energética del edificio expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación, respecto del expedido antes del inicio de las mismas. | actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, *hasta el 31 de diciembre de 2024* obras de rehabilitación energética, podrán deducirse el 60 por ciento de las cantidades satisfechas durante dicho período por tales obras. A estos efectos, tendrán la consideración de obras de rehabilitación energética del edificio aquéllas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo acreditarse con el certificado de eficiencia energética del edificio expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética ''A'' o ''B'', en la misma escala de calificación, respecto del expedido antes del inicio de las mismas. |
| Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje y trasteros que se hubieran adquirido con estas. | Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje y trasteros que se hubieran adquirido con estas. |
| No darán derecho a practicar esta deducción por las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica. | No darán derecho a practicar esta deducción por las obras realizadas en la parte de la vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica. |
| La deducción se practicará en los períodos impositivos 2021, 2022 y 2023 en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de | La deducción se practicará en los períodos impositivos 2021, 2022, 2023 *y 2024* en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética. Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de |



| | |
|---|---|
| octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2024.<br><br>La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.<br><br>Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros. | octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido *antes de 1 de enero de 2025*.<br><br>La base máxima anual de esta deducción será de 5.000 euros anuales.<br><br>Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros. |
| 4. No darán derecho a practicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, cuando la obra se realice en las partes de las viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.<br><br>En ningún caso, una misma obra realizada en una vivienda dará derecho a las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores. Tampoco tales deducciones resultarán de aplicación en aquellos casos en los que la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción recogida en el apartado 3 de esta disposición.<br><br>La base de las deducciones previstas en los apartados 1, 2 y 3 anteriores estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los citados certificados, debiendo descontar aquellas cuantías que, | 4. No darán derecho a practicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores, cuando la obra se realice en las partes de las viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos.<br><br>En ningún caso, una misma obra realizada en una vivienda dará derecho a las deducciones previstas en los apartados 1 y 2 anteriores. Tampoco tales deducciones resultarán de aplicación en aquellos casos en los que la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción recogida en el apartado 3 de esta disposición.<br><br>La base de las deducciones previstas en los apartados 1, 2 y 3 anteriores estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los citados certificados, debiendo descontar aquellas cuantías que, |

| | |
|---|---|
| en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas. En ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.<br><br>A estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética. En todo caso, no se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.<br><br>Tratándose de obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente a que se refiere el apartado 3 anterior vendrá determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios, a las que se refiere el párrafo anterior, el coeficiente de participación que tuviese en la misma. | en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas. En ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.<br><br>A estos efectos, se considerarán como cantidades satisfechas por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética. En todo caso, no se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.<br><br>Tratándose de obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente a que se refiere el apartado 3 anterior vendrá determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios, a las que se refiere el párrafo anterior, el coeficiente de participación que tuviese en la misma. |
| 5. Los certificados de eficiencia energética previstos en los apartados anteriores deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.<br><br>A los efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de estas deducciones serán válidos los certificados expedidos antes del inicio de las | 5. Los certificados de eficiencia energética previstos en los apartados anteriores deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.<br><br>A los efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de estas deducciones serán válidos los certificados expedidos antes del inicio de las |



| | |
|---|---|
| obras siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas. | obras siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas. |
| 6. El importe de estas deducciones se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4, y 5 del artículo 68 de esta ley. | 6. El importe de estas deducciones se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4, y 5 del artículo 68 de esta ley. |

1.2. Modificación artículo del artículo 87

Con efectos desde 1 de enero de 2022 se modifica el apartado 3 del artículo 87 de la Ley 35/2006.

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| **3**. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades. | **3**. Las entidades en régimen de atribución de rentas no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades, *a excepción de lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 15 bis* de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.» |

2.– Ley 27/2006, del Impuesto sobre Sociedades.

2.1 Nueva disposición adicional decimoséptima: «Libertad de amortización en inversiones que utilicen energía procedente de fuentes renovables»

Veamos el contenido de la nueva disposición:

A) Inversiones amortizables.

Podrán ser amortizadas libremente en los períodos impositivos que se inicien o concluyan desde la entrada en funcionamiento [siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en el indicado funcionamiento], **las inversiones en instalaciones**:

- Destinadas al autoconsumo de energía eléctrica que utilicen energía procedente de fuentes renovables de acuerdo con lo definido en el Real Decreto 244/2019.

- Para uso térmico de consumo propio que utilicen energía procedente de fuentes renovables, que sustituyan instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes no renovables fósiles y que sean puestas a disposición del contribuyente a partir de la entrada en vigor del RDL. y **entren funcionamiento en 2023**

B) Condiciones para la aplicación del beneficio fiscal:

- La plantilla media total de la entidad deberá mantenerse respecto de la plantilla media de los doce meses anteriores.

| ATENCIÓN |
|---|
| Para el cálculo de la plantilla media total de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada |

contratada en relación a la jornada completa.

**ADVERTENCIA.** En el supuesto de que se incumpliese la obligación de mantenimiento de la plantilla en los términos establecidos, se deberá proceder a ingresar la cuota íntegra que hubiere correspondido a la cantidad deducida en exceso más los intereses de demora correspondientes. El ingreso de la cuota íntegra y de los intereses de demora se realizará conjuntamente con la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se haya incumplido la obligación.

- Los edificios no podrán acogerse a la libertad de amortización de referencia.

- La cuantía máxima de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será de 500.000 euros.

C) Concepto de energía renovable a efectos del beneficio fiscal.

Se considerará energía renovable:

La procedente de fuentes renovables no fósiles, es decir, energía eólica, energía solar (solar térmica y solar fotovoltaica) y energía geotérmica, energía ambiente, energía mareomotriz, energía undimotriz y otros tipos de energía oceánica, energía hidráulica y energía procedente de biomasa, gases de vertedero, gases de plantas de depuración, y biogás, tal y como se definen en la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de diciembre de 2018, relativa al fomento del uso de energía procedente de fuentes renovables.

→ PRECISIONES.

- **Instalaciones de producción de energía eléctrica**: solo se considerará energía renovable aquella que proceda de instalaciones de la categoría b) del artículo 2.1 del Real Decreto 413/2014.

**- Instalaciones que empleen bombas de calor accionadas eléctricamente**: solo se considerará energía renovable su uso para calor a partir de un rendimiento de factor estacional (SCOPnet) de 2,5 de acuerdo con la Decisión 2013/114/UE de la Comisión de 1 de marzo de 2013, por la que se establecen las directrices para el cálculo por los Estados miembros de la energía renovable procedente de las bombas de calor de diferentes tecnologías, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

→ AVISO:

En el caso de que las citadas bombas se usen para frío, **solo se considerará que producen energía renovable** cuando el sistema de refrigeración funcione por encima del requisito de eficiencia mínimo expresado como factor de rendimiento estacional primario y este sea al menos 1,4 (SPFplow), de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento Delegado (UE) 2022/759 de la Comisión de 14 de diciembre de 2021 por el que se modifica el anexo VII de la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo con respecto a una metodología para calcular la cantidad de energías renovables utilizada para la refrigeración y los sistemas urbanos de refrigeración.

**- Sistemas de generación de energía renovable térmica** (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria: únicamente se entenderá que se ha



mejorado el consumo de energía primaria no renovable cuando se reduzca al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien se consiga una mejora de la calificación energética de las instalaciones para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación.

| ATENCIÓN |
| --- |
| **No podrán acogerse a la libertad de amortización aquellas instalaciones que tengan carácter obligatorio en virtud de la normativa del Código Técnico de la Edificación** (Real Decreto 314/2006, de 17 de marzo) **salvo que la instalación** tenga una potencia nominal superior a la mínima exigida, en cuyo **caso podrá ser objeto de la libertad de amortización aquella parte del coste de la instalación proporcional a la potencia instalada por encima de ese mínimo exigido.** |

D) Exigencias documentales

Para la aplicación de la libertad de amortización de referencia, los contribuyentes deberán estar en posesión, según proceda, de la documentación que acredite que la **inversión utiliza energía procedente de fuentes renovables**:

1ª Caso de generación de energía eléctrica, la Autorización de Explotación y, en el caso de las instalaciones con excedentes:

Acreditación de la inscripción en el Registro administrativo de instalaciones de producción de energía eléctrica (RAIPREE) o, en el caso de instalaciones de menos de 100kW, el Certificado de Instalaciones Eléctricas (CIE) de acuerdo con el Reglamento Electrotécnico de Baja Tensión, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica.

2ª Caso de sistemas de producción de gases renovables (biogás, biometano, hidrógeno renovable):

Acreditación de inscripción en el Registro de instalaciones de producción de gas procedente de fuentes renovables regulado en el artículo 19 del Real Decreto 376/2022, de 17 de mayo, por el que se regulan los criterios de sostenibilidad y de reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero de los biocarburantes, biolíquidos y combustibles de biomasa, así como el sistema de garantías de origen de los gases renovables.

3ª Caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) industrial o de proceso:

Acreditación de la inscripción en registro o informe del órgano competente en la Comunidad Autónoma.

4ª Caso de sistemas de generación de energía renovable térmica (calor y frío) para climatización o generación de agua caliente sanitaria:

Certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de las inversiones, que indique la incorporación de estos sistemas respecto del certificado expedido antes del inicio de las mismas.

| RECORDATORIO |
| --- |





| |
|---|
| Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 101 Ley 27/2006, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el capítulo XI del título VII de esta Ley, podrán optar entre aplicar el régimen de libertad de amortización previsto en el artículo 102 de esta Ley o aplicar el régimen de libertad de amortización regulado la disposición de referencia. |

2.2. Modificaciones en los artículos 6 y 15.

2.2.1. Artículo 6 «Atribución de rentas»

Modificación del apartado 2.

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades. | 2. Las entidades en régimen de atribución de rentas no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades, a excepción de lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 15 bis de esta Ley.» |

2.2.2. Artículo 15 bis «Asimetrías híbridas»

Nuevo apartado 12 [los actuales apartados 12 y 13 a numerarse como apartados 13 y 14, respectivamente] que recibe redacción de la que resulta lo siguiente en relación con entidades en régimen de atribución de rentas en las que concurran las siguientes circunstancias: 1. Que una o varias entidades, vinculadas entre sí en el sentido del apartado 13 del artículo 15.bis de la Ley 27/2014, participen directa o indirectamente [en cualquier día del año] i) en el capital, ii) en los fondos propios, iii) en los resultados o en los derechos de voto en un porcentaje igual o superior al 50 por ciento; 2. Sean residentes en países o territorios que califiquen a la entidad en régimen de atribución como contribuyente por un impuesto personal sobre la renta.

La tributación se producirá en los siguientes términos:

- En calidad de contribuyente,

- Por las rentas positivas que corresponda atribuir a todos los partícipes residentes en países o territorios que consideren a la entidad en atribución de rentas como contribuyente por imposición personal sobre la renta. **Rentas positivas citadas**:

**–** Las obtenidas en territorio español que estén sujetas y exentas de tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

**–** De fuente extranjera que no estén sujetas o estén exentas de tributación por un impuesto exigido por el país o territorio de la entidad o entidades pagadoras de tales rentas.

| ATENCIÓN |
|---|
| - El período impositivo coincidirá con el año natural en el que se obtengan las rentas de referencia.<br>- El resto de rentas obtenidas por la entidad en atribución de rentas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes y tributarán de acuerdo con lo dispuesto en la |



| |
|---|
| sección 2.ª del título X de la Ley 35/2006 |

### 1.2 Normas publicadas (Reseña)

- Orden HFP/941/2022, de 3 de octubre, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional y por la que se modifica la Orden EHA/993/2010, de 21 de abril, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores y ganaderos (BOE 239/2022, de 5 de octubre)

## 2. NOVIEMBRE, 2022

### 2.1 Normas publicadas (Analizadas)

▶️ **Real Decreto-ley (RDL)19/2022, de 22 de noviembre [BOE, 281/2022, de 23 de noviembre],** por el que se establece un Código de Buenas Prácticas para aliviar la subida de los tipos de interés en préstamos hipotecarios sobre vivienda habitual, se modifica el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y se adoptan otras medidas estructurales para la mejora del mercado de préstamos hipotecarios.

ASUNTO: Medida tributarias

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 24 de noviembre de 2022

Acceso al documento BOE. VINCULO Disposición 19403 del BOE núm. 281 de 2022

| DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO |
|---|
| ➡️ Derecho Tributario. Parte Especial<br>• Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentado (modalidad: Actos Jurídicos Documentado: cuota gradual) |

→ ÍNDICE

Artículo 9 RDL. Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

| NOVEDADES<br>(Particulares extraídos de la Introducción del RDL) |
|---|
| Se exime de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados a las escrituras públicas de formalización de las novaciones contractuales que se produzcan al amparo del nuevo Código de Buenas Prácticas de naturaleza coyuntural y transitoria, (Título II RDL. Artículos 2 a 9) dándoseles pues el mismo tratamiento que a las sujetas al Código de Buenas Prácticas del Real Decreto-ley 6/2012, |

de 9 de marzo.

→ ANÁLISIS

Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Real Decreto Legislativo 1/1993)

Artículo 45 TRITP-AJD. Exenciones

Modificación del número 23 del artículo 45.I.B) [Cuota gradual de la modalidad Actos Jurídicos Documentados]

| ANTERIOR REDACCIÓN | NUEVA REDACCIÓN |
|---|---|
| 23. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto. | 23. Las escrituras de formalización de las novaciones contractuales de préstamos y créditos hipotecarios que se produzcan al amparo del Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, *y del nuevo Código de Buenas Prácticas que se introduce con el Real Decreto-ley 19/2022, de 22 de noviembre, por el que se establece un Código de Buenas Prácticas para aliviar la subida de los tipos de interés en préstamos hipotecarios sobre vivienda habitual, se modifica el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y se adoptan otras medidas estructurales para la mejora del mercado de préstamos hipotecarios*, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este Impuesto.» |

## 2.2 Normas publicadas (Reseña)

- Resolución de 10 de noviembre de 2022, conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se acuerda la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones correspondientes a recursos de derecho público de la hacienda pública estatal recaudados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de las que resulte una deuda pendiente de recaudar por importe inferior a tres euros (BOE 274/2022, 15 de noviembre)

  Disposición 18793 del BOE núm. 274 de 2022



- Orden HFP/1123/2022, de 18 de noviembre, por la que se modifica la Orden HAP/2328/2014, de 11 de diciembre, por la que se aprueban los modelos 591 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Declaración anual de operaciones con contribuyentes» y 588 «Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación por cese de actividad de enero a octubre» y se establecen forma y procedimiento para su presentación (BOE 280/2022, de 22 de noviembre)

  Disposición 19289 del BOE núm. 280 de 2022

- Orden HFP/1124/2022, de 18 de noviembre, por la que se modifican la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, y el modelo 039 de comunicación de datos, correspondientes al Régimen especial del grupo de entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido; la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación, y el modelo 308 Impuesto sobre el Valor Añadido, solicitud de devolución: Recargo de equivalencia, artículo 30 bis del Reglamento del IVA y sujetos pasivos ocasionales y se modifican los anexos I y II de la Orden EHA/3434/2007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, así como otra normativa tributaria; y la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el anexo I de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores( BOE 280/2022, de 22 de noviembre)

  Disposición 19290 del BOE núm. 280 de 2022

## II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

**1. OCTUBRE, 2022**

**Normas publicadas** (Reseña)

A) CCAA (Régimen Común)

➡ ANDALUCÍA

- RESOLUCIÓN de 30 de septiembre de 2022, de la Agencia Tributaria de Andalucía, por la que se establecen las cuantías que determinan la competencia de los órganos de la Agencia para resolver las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento (BOJA 193/2022, de octubre)

  BOJA22-193-00002-15556-01_00268809.pdf (juntadeandalucia.es)

➡ ARAGÓN

- ORDEN HAP/1404/2022, de 3 de octubre, por la que se regulan las condiciones, requisitos y efectos de la ordenación del pago de deudas tributarias y otras de derecho público mediante la imposición de giro postal en las oficinas postales de Correos (BOA 198/2022, 11 de octubre)

  ORDEN HAP/1404/2022, de 3 de octubre, por la que se regulan las condiciones, requisitos y efectos de la ordenación del pago de deudas tributarias y otras de derecho público mediante la imposición de giro postal en las oficinas postales de Correos. (aragon.es)

➡ CASTILLA-LA MANCHA

- Resolución de 21/10/2022, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, por la que se aprueba el censo fiscal de las máquinas de juego autorizadas en la comunidad autónoma de Castilla-La Mancha a fecha 01/10/2022. (DOCLM 209/2022, de 31 de octubre)

  descargarArchivo.do (jccm.es)



➡ EXTREMADURA

- RESOLUCIÓN de 5 de octubre de 2022, de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueba el Padrón de la Tasa Fiscal sobre el Juego realizado mediante máquinas, cuarto trimestre de 2022 (DOE 199/2022, de 17 de octubre)

  DOE n.º 199- 17-octubre-2022 (juntaex.es)



➡ LA RIOJA

- Resolución 4/2022, de 17 de octubre, de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueba el Registro de autorizaciones de explotación de máquinas de juego y su correspondiente Tasa sobre juegos de suerte, envite o azar del cuarto trimestre de 2022 (BOR 201/2022, de 19 de octubre)

  Bor_Boletin_visor_Servlet (larioja.org)

➡ MADRID

- LEY 7/2022, de 24 de octubre, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, para incrementar la bonificación aplicable a los parientes colaterales de segundo o tercer grado por consanguinidad en el impuesto sobre sucesiones y donaciones (BOCM 256/2022, de 27 de octubre)

  untitled (bocm.es)

➡ VALENCIA

- DECRETO LEY 14/2022, de 24 de octubre, del Consell, por el que se modifica la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la cual se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos, para adecuar el gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de otras figuras tributarias al impacto de la inflación (DOGV núm. 9458, de 27 de octubre de 2022)

  2022_9939.pdf (gva.es)

B) CCAA (Régimen Foral)

➡ NAVARRA

- ORDEN FORAL 108/2022, de 5 de octubre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 118/2021, de 29 de octubre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se fijan los plazos y fechas para el ingreso de fondos y presentación de documentos y envíos telemáticos por las entidades colaboradoras en la recaudación de la Hacienda Foral de Navarra para el año 2022. (BON 205/2022, de 17 de octubre)

  Anuncio - Boletín Oficial de Navarra

- ORDEN FORAL 110/2022, de 18 de octubre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueban el modelo 587 "Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación" y el modelo A23 "Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución", se regulan la inscripción en el Registro territorial y la llevanza de la contabilidad de existencias (BON 213/2022, de 27 de octubre)





Anuncio - Boletín Oficial de Navarra

➡ PAIS VASCO

Diputaciones -Territorios Históricos

▪ ÁLAVA

- DECRETO FORAL 38/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 27 de septiembre. Aprobar la modificación del Decreto Foral 41/2006, de Consejo de 6 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Inspección de los Tributos del Territorio Histórico de Álava (BOTHA 114/2022, de 5 de octubre)

  2022_114_02685_C.pdf (araba.eus)

- ORDEN FORAL 557/2022, de 29 de septiembre por la que se aprueba la modificación de la Orden Foral 160/2011, de 8 de marzo por la que se aprueban los modelos 036, 037 y 009 de declaraciones censales de alta, modificación y baja del censo único de contribuyentes (BOTHA 119/2022, de 19 de octubre)

  2022_119_02832_C.pdf (araba.eus)

- Decreto Foral 43/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de octubre. Aprobar la relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de interés general para 2022, conforme a la Norma Foral 35/2021, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo (BOTHA 122/2022, de 26 de octubre)

  2022_122_02875_C.pdf (araba.eus)

**2. NOVIEMBRE**

A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

➡ CASTILLA-LA MANCHA

- Resolución de 23/11/2022, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, mediante la que se modifican el anexo I.A y el anexo II.A de la Orden de 08/10/2012, de la Consejería de Hacienda, por la que se aprueban los documentos de pago de tasas, precios públicos y otros ingresos, se establecen los órganos competentes y se regula el procedimiento de recaudación. (DOCLM 230/2022, de 30 de noviembre)

  descargarArchivo.do (jccm.es)

➡ EXTREMADURA

- LEY 5/2022, de 25 de noviembre, de medidas de mejora de los procesos de respuesta administrativa a la ciudadanía y para la prestación útil de los servicios, (DOE 229/2022, de 29 de noviembre)

  DOE n.º 229- 29-noviembre-2022 (juntaex.es)



➡ MADRID

- LEY 8/2022, de 16 de noviembre, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, para deflactar la escala autonómica y el mínimo personal y familiar en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (BOCM 277/2022, de 21 de noviembre)

  untitled (bocm.es)

B) CCAA (Régimen Foral)

➡ NAVARRA

- Orden Foral 111/2022, de 25 de octubre de la Comunidad Foral de Navarra, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 345 de «Declaración informativa. Planes, Fondos de Pensiones y Sistemas Alternativos. Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión asegurados, Planes Individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión social Empresarial y Seguros de Dependencia. Declaración anual partícipes, aportaciones y contribuciones». (BON 224/2022, de 14 de noviembre)

  Anuncio - Boletín Oficial de Navarra

➡ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

▪ ÁLAVA

- Decreto Foral 45/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 25 de octubre. Aprobar la modificación del Decreto Foral 3/2011, de Consejo de 25 de enero, que regula el censo de los contribuyentes y obligaciones censales (BOTHA 125/2022, de 2 de noviembre)

  2022_125_02943_C.pdf (araba.eus)

- Orden Foral 305/2022, de 15 de noviembre del Territorio Histórico de Álava, por la que se determinan las condiciones que deben reunir las actividades deportivas que se especifican en el Decreto Foral 43/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 18 de octubre, para su consideración como prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2022 (BOTHA 134 /2022, de 23 de noviembre)

  2022_134_03173_C.pdf (araba.eus)

▪ VIZCAYA

- DECRETO FORAL NORMATIVO 6/2022, de 2 de noviembre, de modificación del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la Norma Foral 4/2022, de 22 de junio, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. (BOB 215/2022, de 11 de noviembre)





I-935_cas.pdf (bizkaia.eus)

- ORDEN FORAL 868/2022, de 16 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2942/2009, de 18 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual de Entidades de Previsión Social Voluntaria, Planes de Pensiones, sistemas alternativos, Mutualidades de Previsión Social, Planes de Previsión Asegurados, Planes Individuales de Ahorro Sistemático, Planes de Previsión Social Empresarial y Seguros de Dependencia; y se modifica la Orden Foral 48/2018, de 9 de enero del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 187, de declaración informativa anual relativa a adquisiciones y enajenaciones de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva. (BOB 224/2022, de 24 de noviembre)

  I-993_cas.pdf (bizkaia.eus)

- ORDEN FORAL 901/2022, de 25 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se modifica la Orden Foral 2023/2015, de 23 de octubre, 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, y su presentación telemática (BOB 228/2022, de 30 de noviembre)

  I-1021_cas.pdf (bizkaia.eus)

▪ GIPUZKOA

- Orden Foral 530/2022, de 16 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 345 de declaración anual sobre entidades de previsión social voluntaria, planes y fondos de pensiones, sistemas alternativos, mutualidades de previsión social, planes de previsión asegurados, planes individuales de ahorro sistemático, planes de previsión social empresarial y seguros de dependencia, así como las formas y plazo de presentación (BOG 223/2022, de 24 de noviembre)

  GAO22 arrunta 2or. (gipuzkoa.eus)

**ANTES Y DESPUÉS DEL EDIFICIO DE LA ADMINISTRACIÓN REGIONAL DE JÁRKOV**







## III. JURISPRUDENCIA INTERNA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO

TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

**(OCTUBRE-NOVIEMBRE, 2022)**

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

➡ OCTUBRE,2022

I) SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

★

LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. SENTENCIA 1322/2022 [18.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5517/2020). Ponente: José Antonio Montero Fernández.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3794]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/62ecfd9eba3e3828a0a8778d75e36f0d/20221104

→ **Resolución recurrida en casación.**

«En el recurso contencioso-administrativo núm. 15249/2019 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, con fecha 15 de mayo de 2020, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que debemos estimar y estimarnos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por los servicios jurídicos de la Xunta de Galicia contra la Resolución del Tribunal Económico-administrativo Central de 28 de junio de 2018, que estima la reclamación económico-administrativa número NUM003, presentada por Don XX, y anula. la providencia de apremio de deudas tributarias dictada por la Agencia Tributaria de Galicia, por la cuantía de 452.158,76 €.

Y en consecuencia, se anula el acuerdo del TEAR impugnado. Sin imposición de costas".

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

«2.1. Determinar si, a las notificaciones practicadas por la

* 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»



administración tributaria a través de un empleado de Correos le son de aplicación los preceptos del Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales.

2.2 Aclarar si, una vez realizados los dos intentos de notificación sin éxito, -tanto en los supuestos de notificación practicados por Agente Notificador de la Administración Tributaria como por personal de Correos- se debe proceder cuando ello sea posible a dejar al destinatario *aviso de llegada* en el correspondiente casillero domiciliario, acreditándose fehacientemente dicho extremo en la notificación, así como el significado y el alcance de dicho aviso de llegada)»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretació**n: artículos 109, 110, 111 y 112 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; El artículo 114 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, en relación con el principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución; El artículo 42 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales [...].

→ **La controversia jurídica**.

«La sentencia de instancia, estimatoria del recurso contencioso administrativo deducido por la Administración de la Comunidad Autónoma, se pronuncia en estos términos:

"Y así, la sentencia de 19 de junio de 2018 (PO 15402/2017) recoge el criterio según el cual las previsiones que se recogían en el Real Decreto 1829/1999 (Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, en desarrollo de lo establecido en la Ley 24/1998, de 13 de julio, del Servicio Postal Universal y de Liberalización de los Servicios Postales) quedaron privadas de relevancia desde el momento en que una norma posterior, el Real Decreto 1065/2007, para las notificaciones tributarias, establece en el artículo 114.1 que este aviso de llegada procederá cuando sea posible y que se dejará a los efectos meramente INFORMATIVOS.

Y añade que esta Sala, desde la sentencia dictada en el PO 15777/2015,viene sosteniendo que en los casos en los que no figure con la debida claridad que el personal del servicio de correos cumpliera con la exigencia de hacer el depósito en lista, dejando aviso de llegada, aun así la mención que pueda hacerse en el recuadro con el número 9" NO RETIRADO" se entiende expresiva del cumplimiento de las exigencias reglamentarias, y que el hecho de no retirar la notificación significa que con carácter previo se dejó aviso, con indicación del plazo y de la dependencia donde estaba.

Esta interpretación -que cambió el criterio mantenido por la Sala en sentencias anteriores- es coherente, según se dice en la sentencia de 19 de junio de 2018 , con la realidad social y con el funcionamiento del servicio de correos, al no existir motivo alguno que autorice a dudar de que se cumplieron con las exigencias del Real Decreto 1829/1999.

* 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»





En aplicación de este criterio -seguido en sentencias posteriores como la de 3 de junio de 2019 (recurso 15336/2018)- hemos de entender correctamente practicada la notificación edictal de la liquidación tributaria a que se refiere la presente litis, pues tal como se dice en el escrito de demanda, en el acuse de recibo en los que se reflejan los intentos de notificación -infructuosos por estar el destinatario ausente- consta en el recuadro número nueve la expresión «no retirado».

→ FALLO:

1.- Fijar los criterios interpretativos recogidos en los **fundamentos segundo y tercero** de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación núm. 5517/2020, presentado por Procuradora de los tribunales Procuradora de los Tribunales, actuando en nombre y representación de XX, contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sección cuarta, de fecha 15 de mayo de 2020, recaída en el p.o. 15249/2019, sentencia que se casa y anula.

3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo dirigido por la AXENCIA TRIBUTARIA DE GALICIA, representada por el Letrado de la Comunidad, contra acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 28 de junio de 2018, sobre providencia de apremio, cuya confirmación procede.

4.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

| FUNDAMENTOS JURIDICOS |
|---|
| ▪ SEGUNDO**. Sobre la primera de las cuestiones de interés casacional objetivo***.*<br><br>La sentencia de instancia hace un exhaustivo despliegue de la legislación aplicable al caso; en particular recoge y transcribe los arts. 110.2 y 112 (antes de la reforma por Ley 15/2014) de la LGT, 59.1 de la Ley 30/1192 (aplicable por motivos temporales), 114.1 del Real Decreto 1065/2007 y 42 del 1829/1999.<br><br>Considera la Sala sentenciadora que la regulación que sobre la materia realizó el Real Decreto 1829/1999 quedó privada de relevancia desde el momento en que una norma posterior, el Real Decreto 1065/2007 para las notificaciones tributarias, establece en el artículo 114.1 que este aviso de llegada procederá cuando sea posible y que se dejará a los efectos meramente INFORMATIVOS.<br><br>No podemos compartir el parecer de la Sala de instancia. Las notificaciones en materia tributaria se regulan en los arts. 109 y ss de la LGT, especial relevancia en este asunto poseen los arts. 110.2 y 112 de la LGT. El desarrollo reglamentario se realiza mediante los arts. 114 y ss del Real Decreto 1065/2007.<br><br>El art.º 109 de la LGT, prevé que " *El régimen de notificaciones será el previsto en las normas administrativas generales con las especialidades establecidas en esta sección".* Por motivos temporales era de aplicación al caso el artº 59 de la Ley 30/1992, que preveía que *"Las notificaciones se practicarán por cualquier medio que permita tener constancia de la* |

* 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»

*recepción por el interesado o su representante, así como de la fecha, la identidad y el contenido del acto notificado".*

**Ninguna norma tributaria prevé, y limita, que las notificaciones tributarias se hagan por un determinado medio o por un determinado personal.**

Cuando la Administración Tributaria, entre los medios que tiene autorizados, "los previstos en las normas administrativas generales", se decanta por llevar a cabo las notificaciones a través del servicio de correos, no siendo en modo alguno incompatible la regulación tributaria respecto de la que rige, en particular en lo que aquí interesa, las notificaciones a través del servicio de correos, artº 112 de la LGT y 114.1 in fine del Real Decreto 1065/2007, rige no sólo la regulación tributaria, sino, como complementaria, en este caso, la regulación del Servicio de Correos. O lo que es lo mismo en este caso, es de aplicación el artº 42.3 del citado reglamento, "*Una vez realizados los dos intentos sin éxito, el operador al que se ha encomendado la prestación del servicio postal universal deberá depositar en lista las notificaciones, durante el plazo máximo de un mes, a cuyo fin se procederá a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, debiendo constar en el mismo, además de la dependencia y plazo de permanencia en lista de la notificación, las circunstancias expresadas relativas al segundo intento de entrega. Dicho aviso tendrá carácter ordinario*".

Dicho lo anterior cabe convenir que a la cuestión con interés casacional formulada en el auto de admisión, de "si, a las notificaciones practicadas por la administración tributaria a través de un empleado de Correos le son de aplicación los preceptos del Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales", la respuesta ha de ser positiva.

▪ TERCERO**. El aviso de llegada. Antecedentes jurisprudenciales. Sobre la segunda de las cuestiones.**

Sobre la materia objeto de atención en este recurso existe un cuerpo de doctrina jurisprudencial consolidado, de suerte que, aún lo casuístico que puede resultar las soluciones jurídicas a adoptar, si ayudan, y en este caso definitivamente, a resolver la controversia existente.

**En reiteradas ocasiones este Tribunal, como se hace eco la parte recurrente, ha proclamado que la notificación edictal debe representar el último remedio para hacer posible el principio básico de eficacia de las Administraciones Públicas**, recordemos lo dicho en numerosas ocasiones en el sentido de que " *De acuerdo con el Tribunal Constitucional la notificación por edictos tiene un carácter supletorio y excepcional, debiendo ser considerada como remedio último, siendo únicamente compatible con el artículo 24 de la Constitución, si existe la certeza o, al menos, la convicción razonable de la imposibilidad de localizar al demandado ( sentencias 48/82, 31 de mayo ,63/82, de 20 de octubre, y 53/03 de 24 de marzo , entre otras muchas), señalando, asimismo, que cuando los demandados están suficientemente identificados su derecho a la defensa no puede condicionarse al cumplimiento de la carga de leer a diario los Boletines Oficiales*".

Como ya se ha avanzado nos encontramos ante un tema extremadamente casuístico, pero a golpe de sentencias se ha ido construyendo unas reglas que aportan seguridad jurídica y que pretenden, con su aplicación al caso concreto, aportar la suficiente certidumbre para solucionar los casos que la realidad escenifica. Como compendio de lo dicho valga por todas la sentencia de 11 de abril de 2019, rec. cas. 2112/2017, citada por la recurrente, en la que se dijo que:

* 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»

"En ella se efectúa una sistematización sobre la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y este Tribunal Supremo sobre los casos en los que se debe o no se debe dar validez a las notificaciones; tras destacar que se trata de una materia ciertamente casuística pero en la que se pueden establecer ciertos parámetros que permitan abordar esta materia con una cierta homogeneidad en su tratamiento.

Algunas de las ideas principales que se destacan en orden a esa meta de homogeneidad se pueden resumir en lo siguiente:

- La notificación tiene una suma relevancia para el ejercicio de los derechos y la defensa de los intereses que se quieran hacer valer frente a una determinada actuación administrativa.

- La función principal de la notificación es precisamente dar a conocer al interesado el acto que incida en su esfera de derechos o intereses.

Lo que acaba de afirmarse pone bien de manifiesto que lo relevante para decidir la validez o no de una notificación será que, a través de ella, el destinatario de la misma haya tenido un real conocimiento del acto notificado.

- Las consecuencias finales de lo que antecede serán básicamente estas dos: que la regularidad formal de la notificación no será suficiente para su validez si el notificado no tuvo conocimiento real del acto que había de comunicársele; y, paralelamente, que los incumplimientos de las formalidades establecidas no serán obstáculo para admitir la validez de la notificación si ha quedado debidamente acreditado que su destinatario tuvo un real conocimiento del acto comunicado.

Con base en las anteriores ideas se subraya la necesidad de diferenciar situaciones y sentar respecto de ellas algunos criterios; una diferenciación que principalmente conduce a lo que continúa:

- Notificaciones que respetan todas las formalidades establecidas: en ellas debe de partirse de la presunción iuris tantum de que el acto ha llegado tempestivamente a conocimiento del interesado; pero podrán enervarse en los casos en los que se haya acreditado suficientemente lo contrario.

- Notificaciones de que han desconocido formalidades de carácter sustancial (entre las que deben incluirse las practicadas, a través de un tercero, en un lugar distinto al domicilio del interesado: en estas ha de presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión; pero esta presunción admite prueba en contrario cuya carga recae sobre la Administración, una prueba que habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado.

- Notificaciones que quebrantan formalidades de carácter secundario: en las mismas habrá de partir de la presunción de que él acto ha llegado a conocimiento tempestivo del interesado".

De lo dicho hasta ahora, el presupuesto del que partir es que efectivamente la notificación llevada a cabo por el servicio de correos no respetó las formalidades que exige el art.º 42.1 de su reglamento. La cuestión se traslada a determinar si nos encontramos con formalidades sustanciales o secundarias y los efectos derivados.

Recientemente este Tribunal Supremo ha resuelto un caso en el que se dilucidaba, desde la óptica que nos interesa, el carácter y alcance de los " *avisos de llegada".* Nos referimos a la sentencia de 27 de julio de 2022, rec. cas. 5544/2021, que hace un exhaustivo

* 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»

recorrido por las sentencias que han ido moldeando la jurisprudencia sobre la materia, entre las que se encuentra la que a continuación referimos.

"3) STS de la Sección Segunda de 24 de octubre de 2011 (recurso de casación núm. 4327/2007), que precisó que si no hay constancia de que se ha dejado el preceptivo "aviso de llegada", la notificación no es válida, siendo la prueba de su entrega al destinatario un presupuesto de hecho condicionante de la posterior notificación edictal:

**OCTAVO.-** (...) A la vista de la doctrina de este Tribunal contenida en la citada sentencia de 12 de diciembre de 1997, la recurrente estima que la sentencia recurrida ha infringido el artículo 42.2 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, aprobatorio del Reglamento por el que se regula la prestación de los servicios postales, desarrollo de la Ley 24/98, de 13 de julio, del servicio postal universal y liberalización de los servicios postales.

La infracción consiste en que, si no se ha dejado el preceptivo aviso de llegada tal como manda dicho precepto, la notificación no es válida, condición inexcusable para entender que concurren los requisitos para la práctica de la notificación edictal, como forma subsidiaria de la personal.

2. La doctrina constituida por la sentencia de este Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 1997 (que la recurrente transcribe en lo que aquí interesa respecto a la práctica de la forma de notificación edictal como sustitutiva de la notificación personal) analiza de forma pormenorizada los requisitos que debe reunir la notificación por correo con acuse de recibo para poder acudir, si aquella resulta infructuosa, a la notificación por edictos.

La sentencia de referencia expresa que es requisito imprescindible conforme a la reglamentación postal, no ya solo que se expresen los dos intentos de notificación fallidos, sino además que el Servicio de Correos, deje constancia en el casillero del destinatario del aviso de llegada, de todo lo cual debe quedar constancia en la documentación extendida por el personal del operador del Servicio Postal Universal.

El artículo 42.2 del Real Decreto 1829/1999, de 3 de diciembre, que aprueba el Reglamento de prestación de los servicios postales, expresa, literalmente, que se consignará dicho extremo -con referencia a los intentos de notificación- en la oportuna documentación del empleado del operador postal y, en su caso, en el aviso de recibo que acompañe a la notificación el apartado 3 del mismo precepto exige la constancia del aviso de llegada y que la notificación hasta tal momento fallida se deposite en lista de notificaciones.

Así pues, no solo es esencial la demostración del intento de entrega por dos veces de las cartas certificadas, sino también la prueba de la entrega del "aviso de llegada" mediante su introducción en el buzón o casillero correspondiente, o por otro medio, pues del cumplimiento de ese requisito depende que el destinatario tenga conocimiento del intento de notificación y pueda acudir en plazo a la Oficina de Correos correspondiente a recoger el envío, trámite indispensable para que, en caso de no efectuarse tal recogida, el Servicio de Correos pueda devolver el certificado al remitente como correspondencia caducada.

La constancia de tales extremos es una condición inexcusable para entender que concurren los requisitos para la práctica de la notificación edictal, como forma subsidiaria de la personal. Al respecto ha de entenderse que la regulación de la Ley 30/1992 ha de integrarse con las precisiones exigidas por la reglamentación en que se regulan tales formas de notificación, en este caso la postal. La acreditación de los intentos de notificación fallidos debe por lo tanto entenderse que ha de efectuarse conforme a los requisitos exigidos en el citado artículo 42.2 y42.3 Real Decreto 1829/1999 , pues la regulación de

* 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»

la Ley 30/1992 no es agotadora, sino que ha de entenderse completada por las normas reguladoras de los concretos servicios que efectúan la notificación, y en tal sentido hemos de aplicar las normas del operador postal universal, en cuanto a la práctica de las notificaciones de las resoluciones administrativas.

En tal sentido ha de partirse de la consideración, como expresaba la sentencia de este Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 1997, de que la notificación edictal es una ficción legal, pues la realidad nos enseña que raramente tienen los contribuyentes conocimiento de las liquidaciones tributarias notificadas por este procedimiento; al contrario, cuando se enteran es cuando ya se ha iniciado el procedimiento sin que, por tanto, les quepa la posibilidad de impugnar la liquidación por muchos y graves que sean los errores jurídicos en que pudiera haber incurrido la Administración. Por ello, han de extremarse las garantías sobre acreditación de la forma en que se han producido los intentos de notificación fallidos y de la constancia del aviso de llegada y de la permanencia de la resolución en "lista de notificaciones", para permitir al destinatario tener conocimiento de tal intento de notificación, y la posibilidad de recepción de la misma por su comparecencia personal en la oficina postal."

Jurisprudencia, sin duda, que da respuesta a la segunda cuestión de interés casacional en el sentido de que realizados los dos intentos de notificación sin éxito por el personal de Correos -no se ha hecho en este caso por agente notificador de la Administración Tributaria-, se debe proceder, en los términos del artº 42.3 del Real Decreto 1829/1999, a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, acreditándose fehacientemente dicho extremo en la notificación.

Lo cual nos coloca ante el supuesto que la jurisprudencia ha depurado, esto es, "Notificaciones de que han desconocido formalidades de carácter sustancial (entre las que deben incluirse las practicadas, a través de un tercero, en un lugar distinto al domicilio del interesado: en estas ha de presumirse que el acto no llegó a conocimiento tempestivo del interesado y le causó indefensión; pero esta presunción admite prueba en contrario cuya carga recae sobre la Administración, una prueba que habrá de considerarse cumplida cuando se acredite suficientemente que el acto llegó a conocimiento del interesado", correspondiéndole la prueba a la Administración de si el contribuyente tuvo conocimiento tempestivo del acto.

Al respecto, a la vista de los términos en los que se pronuncia la sentencia de instancia, en modo alguno estamos ante un supuesto de valoración de la prueba, cuyo enjuiciamiento, en principio, está vedado entrar en sede casacional. Es de resaltar que la sentencia de instancia expresamente habla de la notificación hecha por el personal del servicio de correos, pero parte de la acotación que prevé el artº 114.1 del Real Decreto 1065/2007, y de que " *aun así la mención que pueda hacerse en el recuadro con el número 9" NO RETIRADO" se entiende expresiva del cumplimiento de las exigencias reglamentarias, y que el hecho de no retirar la notificación significa que con carácter previo se dejó aviso, con indicación del plazo y de la dependencia donde estaba",* con lo que claramente está degradando dicho requisito, puesto que la lectura que subyace del razonamiento contenido en la sentencia es que, mutatis mutandi, el requisito sustancial visto se puede sustituir con la referencia *"No retirado",* lo que evidentemente reduce considerablemente las garantías que jurisprudencialmente se han impuesto interpretando los textos legales; ciertamente el *"no retirado"* acompañados de otros hechos relevantes, pudiera constituir prueba suficiente a los efectos que interesan, esto es, cumplir el deber de la las carga de la prueba que corresponde en estos casos a la Administración, pero en sí mismo, lo que viene a representar no es interpretar el reglamento, sino a establecer 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»

supuesto más por el que ha de entenderse cumplidas las exigidas formalidades. O dicho de otra manera cuando la notificación se hace a través del servicio de correos, " se procederá a dejar al destinatario aviso de llegada en el correspondiente casillero domiciliario, debiendo constar en el mismo, además de la dependencia y plazo de permanencia en lista de la notificación, las circunstancias expresadas relativas al segundo intento de entrega", sin que este deber formal pueda sustituirse con igual fuerza probatoria con la mención de "no retirado".

Todo lo cual ha de llevarnos a estimar el recurso de casación y desestimar el recurso contencioso administrativo.

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

👉 IRPF. SENTENCIA 1269/2022 [10.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5110/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3585]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/5144e806da003a8fa0a8778d75e36f0d/20221021

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia pronunciada el 15 de junio de 2020 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso núm. 2003/2018 deducido por don JM contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, de fecha 29 de junio de 2018, por la que se desestima la reclamación económico- administrativa núm. NUM000, interpuesta frente a la desestimación del recurso de reposición formulado contra la denegación de solicitud de rectificación de autoliquidación, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2012»

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

"[...] Determinar en qué casos la compensación percibida por el comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve un condominio, comporta para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, teniendo en consideración la posible diferencia de valoración de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y, en su caso, que aquella compensación fuera superior al valor de la parte proporcional que le correspondiera sobre ese bien.

* 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»

→**Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre; y ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado, ex artículo 90.4 LJCA".

→ **La controversia jurídica**.

«Como refleja el auto de admisión, el debate se suscita en torno a determinar en qué casos la compensación percibida por el comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio, comporta para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, teniendo en consideración la posible diferencia de valoración de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y, en su caso, que aquella compensación fuera superior al valor de la parte proporcional que le correspondiera sobre ese bien»

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico tercero** de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia de 15 de junio de 2020 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 2003/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 2003/2018, interpuesto don JM contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, de fecha 29 de junio de 2018, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, promovida frente a la desestimación del recurso de reposición formulado contra la denegación de solicitud de rectificación de autoliquidación, por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al ejercicio 2012.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

| FUNDAMENTOS JURIDICOS |
|---|
| ▪ TERCERO. **Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión**.<br>Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.<br>Procede, por tanto, contestar a la pregunta formulada por el auto de admisión, en el sentido de que la compensación percibida por un comunero, a quien no se adjudica el bien cuando se disuelve el condominio, comportará para dicho comunero la existencia de una ganancia patrimonial sujeta al IRPF, cuando exista una actualización del valor de ese bien entre el momento de su adquisición y el de su adjudicación y esa diferencia de valor sea positiva. |

* 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»

▪ SEGUNDO. **Criterio interpretativo de la Sala respecto a la cuestión con interés casacional**.

1. Como ya hemos señalado, el auto de admisión nos interroga sobre la cuestión nuclear que constituye el objeto del litigio, en el que se plantea la tributación en el IRPF de la disolución de la comunidad de bienes o extinción del condominio. En concreto, el supuesto en que se disuelve la situación de copropiedad sobre un inmueble, adjudicándoselo a uno de los copropietarios y compensando al otro en metálico.

Ello exige, conforme recoge el auto de admisión, interpretar el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que dispone:

"Artículo 33. Concepto.

1. Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos.

2. Se estimará que no existe alteración en la composición del patrimonio:

a) En los supuestos de división de la cosa común.

b) En la disolución de la sociedad de gananciales o en la extinción del régimen económico matrimonial de participación.

c) En la disolución de comunidades de bienes o en los casos de separación de comuneros.

Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos".

2. La sentencia objeto del presente recurso, con remisión a lo declarado en otras sentencias de la propia Sala y de otros Tribunales Superiores de Justicia, concluye que en el caso examinado no existe ganancia patrimonial pues "las adjudicaciones hechas a cada uno de los miembros de la sociedad de gananciales no generan una valoración actualizada del bien adjudicado, de manera que cuando se proceda a una eventual enajenación del inmueble posterior a la disolución de la sociedad de gananciales habrá de tomarse, a efectos del correspondiente incremento o disminución patrimonial, el valor originario de adquisición previo a la disolución de la sociedad de gananciales".

Frente a ello, el Abogado del Estado, parte recurrente, sostiene que "[...] la adjudicación llevada a cabo no se corresponde con la cuota de titularidad, puesto que se ha producido una revalorización del bien y por tanto al producirse un exceso de adjudicación, se ha producido una ganancia patrimonial".

Consecuentemente, el recurrente en su escrito de interposición del recurso, al igual que hiciera en el de preparación, defiende una exégesis contraria del apartado 2 del art. 33 LIRPF, según la cual, se ha producido una ganancia patrimonial por la variación al alza en el valor del bien -diferencia entre la compensación recibida y el 50% del precio de adquisición del bien- pues "como consecuencia de la disolución del condominio sobre un bien de naturaleza ganancial el contribuyente no resultó adjudicatario del inmueble sino que recibió una compensación en dinero de su ex cónyuge en atención al valor de su participación en dicho inmueble, lo que determinó un exceso de adjudicación en el adjudicatario del bien y una correlativa alteración de la composición del patrimonio del interesado no adjudicatario".

* 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»

3. Considera la Sala que debe acogerse el criterio expuesto por el Abogado del Estado en su escrito de interposición del recurso de casación, en atención a las siguientes consideraciones.

3.1. Siempre hemos partido de que no hay transmisión gravable en el impuesto de transmisiones patrimoniales (ITP) por el hecho de que uno de los copropietarios se adjudique la totalidad del inmueble, compensando al resto en metálico. La justificación de que ello sea así, es que la extinción del condominio solo supone una especificación o concreción de los derechos que ya se tenían antes, en la situación de copropiedad. Así lo ha declarado el Tribunal Supremo desde su STS de 28 de junio de 1999 (rec. 8138/1998), en la que declara, cit., FJ 3º:

"[...] la división y adjudicación de la cosa común son actos internos de la comunidad de bienes en los que no hay traslación del dominio, de modo que, en consecuencia, por primera transmisión solo puede entenderse la que tiene como destinatario un tercero". En principio, pues, la división y consiguiente adjudicación de las partes en que se hubieran materializado las cuotas ideales anteriormente existentes no son operaciones susceptibles de realizar el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales a tenor de lo establecido en el art. 7º.1.A del Texto Refundido y de su Reglamento, aquí aplicables, de 1980 y 1981, respectivamente -hoy los mismos preceptos de los Textos vigentes de 24 de Septiembre de 1993 y 29 de Mayo de 1995-. La división de la cosa común debe ser contemplada -recuerda la sentencia mencionada de 1998- como la transformación del derecho de un comunero, reflejado en su cuota de condominio, en la propiedad exclusiva sobre la parte de la cosa que la división hubiera individualizado. Con otras palabras: la división de la cosa común y la consiguiente adjudicación a cada comunero en proporción a su interés en la comunidad de las partes resultantes no es una transmisión patrimonial propiamente dicha -ni a efectos civiles ni a efectos fiscales- sino una mera especificación o concreción de un derecho abstracto preexistente. Lo que ocurre es que, en el caso de que la cosa común resulte por su naturaleza indivisible o pueda desmerecer mucho por su división -supuesto que lógicamente concurre en una plaza de aparcamiento e incluso en un piso (no se trata de la división de un edificio, sino de un piso, art. 401 del Código civil)- la única forma de división, en el sentido de extinción de comunidad, es, paradójicamente, no dividirla, sino adjudicarla a uno de los comuneros a calidad de abonar al otro, o a los otros, el exceso en dinero - arts. 404 y 1062, párrafo 1º, en relación este con el art. 406, todos del Código civil-. Esta obligación de compensar a los demás, o al otro, en metálico no es un "exceso de adjudicación", sino una obligación consecuencia de la indivisibilidad de la cosa común y de la necesidad en que se ha encontrado el legislador de arbitrar procedimientos para no perpetuar la indivisión, que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar -art. 400-. [...]".

También se ha señalado que tampoco hay un exceso de adjudicación -que tributaría en el ITP- por el hecho de que un copropietario se adjudique la totalidad del inmueble, que es más de lo que le hubiera correspondido si se hubiera dividido el bien, adjudicando a cada uno su parte, porque ello es consecuencia de la indivisibilidad de dicho bien.

Pero hasta ahora, solo en una ocasión nos hemos pronunciado sobre la tributación en el IRPF de la extinción del condominio, en concreto, como ahora se plantea, sobre si existe una alteración patrimonial en sede de aquellos que no se adjudicaron el inmueble y recibieron a cambio una compensación en metálico, y fue en Sentencia de esta Sala de 3 de noviembre de 2010 -casación 2040/2005- en la que se interpretaba el artículo 20.1 de la antigua Ley 44/1978 del IRPF y 79 de su Reglamento, a la que posteriormente haremos referencia.

* 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»

3.2. En principio, pudiera sorprender que, si como hemos visto, no hay transmisión gravable en el ITP, sino mera especificación de derechos, pueda hablarse de una "transmisión" gravable en el IRPF. El motivo de ello es que en el ITP, el hecho imponible es la transmisión, de forma que si ésta no existe, porque tan solo hay una especificación de derechos, no puede haber sujeción a este impuesto, y en cambio en el IRPF no se grava la transmisión, sino la existencia de una alteración patrimonial, por lo que cabe pensar que, en supuestos como el examinado, sí puede existir un gravamen en el IRPF.

3.3. La Inspección ha considerado que la existencia o no de la alteración patrimonial dependerá de que en la extinción del condomino se actualice o no el valor del inmueble que se adjudica a uno de ellos, de forma que si el valor del bien es el mismo que tenía cuando se adquirió, y cada copropietario solo recibe en compensación el valor que en su día le costó el bien, no habrá alteración patrimonial, ni, por tanto, ganancia o pérdida patrimonial; pero si se actualiza el valor del inmueble, sí considera que hay alteración patrimonial, lo que comporta, como ha ocurrido en el caso examinado, que se impute al copropietario que no se ha adjudicado el inmueble y ha recibido a cambio una compensación en metálico, una ganancia patrimonial en el IRPF .

Para alcanzar esta conclusión atiende al último párrafo del artículo 33.2 de la Ley 35/2006 que, como hemos visto, señala que "Los supuestos a que se refiere este apartado no podrán dar lugar, en ningún caso, a la actualización de los valores de los bienes o derechos recibidos" y considera que solo no habrá alteración patrimonial cuando no se haya producido una actualización en el valor de los bienes recibidos.

3.4. Esta interpretación es compartida por esta Sala que considera, en términos coincidentes con los recogidos por el Abogado del Estado, que, con carácter general, el ejercicio de la acción de división de cosa común no implica una alteración en la composición del patrimonio, tal y como recoge el artículo 33.2. LIRPF, ya que únicamente se especifica la participación indivisa que correspondía a cada uno de los copropietarios. Ello comporta que, a efectos de futuras transmisiones, la fecha de adquisición no es la de adjudicación de los bienes a los copropietarios, sino la originaria de adquisición de dichos bienes.

Ahora bien, para que esto se produzca es necesario, además, que las adjudicaciones que se lleven a cabo al deshacerse la indivisión se correspondan con la cuota de titularidad, lo que no ocurrirá en el caso de que se haya producido una actualización del valor del bien, pues en tal caso se habrá producido un exceso de adjudicación, entendido como diferencia de valor, que genera una alteración patrimonial.

En el caso que se enjuicia, tal y como apreció la Administración, se ha generado una ganancia patrimonial en el Sr. Jose María por la diferencia entre la compensación en metálico percibida en la extinción del condominio y el 50% del precio de adquisición de la vivienda en 1983.

Consecuentemente, en los casos de división de la cosa común respetando la cuota de participación no hay alteración patrimonial, pero sí la habrá en los casos en que se produzca una actualización del valor del bien recibido, como ocurre cuando el copropietario recibe una compensación en metálico por un importe superior a la cuota que le correspondía en el condominio.

3.5. La conclusión alcanzada queda ratificada por el pronunciamiento de esta Sala efectuado en la sentencia de 3 de noviembre de 2010 (rec. 2040/2005) a que se refiere el auto de admisión de la Sección Primera y el Abogado del Estado en su escrito de interposición de la casación, en la que interpretando el art. 20.1 de la Ley 44/1978 de IRPF

* 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»

y el art. 79 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2384/1981, aplicables por razones temporales, declara que:

"[...] si bien es cierto que el artículo 20.1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entiende que "no se estimará que existen incrementos o disminuciones patrimoniales en los supuestos de división de cosa común, disolución de sociedades de gananciales y, en general, disolución de comunidades o separación de comuneros", el artículo 79 del Reglamento del Impuesto, aprobado por Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, se preocupa de señalar que en estos casos, "los bienes y derechos recibidos por el sujeto pasivo se incorporan al patrimonio por el mismo valor por el que se hubiese computado el derecho enajenado o computado", de tal forma que, si como aquí ocurre, la incorporación al patrimonio lo es por un valor superior al de adquisición actualizado fiscalmente, sí que se habrá producido un incremento patrimonial susceptible de calificarse como renta, en el momento de la división de la comunidad, y no, como sería en el caso de que la incorporación lo fuese por el mismo valor, en cuyo caso el incremento quedaría deferido al momento en que adquirente enajenase el bien.

En último término, no es aplicable al caso de autos la doctrina sentada por las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia en las sentencias que se acompañaron con el escrito de interposición, y, en las que, con base en la sentencia de esta Sala de 28 de junio de 1999, no se considera, a los efectos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, como efectiva transmisión la adjudicación de la cosa común a uno de los comuneros con pago por éste a los otros en dinero de la cuota que le correspondiera en la cosa indivisible. Y no es aplicable, porque en el caso del ITPAJD lo que se está determinando es si se ha producido o no el hecho imponible, esto es, una transmisión en los supuestos de división de cosa común indivisible con adjudicación a uno de los condóminos, hecho imponible que no se produce porque, como se dice en esa sentencia, "no hay una verdadera transmisión patrimonial propiamente dicha ni a efectos civiles ni a efectos fiscales sino una mera concreción de un derecho abstracto preexistente"; mientras que en el IRPF, el hecho imponible en los casos de incrementos patrimoniales tiene lugar por el propio incremento, que no se produciría si se diese a los bienes objeto de la división el mismo valor de adquisición, pero no cuando ese valor es superior, ya que en ese caso, es obvio, que ese aumento económico sí ha alcanzado realidad, máxime cuando, como ocurre en el caso de autos, el exceso se cubre con dinero procedente de uno de los titulares".



## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 IS. SENTENCIA 1377/2022 [26.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4794/2020). Ponente: José Antonio Montero Fernández.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3903]

* 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»

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/1bc57cf437cfea04a0a8778d75e36f0d/20221114

→ **Resolución recurrida en casación**.

«La Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional, con fecha 27 de febrero de 2020, dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, ha decidido:

1.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por A. SL, B.S.L, y C, representadas por Procuradora Doña X, en autos y expresada en el fundamento de derecho primero, la cual confirmamos por ser ajustada a Derecho.

2.- Condenar a la parte demandante al pago de las costas procesales»

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

«[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, a los efectos de su imputación temporal en el impuesto de sociedades, cuándo deben considerarse devengados los ingresos si la facturación de los servicios determinantes de dichos ingresos no se produjo en el momento de su prestación.

Determinar, si la base imponible en el impuesto de sociedades debe calcularse, en todo caso, en función de la contabilidad de la sociedad, con independencia de lo que resulte -por lo que a la imputación temporal de los ingresos se refiere- de la pregunta anterior, cuando no se haya procedido a la reformulación o modificación de dicha contabilidad»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: artículo 19 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actual artículo 11 LIS); El artículo 9 del Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (actual artículo 11 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación); El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (actual artículo 10.3 LIS) con relación al artículo 38 c) del Código de Comercio artículo 38 c) del Código de Comercio. 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**.

«Discrepan las partes sobre el sentido de lo resuelto en la instancia y, por ende, sobre el objeto de la controversia. Para la parte recurrente estamos ante una cuestión estrictamente jurídica, como se desprende del auto de admisión. Por el contrario, el Sr. Abogado del Estado

* 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»

considera que la cuestión es estrictamente fáctica, centrada en la valoración de la prueba hecha por la Sala de instancia y su resultado, al punto que entiende que la doctrina por la que aboga la parte recurrente es la correcta»

→ FALLO:

Primero. No ha lugar al recurso de casación deducido contra sentencia de 27 de febrero de 2020, recaída en el recurso contencioso-administrativo núm. 47/2017, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) de la Audiencia Nacional; la cual se confirma.

Segundo. No ha lugar a un pronunciamiento condenatorio sobre las costas.

FUNDAMENTO JURIDICO

▪ PRIMERO. **La discrepancia de las partes sobre el debate y la cuestión objeto de controversia.**

Para la parte recurrente estamos ante una cuestión estrictamente jurídica, como se desprende del auto de admisión.

Por el contrario, el Sr. Abogado del Estado considera que la cuestión es estrictamente fáctica, centrada en la valoración de la prueba hecha por la Sala de instancia y su resultado, al punto que entiende que la doctrina por la que aboga la parte recurrente es la correcta.

En definitiva, a la primera de las cuestiones seleccionada en el auto de admisión, consistente en determinar, a los efectos de su imputación temporal en el impuesto de sociedades, cuándo deben considerarse devengados los ingresos si la facturación de los servicios determinantes de dichos ingresos no se produjo en el momento de su prestación, ambas partes responden en el mismo sentido, por lo demás absolutamente correcto atendiendo a los arts. 10 y 19 de la LIS; para la parte recurrente "el ingreso se devenga por mandato legal, cuando se han cumplido las condiciones correspondientes para entender realizada la prestación del servicio, y es independiente de la fecha de expedición de la factura"; para el Sr. Abogado del Estado "los ingresos, como los gastos, deben imputarse, salvo cuando haya de aplicarse una regla especial, que no es el caso, en función del devengo, esto es, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mimos representan. No podemos, por nuestra parte, oponer una doctrina distinta a la que resulta del art. 19 TRLIS. Por tanto, admitiendo a efectos dialécticos que determinados servicios se han devengado en un ejercicio determinado, a ese ejercicio han de imputarse a efectos de Impuesto sobre Sociedades, aunque se facturen con posterioridad".

La tesis de la parte recurrente se apoya, fundamentalmente, en el siguiente texto de la sentencia: "Pero en todo caso lo más relevante es que el hecho de que los beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas, conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas, lo cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes". La lectura, en clave jurídica, le lleva a la parte recurrente a entender que la Sala sentenciadora concluye que el devengo de los ingresos no se produjo en dichos ejercicios anteriores, por falta de emisión de las facturas; identificando devengo contable -y en definitiva fiscal- con fecha de emisión de

* 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»

las facturas por los servicios jurídicos profesionales, considerando expresamente que el momento en que se ejecutaron los servicios era del todo irrelevante.

Sin embargo, el texto de la sentencia sugiera al Sr. Abogado del Estado una idea de todo punto enfrentada a la preconizada por la recurrente. Para aquel, la sentencia se desenvuelve sobre cuestiones fácticas, centradas en que el demandante pretendió acreditar que el devengo se había producido en 2006, pero se inclina por acoger la tesis de la Administración plasmada en las conclusiones de la Inspección por considerarlas más objetivas y razonables ante la insuficiencia de las pruebas pericial y documental; esto es, el representante de la Administración entiende que falta el sustrato fáctico para aplicar la doctrina vista, lo que corrobora el propio texto de la sentencia cuando se pronuncia en el sentido de que los "beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas, conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas, lo cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes", que frente a lo dicho por la parte recurrente lo que se colige es que " *no se acredita (declaración fáctica) que los servicios se hayan devengado, efectiva, total o parcialmente, antes de 2007".*

Ciertamente con lo transcrito de la sentencia, en su aislada lectura, puede defenderse ambas tesis, en tanto que su redacción no despeja las dudas que pueden surgir y que de hecho han acaecidos como se ve de ambas tesis enfrentadas. Ahora bien, si situamos dichos párrafos en su contexto, cualquier duda queda absolutamente despejada.

La resolución del TEAC aborda la polémica cuestión desde una óptica fáctica y valoración del material probatorio aportado por los intervinientes -acentuamos con negritas los párrafos más ilustrativos-, "Por ello, se deben reiterar aquí los argumentos ya vertidos por la Inspección en el sentido de que no existen pruebas documentales que acrediten la emisión, el registro en contabilidad y la declaración de las facturas en los ejercicios 2007 y 2008 debería haberse hecho en un momento anterior al que lo hicieron las sociedades, más allá de la fecha de la sentencia que recae sobre el procedimiento expropiatorio que, según alegan las reclamantes, es la que debe marcar el devengo de los servicios facturados, pero sin probar que estos se prestaron en ese momento o en cualquier otro**,** intentando por tanto trasladar a ejercicios que no pueden ser objeto de comprobación, por el instituto de la prescripción, la facturación de los controvertidos servicios, debiendo indicarse de nuevo que este intento de traslado, invocando el supuesto error contable, ha tenido lugar solamente cuando la Inspección inicia un procedimiento de comprobación sin que con anterioridad se tenga conocimiento de que ninguna de las sociedades involucradas haya intentado solventar ese error con facturas rectificativas, rectificación de declaraciones o por cualquier otro medio que pudiera respaldar la pretensión de todas las interesadas". Es evidente que en sede económico-administrativa el problema de determinar el momento del devengo fue simplemente probatorio y fáctico, ninguna discrepancia jurídica se expone.

El auto de admisión nos habla de la sentencia de la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de 10 de enero de 2018, po 252/2016; sentencia que tiene su importancia en cuanto se refiere a una de las sociedades vinculadas y de las mismas operaciones que van a generar la actuación inspectora y las liquidaciones que constituyen el origen del presente conflicto, en dicha sentencia también se analiza si las operaciones y los servicios a los efectos de determinar la fecha del devengo se prestaron

* 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»

en 2003 a 2006 ó en 2007 y 2008, referidos a la entidad ASESORES, que también centra la atención en la sentencia en este impugnada, pues la sentencia con cita y transcripción de lo dicho en la sentencia del mismo Tribunal de 2 de noviembre de 2017, trata la cuestión desde un punto de vista estrictamente probatorio y su resultado -añadimos las negritas-, "Y el informe pericial de parte admitido como prueba documental no ha servido tampoco para probar que fueran erróneas las autoliquidaciones propias y de terceros, las facturas y la contabilización en 2008 de los ingresos y que estos últimos se debieron declarar en periodos impositivos que estaban prescritos, pues se recogen cuadros de facturas e importes, se hace referencia a los contratos de gestión administrativa, a resoluciones firmes del Jurado Provincial de Expropiación de Madrid y a sentencias en materia expropiatoria, pero no se aporta el necesario soporte documental para acreditar conforme al principio de la carga de la prueba de los artículos 105.2 y 106 de la Ley 58/2003 , cuando se prestaron y cobraron los servicios y los importes obtenidos. Debe recordarse, además, a la entidad actora que contabilizó los citados ingresos en los ejercicios 2007 y 2008, y a ello se atuvo la AEAT, y si, como consecuencia de las actuaciones inspectoras consideraba que el devengo de los mismos se había producido en el año 2006, lo cual le resultaba más favorable a sus intereses, debió proceder a la subsanación de los errores contables en el ejercicio en que se detectaron y no pretender trasladar a la AEAT, o a esta Sala, la carga de comprobar a que ejercicio eran imputables los ingresos obtenidos por la entidad actora en base al examen de la documentación obrante en el expediente administrativo, o que ni tan siquiera obra, por haber sido rechazada por la AEAT en el curso del procedimiento inspector, teniendo en cuenta, además, que si la entidad actora era consciente de que realmente el devengo de los ingresos se produjo en un ejercicio diferente al reflejado en la contabilidad omitió el deber de llevar una contabilidad real y veraz, a que hacen referencia los artículos 25 y 34 del Código de Comercio".

Esclarecedor resulta el propio fundamento séptimo de la sentencia. Su título es bien representativo "Incorrecta valoración del principio contable del devengo, lo que ha dado lugar a una incorrecta determinación de la base imponible", que responde al planteamiento de la cuestión en disputa realizado por la parte demandante -añadimos negritas-, "En este sentido, la parte actora ha pretendido acreditar, mediante la pericial […] y de la documental aportada, que gran parte de los ingresos Asesores S.L**,** que contabilizó en 2007 y 2008 y que después la Inspección ha trasladado a las sociedades vinculadas hoy recurrentes, y que al final han acabado imputándose las personas físicas, no debieran imputarse a esos ejercicios fiscales, sino a períodos impositivos anteriores, ya prescritos, al corresponderse con las fechas en las que los beneficiarios han obtenido las indemnizaciones correspondientes en los expedientes de expropiación de sus fincas llevados a cabo por parte de Aena, así como en el expediente Fresno de M".

Suscitado y planteado el problema en los términos vistos, la Sala de instancia claramente entra a efectuar una valoración fáctica, "El motivo debe ser desestimado, prevaleciendo las conclusiones de la Inspección por ser más objetivas y razonables. A este respecto debe recordarse que dicha alegación se formuló de forma absolutamente intempestiva por los recurrentes en el procedimiento de comprobación, pese a haber realizado contabilización diferente. Pero en todo caso lo más relevante es que el hecho de que los beneficiarios de las indemnizaciones expropiatorias hayan visto reconocido sus créditos por el Jurado de expropiación o por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el ejercicio prescrito de 2006 ello no determina de por sí, que los ingresos de dichas sociedades hayan entenderse imputadas a dicho ejercicio, toda vez que era necesaria la facturación de los servicios prestados en la cuantía y determinación correspondiente para cuantificar dichas minutas **,** conforme a los contratos celebrados con los particulares y hojas de encargo aprobadas, lo

* 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»

cual tuvo lugar a partir del ejercicio 2007 y siguientes", a lo cual cabe añadir que conforme a los postulados reglamentarios las facturas deben expedirse o el mismo día del devengo o antes del día 16 del mes siguiente a aquél en que se haya producido el devengo.

Que se trata de dilucidar un dato fáctico y no resolver una cuestión jurídica se desprende sin duda cuando se habla en la sentencia de " Este dato esencial se halla totalmente ausente en los dictámenes periciales aportados**.** Por consiguiente, tal alegación resulta manifiestamente infundada, y en modo alguno puede decirse que se haya contravenido el principio del devengo respecto de los ingresos de las sociedades recurrentes, como tampoco puede hablarse de la existencia de error contable alguno. Y tampoco puede decirse que los acuerdos liquidatorios hayan dejado de valorar la documental aportada por la recurrente, tal como se deduce del contenido de los mismos, aunque contengan una referencia sucinta a la contestación de este motivo, siendo bastante significativo que las sociedades recurrentes no hubiesen corregido su propia contabilidad en ejercicios posteriores ( folio 25 del escrito de la demanda) bajo el argumento de que ya estaban imputados en la contabilidad de los años 2007 y 2008, yendo así contra sus propios actos. En consecuencia, no habido error alguno la determinación de la base imponible ni vulneración del artículo 19 del TRLIS".

Todo lo cual nos conduce a considerar correcto el parecer del Sr. Abogado del Estado, que la cuestión a dilucidar no es jurídica sino estrictamente fáctica, de mera valoración del material probatorio realizado por el Tribunal de la instancia que llega a la conclusión de que los servicios y operaciones de las que derivan el devengo se produjeron en los años 2007 y 2008 y no en el 2006.

Lo cual deja sin contenido la segunda de las cuestiones de interés casacional propuesta; debiendo significarse que no es labor de este Tribunal en sede casacional entra a dilucidar en abstracto cuestiones jurídicas e interpretativas, cuando se carece de los presupuestos fácticos necesarios para la aplicación de la norma necesitada de interpretación.

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 IVA. SENTENCIA 1384/2022 [27.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5341/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3921]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/572f32906f578c81a0a8778d75e36f0d/20221114

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia núm. 108/2020, de 10 de julio, de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Burgos, estimatoria del recurso núm. 192/2019 formulado frente a la desestimación presunta por silencio

* 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»

administrativo y posterior resolución expresa del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León ["TEARCL"], sala de Burgos, de 31 de octubre de 2019, que estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 42/146/2018 y 42/176/18 formuladas, la primera, contra el acuerdo dictado por el Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria de la AEAT de Soria, por el que se practica liquidación provisional por el concepto de IVA de los periodos 1T, 2T, 3T y 4T de 2017 -referencia 2017CMP303M244000004B- de la que resulta un importe a pagar de 481,95 euros como consecuencia de la comprobación realizada; y la segunda reclamación contra el acuerdo de imposición de sanción adoptado en el expediente sancionador por infracción tributaria, calificada como leve, derivado de la liquidación practicada por el 1T de 2017, resultando una sanción de 2.128,99 euros»

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

«Determinar, si a los efectos de aplicar la exención relativa a las operaciones de arrendamientos que tengan la consideración de servicios y a la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, ha de entenderse que la exención alcanza a los arrendamientos de terrenos de naturaleza rústica, cualquiera que fuese el aprovechamiento que de ellos se obtuviese, incluido el cinegético o, por el contrario, ha de considerarse que un eventual aprovechamiento económico (incluido el cinegético) de ese terreno excluye la aplicación de la exención»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: artículos 4, 5.1, 11 y 20. Uno.23º letra a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el artículo 14 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.**

«Estimación del recurso núm. 192/2019 formulado contra la desestimación presunta por silencio administrativo y posterior resolución expresa del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (TEARCyL), Sala de Burgos, de 31 de octubre de 2019, que estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 42/146/2018 y 42/176/18, confirmando la liquidación practicada y anulando la sanción impuesta»

→ FALLO:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 5341/2020, interpuesto por la Abogacía del Estado contra la sentencia núm. 108/2020, de 10 de julio, de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede Burgos, estimatoria del recurso núm. 192/2019. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Fuentepinilla frente a la desestimación presunta por silencio administrativo y posterior resolución expresa del Tribunal Económico-Administrativo

* 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»

Regional de Castilla y León, sala de Burgos, de 31 de octubre de 2019, que estimó parcialmente las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núms. 42/146/2018 y 42/176/18.

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

FUNDAMENTOS JURIDICOS

▪ SEXTO**.- Fijación de la doctrina jurisprudencial y resolución de las cuestiones debatidas en el proceso**.

Como consecuencia de lo razonado, la doctrina jurisprudencial que establecemos es que, a los efectos de aplicar la exención relativa a las operaciones de arrendamientos que tengan la consideración de servicios y a la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, actualmente recogida en el art. 20.Uno.23º a) LIVA, el arrendamiento del aprovechamiento cinegético en un terreno no está incluido en la referida exención.

Al ser contraria a esta doctrina jurisprudencial, con infracción del art. 14 LGT, y la aplicación indebida del art. 20.Uno.23 LIVA , hemos de casar y anular la sentencia recurrida y desestimar el recurso contencioso-administrativo.

▪ QUINTO.- **El juicio de la Sala.**

No se discute por las partes, ni se cuestiona en la sentencia recurrida que la actividad es realizada a título de empresario por el Ayuntamiento de Fuentepinilla y que integra el hecho imponible del IVA, al constituir una prestación de servicios realizada por un empresario en el desarrollo de su actividad empresarial. La controversia radica en la aplicabilidad de la exención del art. 20.Uno.23º LIVA. No obstante esta conformidad en gran parte de los presupuestos, conviene recordar el marco jurídico de aplicación.

El art. 4 LIVA, bajo la rúbrica "Hecho imponible", dispone:

"Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto

c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Tres. 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".

En cuanto al concepto de empresario o profesional, el art. 5 LIVA efectúa las siguientes precisiones:

* 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»

"Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

[...]

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes".

Por otra parte, el concepto de prestación de servicios en el ámbito del IVA es residual, pues como precisa el art. 11 LIVA " Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes". Sin embargo el mismo precepto añade a continuación una enumeración abierta de los casos más típicos y comunes de prestaciones de servicios. Así, el apartado dos del mismo art. 11 enumera:

"Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

[...]

2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.

3.º Las cesiones del uso o disfrute de bienes".

Por último, el art. 20 LIVA regula las exenciones en operaciones interiores, y por lo que aquí interesa establece:

"Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

[...]

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo".

Resulta indiscutido por las partes que el objeto del contrato es la cesión temporal mediante precio del aprovechamiento cinegético en un determinado terreno rústico. Así, el contrato celebrado precisa, en el apartado denominado "contratan" que "[...] Es objeto del presente contrato el aprovechamiento cinegético en el Monte nº 63 CUP denominado "Robledal" de pertenencia a *(sic)* Ayuntamiento de Fuentepinilla integrado actualmente en el Coto Privado de caza S.O.10103.[...]". Para la sentencia recurrida "[...] es obvio que en el contrato de arrendamiento de un coto de caza se cede el uso del terreno sobre el que se asienta el coto [...]" y que "[...] no se puede separar una cosa de la otra, toda vez que para el adecuado aprovechamiento cinegético de un terreno, ha de cederse necesariamente el uso y disfrute de ese terreno [...]". La calificación jurídica del contrato no constituye una cuestión de hecho excluida del recurso de casación (art. 87 bis.1 LJCA). El tenor del objeto de la cesión en el contrato examinado es, inequívocamente, el aprovechamiento cinegético, y el arrendatario del aprovechamiento cinegético no puede explotar dicho terreno, ni ningún otro aprovechamiento de dicho terreno, conservando el Ayuntamiento el uso del mismo, a salvo del aprovechamiento cedido. En este sentido, es significativo que la Ley

* 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»

49/2003, de 26 de noviembre, de arrendamientos requiere pacto expreso para la inclusión del aprovechamiento cinegético en el arrendamiento rústico de una finca. El art. 1 de la LAR dispone que "1. Se considerarán arrendamientos rústicos aquellos contratos mediante los cuales se ceden temporalmente una o varias fincas, o parte de ellas, para su aprovechamiento agrícola, ganadero o forestal a cambio de un precio o renta", y el art. 4.2 precisa que "[...] salvo pacto expreso, en el arrendamiento de una finca para su aprovechamiento agrícola, ganadero o forestal no se considerarán incluidos aprovechamientos de otra naturaleza, como la caza".

El disfrute del aprovechamiento cinegético no se refiere ni implica los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas o forestales, sino que tiene una finalidad de ocio o recreativa, aunque se desarrolle en el entorno rústico. En este sentido, es relevante como precedente interpretativo la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 26 de mayo de 2005, asunto C-43/04, STADT SUNDERN, con motivo del examen del art. 25 de la Sexta Directiva (actualmente artículos 295 y 296 de la Directiva 2006/112/CE), relativo al régimen especial de los productores agrarios, establecía como criterio interpretativo útil a estos efectos que el productor que cede en arrendamiento el coto de caza no realiza una prestación de servicios agrarios. En concreto, pueden destacarse los siguientes párrafos de la sentencia:

"[...] 29. La aplicación del régimen común de tanto alzado no depende de un solo criterio relativo a la condición formal de productor agrícola, sino que depende asimismo de la naturaleza de las operaciones económicas realizadas por éste (véase, en este sentido, la sentencia Harbs, antes citada, apartado 31). Pues bien, interpretar el concepto de "prestaciones de servicios agrícolas", que figura en el artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva, en el sentido de que está comprendido en su ámbito de aplicación un arrendamiento, como el de cotos de caza, que no está destinado a fines agrícolas y que no se refiere a los medios normalmente utilizados en las explotaciones agrícolas, forestales o pesqueras, no se ajusta a la naturaleza ni a la finalidad de dicho régimen.

29 En consecuencia, cuando, en una situación como la controvertida en el asunto principal, un productor agrícola cede cotos de caza en arrendamiento, no puede considerarse que realiza una prestación de servicios agrícolas en el sentido del artículo 25, apartado 2, quinto guión, de la Sexta Directiva, en relación con el anexo B de ésta.

Por consiguiente, procede responder a la segunda parte de la segunda cuestión que el artículo 25, apartado 2, quinto guion, de la Sexta Directiva, en relación con el anexo B de ésta, debe interpretarse en el sentido de que el arrendamiento de cotos de caza por un agricultor en régimen de tanto alzado no constituye una prestación de servicios agrícolas en el sentido de dicha Directiva. [...]".

En definitiva, hay que partir de la premisa no cuestionada de la condición de empresario del cedente del coto mediante un contrato oneroso, con arreglo al art. 5.Uno.c LIVA que define como empresarios a efectos del IVA "[...] c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo", y que esta prestación debe ser calificada como prestación de servicios, a efectos del IVA, no sólo por el alcanza residual de concepto (es prestación de servicios lo que no es entrega de bienes) sino también porque el art. 11 LIVA contiene una enumeración expresa de supuestos que son prestaciones de servicios y, entre estos últimos menciona *"los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra"* ( art. 11.Dso.2º LIVA) y *"las cesiones de uso o disfrute de bienes"* ( art. 11.Dos.3º LIVA).

* 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»

La cesión por un tiempo determinado y mediante precio del aprovechamiento cinegético en el ámbito de una finca, tiene adecuado encaje en el concepto de prestación de servicios mediante cesión de uso o disfrute de un bien, en este caso la caza. La prestación está netamente diferenciada de cualquier otro aprovechamiento de que pueda ser susceptible el terreno, cuyo cesión no se contempla en el contrato, de modo que el propietario conserva todas las facultades para su uso o explotación característicamente inherentes al terreno rústico, esto es, el agrario, ganadero vinculado a la explotación del suelo, forestal, etc., que es precisamente el destino que justifica la exención del art. 20.Uno.23º LIVA, porque la misma beneficia a los "arrendamientos que tengan la consideración de servicios" y a la "constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute" que tengan por objeto "terrenos", pero, como ya se ha dicho, la cesión del aprovechamiento cinegético es un servicio prestado, que tiene sustantividad propia, y que no tiene por objeto el terreno.

Por otra parte, carece de toda relevancia la ausencia de mención de la cesión del aprovechamiento cinegético en la delimitación negativa de la exención contenida en el art. 20.Uno.23, que menciona entre otros el arrendamiento de terrenos para estacionamientos de vehículos, deposito o almacenamiento de materiales, etc. La delimitación positiva de la exención es suficientemente explícita y su extensión analógica más allá de sus límites supone la vulneración de la prohibición de analogía del art. 14 LGT, y la aplicación indebida del art. 20.Uno.23 LIVA.

★★★★★

IMPUESTOS ESPECIALES

Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT)

👉 IEDMT. SENTENCIA 1261/2022 [06.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6566/2020). Ponente: José Antonio Montero Fernández.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3560]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/b80857307e051066a0a8778d75e36f0d/20221017

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 17 de junio de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 351/2017, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEARA), de 29 de septiembre de 2017, que desestima la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional practicada el 9 de enero de 2015, por la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Albareda, por el Impuesto Especial sobre Determinados medios de Transporte por importe de 670,59 euros»

* 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»



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

«Determinar si el contribuyente tiene derecho a que le sea aplicada la reducción por familia numerosa cuando se acredite tal condición en el momento de autoliquidar el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, sin que se haya procedido al reconocimiento previo de dicha reducción por parte de la Administración tributaria».

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretació**n: artículos 66.4.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, 3 y 34.1.o) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y 31.1 y 133 de nuestra Constitución [...]

→ **La controversia jurídica**.

«Los hechos no se discuten, girando el debate en torno a cuestiones estrictamente jurídicas.

Siguiendo el relato de la parte recurrente, y añadiendo algunos datos que se antojan oportunos para la resolución de la presente controversia, se pone de manifiesto que la parte recurrente adquirió el vehículo con bastidor NUM000; presentando autoliquidación, modelo 576, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, aplicándose la reducción del 50% de dicho Impuesto establecida en el artículo 66.4 de la Ley 38/1992,

→ FALLO:

1.- Fijar los criterios interpretativos recogidos en el **fundamento cuarto** de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación núm. 6566/2021, interpuesto por don X, representado por la procuradora de los tribunales, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 17 de junio de 2020, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 351/2017, dirigidos contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEARA), de 29 de septiembre de 2017, que desestima la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional practicada el 9 de enero de 2015, por la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Albareda, por el Impuesto Especial sobre Determinados medios de Transporte por importe de 670,59 euros, actos que se anulan, reconociendo al recurrente el derecho a la devolución de la deuda tributaria ingresada (670,59 €), más los correspondientes intereses de demora.

4.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

| FUNDAMENTO JURIDICO |
| --- |
| ▪ CUARTO. **Respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo**.<br>La cuestión con interés casacional objetivo no puede responderse con carácter general, ni cae bajo la órbita de cumplimiento de los requisitos materiales respecto de un vicio formal concurrente, sino que la respuesta, como es patente, viene condicionada al caso concreto en el que se parte de la inexistencia de desarrollo reglamentario en los términos exigidos |

* 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»





legalmente; por lo que sobre las premisas sentadas en los fundamentos anteriores debe de darse una respuesta positiva en el sentido de que el contribuyente tiene derecho a que le sea aplicada la reducción por familia numerosa cuando, a falta del correcto desarrollo reglamentario exigido legalmente, se acredite tal condición en el momento de autoliquidar el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, sin que se haya procedido al reconocimiento previo de dicha reducción por parte de la Administración tributaria.

▪ TERCERO**. Consecuencias de la falta de desarrollo reglamentario.**

Para la parte recurrente no puede exigirse un requisito sin que previamente se haya desarrollado reglamentariamente como obtenerlo, por lo que al reunir el resto de requisitos materiales tiene derecho al beneficio de la reducción de la base.

Para completar el razonamiento que a continuación desarrollamos, no estorba traer a colación las consideraciones que la parte recurrente realiza subsidiariamente, en el sentido de que aún de entenderse que la OM cubre el requisito legal del exigido desarrollo reglamentario en los términos vistos, no cabe dar preponderancia a la forma sobre el fondo, en tanto reúne los requisitos de fondo y por tanto el derecho a su obtención, con cita de varias sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, con la referencia a las sentencias de este Tribunal Supremo recogidas en el auto de admisión, de 17 de diciembre de 2020, rec. cas., "...ha sido sensible, en numerosas oportunidades, al principio de neutralidad como eje, en general, de los principios que informan el sistema común del IVA y de los impuestos especiales, en orden al mantenimiento de una preponderancia del fondo sobre la forma y una consiguiente restricción de las trabas a ese derecho", y de 14 de octubre de 2010, rec. cas. 6152/2005, que declara que no resulta proporcionado denegar la aplicación de una exención de carácter técnico cuando, claramente, se ha probado por el obligado tributario la concurrencia de todos y cada uno de los presupuestos materiales, por el mero hecho de que tal acreditación no se produjera ante la aduana en el preciso momento de la importación.

Quizás convenga empezar diciendo que estas sentencias de referencia se dictan respecto de determinados tributos, de conformidad con su naturaleza y estructura, y derechos y principios que quedaban afectados y aplicación de la figura al caso concreto. En el presente caso se trata de examinar la aplicación concreta en este impuesto especial de la figura de la reducción de bases.

Conviene pues delimitar las modalidades de este beneficio fiscal y las reglas a las que vienen sometidas.

Conforme al art.º 50 de la LGT, "La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible"; el art.º 66.4 de la Ley 38/1992 establece que "La base imponible del impuesto, determinada conforme a lo previsto en el artículo 69, será objeto de una reducción del 50 por 100 de su importe...;" lo que nos conduce ante el art.º 54 de la LGT, "La base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley".

Las reducciones de la base imponible, como beneficio fiscal, puede tener varias finalidades. Una acomodar el gravamen al principio de capacidad económica, en cuyo caso la potestad estructural que corresponde al legislador para su determinación aparece más constreñida, en tanto que viene limitada al respeto a dicho principio. Otra es instrumento para el desarrollo de políticas sociales y/o económicas, sometidas, por tanto, a criterios más amplios y flexibles en su determinación; en nuestro caso se pretende el objetivo de beneficiar a las familias numerosas.

* 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»

A su vez, se distingue entre beneficios fiscales de aplicación automática o de carácter rogado, igualmente a potestad del legislador su diseño; encuadrándose, art.º 66.4 de la Ley 38/1992, la reducción de base que nos ocupa en este segundo grupo, en el que se requiere previa solicitud del interesado, a través del procedimiento o tramitación dispuesta al efecto.

En el supuesto que nos ocupa, esto es, reducción de base imponible rogada, el hecho de reunir los requisitos materiales, al contrario de lo que puede suceder en otras circunstancias o tributos, buen ejemplo de ello son los casos tratados y resueltos en las sentencias del Tribunal Supremo citadas, resulta netamente insuficientes para su obtención, en tanto que no se trata tanto de contraponer y priorizar los requisitos materiales sobre los formales, como que el requisito de la previa solicitud para su obtención, por voluntad legislativa, es estructural en la determinación de la carga impositiva, y, por ende, de obligada exigencia. Contemplándose dentro de la actividad de gestión, art.º 117.1 de la LGT, "el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento".

Ahora bien, ante la falta de desarrollo reglamentario, tal y como el precepto legal mandataba, cabe preguntarse si dicho incumplimiento puede derivar consecuencias adversas para quien resulta ajeno al mismo.

El principio de buena regulación, implícito en el art.º 9 de la CE, y hoy en día positivizado expresamente en la Ley 30/2015, constituye uno de los principios básicos en el ejercicio de la potestad reglamentaria, lo que implica, además del rechazo a toda arbitrariedad, exigencias de una mínima y suficiente calidad jurídica, que se traduce, en lo que en este asunto interesa, en la coherencia exigible no sólo interna, sino también entre los distintos niveles normativos reguladores en atención a las previsiones de la ley.

En modo alguno podemos compartir el razonamiento que opone el Sr. Abogado del Estado al desprenderse de su escrito de oposición que igual es un Real Decreto que una Orden Ministerial, "Y, aun cuando pudiera objetarse en hipótesis que el desarrollo reglamentario no era el adecuado (porque, indudablemente había un desarrollo reglamentario)",y que "lo ineludible es presentar ante la Administración tributaria la certificación acreditativa de la condición de familia numerosa, presentación que ha de ser previa por lógica si se quiere que pueda haber un examen y reconocimiento previo por la Administración Tributaria", pues "es una exigencia legal que tiene sentido porque puede haber supuestos dudosos desde el punto de vista fiscal en los que ahora no entramos", pues con ello se ampararía la absoluta arbitrariedad en el ejercicio de la potestad reglamentaria, ya hemos visto como se ha dictado la OM para establecer el modelo para la reducción de la base imponible, y se autorizaría la incoherencia en el ejercicio de la potestad reglamentaria, con quiebra de los principios básicos antes referidos.

Lejos de lo que afirma el Sr. Abogado del Estado la ley no exige el previo reconocimiento previo, no lo exige sino a través del correcto desarrollo reglamentario, y la OM no responde a este mandato en cuanto a la reducción de bases imposibles. Incumpliendo la Administración el mandato legal, no existiendo desarrollo reglamentario para el previo reconocimiento, este requisito que en condiciones normales, ya se ha dicho, resulta estructural y obligatorio, ha de tenerse por inexistente, por lo que dado que el ciudadano tiene derecho a una buena regulación, bajo los parámetros referidos, la consecuencia, no discutiéndose el cumplimiento del resto de requisitos exigidos de presente -existe 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»

requisito de futuro que condiciona el reconocimiento a la reducción de base provisionalmente- procede reconocerle dicho derecho.



IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)

👉 IBI. SENTENCIA 1241/2022 [04.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3075/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3582]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/4ac3e61f123573f0a0a8778d75e36f0d/20221021

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 21 de Madrid, dictada el 8 de enero de 2018, estimatoria del recurso núm. 430/2016 instado por la Fundación Obra Social y Monte de Piedad de Madrid contra varias liquidaciones de IBI, acordando su anulación, por entender aplicable exención del art 15.1 Ley 49/2002 a la Fundación recurrente»

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

«Teniendo en cuenta que el Impuesto sobre Bienes Inmuebles tiene un periodo impositivo que coincide con el año natural y se devenga el primer día del periodo impositivo, cabe determinar si los efectos de la exención del artículo 15.1 de la Ley 49/2002, se producen, a la luz del artículo 1.2 del Reglamento ESFL (i) en el ejercicio en que se opta por el régimen previsto en dicha norma aun cuando el devengo del impuesto haya acaecido con anterioridad; (ii) sólo desde el ejercicio impositivo siguiente; o, en fin, (iii) resultaría posible arbitrar otra exégesis distinta a las anteriores»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: (i) el artículo 75 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; (ii) los artículos 14 y 15 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; y (iii) los artículos 1 y 2 del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la presente casación haya de extenderse a otras normas 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**.

* 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»



«Desestimados los recursos de reposición interpuestos por el concepto Impuesto sobre Bienes Inmuebles ["IBI"], ejercicio 2013, con relación a 109 inmuebles»

→ FALLO:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 3075/2020, interpuesto por la representación procesal de la Fundación Obra Social y Monte de Piedad de Madrid contra la sentencia núm. 26/2020, de 17 de enero, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Casar y anular la sentencia recurrida.

2.- Desestimar el recurso de apelación núm. 228/2018 registrado ante la Sala de instancia, promovido por los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento de Madrid frente a la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 21 de Madrid, dictada el 8 de enero de 2018, que estimó el recurso núm. 430/2016 instado por la Fundación Obra Social y Monte de Piedad de Madrid contra varias liquidaciones de IBI.

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

FUNDAMENTOS JURIDICOS

▪ SEXTO.- **Fijación de la doctrina jurisprudencial**.

En atención a lo razonado, la doctrina jurisprudencial que fijamos es que, en el caso de un impuesto como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que tiene un periodo impositivo que coincide con el año natural, y se devenga el primer día de periodo impositivo (art. 75 TRLHL), la declaración censal y acogimiento al régimen fiscal especial surte efecto respecto a todo el periodo impositivo en que se produce la comunicación del régimen fiscal especial al ayuntamiento correspondiente (art. 1.2 del Reglamento), y ello aunque la inscripción en el registro especial de entidades sin fines lucrativos como la comunicación al ayuntamiento fueran posteriores al devengo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

▪ SÉPTIMO.- Resolución de las pretensiones de las partes.

De conformidad con la doctrina jurisprudencial que se ha fijado, ha lugar a la estimación del recurso de casación, con anulación de la sentencia núm. 26/2020, de 17 de enero, de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso de apelación 228/2018, promovido por los Servicios Jurídicos del Ayuntamiento de Madrid frente a la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 21 de Madrid, dictada el 8 de enero de 2018, por cuanto la tesis que sostiene esta sentencia recurrida es contraria a la doctrina jurisprudencial que hemos fijado, que determina la disconformidad a Derecho de la resoluciones administrativas impugnadas por cuanto no reconocen y aplican los efectos de la exención del IBI que debia surtir efectos en el referido periodo impositivo de 2013.

Y situados en la posición del órgano de apelación hemos de desestimar el recurso de apelación y confirmar la sentencia apelada, en cuanto el fallo de la misma es estimatorio del recurso contencioso-administrativo y de las pretensiones deducidas por la parte recurrente, y, aunque la argumentación de la sentencia recurrida no es por completo coincidente con lo que declaramos en esta sentencia, sin embargo, la decisión estimatoria del recurso contencioso-administrativo por aplicación de la exención tributaria debe ser mantenida, con desestimación del recurso de apelación, en aplicación de la doctrina sobre

* 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»





el principio de efecto útil de los recursos, que, en síntesis, impide que prosperen éstos cuando, pese al posible desacierto o insuficiencia de argumentos y razonamientos de la sentencia recurrida, bien en todo o en parte, ello no deba traducirse en el éxito de la pretensión estimatoria del recurso, 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)].

II.SENTENCIAS (Reseñas)

## LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 1237/2022 [04.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5518/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3558]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/9e4c77c345aa09c2a0a8778d75e36f0d/20221017

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia pronunciada el 21 de mayo de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso 983/2018, promovido por la mercantil XX SL. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 17 de mayo de 2018, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa deducida contra los acuerdos dictados por la Dependencia Regional de Inspección de la AEAT de Cataluña, por el concepto de IVA 2010 a 2013 e Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2009 a 2012»

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

«Dilucidar cuando una sanción tributaria debe considerarse firme en vía administrativa a los efectos de aplicar, en una infracción posterior, para sancionar, el criterio de la reincidencia del artículo 187.1.a) LGT/2003, si en el momento de dictarse resolución expresa o transcurrido el plazo establecido en el artículo 240 LGT/2003para considerarla desestimada por silencio administrativo»

→ **Identificación como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: artículo 187.1.a) LGT, en relación con el artículo 240 de la misma. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

* 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»



Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico tercero** de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 983/2018.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

👉 LGT. 2ª SENTENCIA 1280/2022 [13.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6385/2020). Ponente: Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3594]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6b01b2c308ad09f2a0a8778d75e36f0d/20221021

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia del TSJC núm. 1524/2020 de 27 de mayo, que desestimó el recurso núm. 612/2019, interpuesto por la representación procesal de Fundación Privada del Hospital contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña de 13 de marzo de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa contra la exigencia de la reducción del 25% del recargo del artículo 27, apartado 5, LGT, reducción que ascendía a 297.026,27 euros»

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

«Determinar si, en interpretación del artículo 27 LGT, cabe aplicar la reducción del 25 por 100 sobre el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo en aquellos supuestos en los que, habiendo ingresado el obligado tributario el total importe de la deuda resultante de la autoliquidación extemporánea o de la liquidación practicada por la Administración derivada de la declaración extemporánea, dicho obligado tributario haya solicitado el aplazamiento del propio recargo mediante presentación de aval, en vez de proceder a su abono»

→ **Identificación como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación**: artículo 27 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA."

→ FALLO:

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

* 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»





2.- Estimar el recurso de casación 6385/2020 interpuesto por la representación procesal de Fundación Privada del Hospital contra la sentencia 1524/2020, de 27 de mayo, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 612/2019, interpuesto por la representación procesal de Fundación Privada del Hospital contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Cataluña de 13 de marzo de 2019, que se anula, así como el acuerdo de pérdida de la reducción del recargo por presentación de declaración extemporánea.

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

👉 LGT 3ª. SENTENCIA 1308/2022 [14.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6321/2020), Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3819]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/86a1ff7f33288831a0a8778d75e36f0d/20221104

→ **Resolución recurrida en casación**.

El recurso de casación tiene por objeto la sentencia nº 108/2020, de 27 de enero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía -sede de Málaga- en el recurso nº 189/2017de 27 de enero de 2020, cuyo fallo dispone, literalmente, lo siguiente:

*"[...] Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales Sr. Domingo Corpas, en nombre y representación de Dña. Estefanía, D. Mateo y de Dña. Manuela, frente a la resolución aludida en el primero de los antecedentes de hecho de la presente, que anulamos y dejamos sin efecto, todos los demandantes en relación con las deudas de D. Urbano de las que trae causa, por no ser conforme a derecho.*

*Todo ello con expresa imposición de costa a la parte demandada hasta el límite de 1.500 euros por todos los conceptos [...]".*

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

«[...] Determinar, interpretando el artículo 67.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, el dies a quo del plazo de prescripción de la potestad de la administración para exigir el pago de las deudas tributarias a los responsables solidarios, cuando los actos de transmisión u ocultación tuvieron lugar con anterioridad a la liquidación de la deuda tributaria del deudor principal [...]»

→ FALLO:

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

* 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»



2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 108/2020, de 27 de enero, de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Málaga, dictada en el recurso nº 189/2017.

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

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

👉 IRPF. SENTENCIA 1368/2022 [25.10.2022] Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 6568/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3926]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/263cdd3a50a88573a0a8778d75e36f0d/20221114

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

«[...] Determinar si la deducción prevista en el artículo 81 bis LIRPF es aplicable en los ascendientes separados legalmente con dos hijos con derecho a percibir anualidades por alimentos, en los supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial [...]»

→ FALLO:

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

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 215/2020 de 17 de junio dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Aragón en el recurso nº 51/2017.

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

## IMPUESTOS ESPECIALES
## Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT)

👉 IEDMT. SENTENCIA 1391/2022 [28.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5364/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

* 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»





[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3919]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/e6fae0bffcc41b46a0a8778d75e36f0d/20221114

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia núm. 2935 dictada el 3 de julio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso núm. 1247/2019»

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

«Precisar si, a los efectos de fijar el valor de mercado para determinar la base imponible en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, cuando estemos en presencia de medios de transporte usados, debe prevalecer valor asignado al bien en la póliza de contrato de seguro o el precio fijado en el contrato privado de compra-venta»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: artículo 57.1.f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; El artículo 69.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales; Los artículos 26, 28 y 29 de la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro.

→ FALLO:

1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico octavo**.

2.- No haber lugar al recurso de casación núm. 5364/2020, interpuesto por la representación procesal de don Octavio contra la sentencia núm. 2935, dictada el 3 de julio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 1247/2019.

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

## TASAS

👉 TASAS. 1ª SENTENCIA 1385/2022 [27.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5681/2020) Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3922]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/94af46b4985f7be3a0a8778d75e36f0d/20221114

→ **Resolución recurrida en casación**

* 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»

Sentencia núm. 484/2020, de 4 de marzo, de la Sección Tercera del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso contencioso- administrativo núm. 105/2018, formulado frente a la resolución del Pleno del Ayuntamiento de Aspe, de fecha 22 de febrero de 2017, por la que se aprueba la Ordenanza fiscal en cuanto a la imposición de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público local con expendedores automáticos o manuales, con acceso directo desde la vía pública.

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

«Determinar si, a efectos del hecho imponible de la tasa, puede considerarse un aprovechamiento especial del dominio público local, la eventual ocupación de la vía pública por quienes adquieren medicamentos u otros productos farmacéuticos a través de la ventanilla o torno de una farmacia.

Precisar si, puede constituir el hecho imponible de la tasa el uso que suponga un aprovechamiento especial del dominio público cuando este venga impuesto por disposición normativa, pudiendo entenderse que en tales casos pueda existir un exceso de utilización sobre el uso que corresponde a todos o un menoscabo de éste, aclarando, en ese supuesto, quién sería en este caso el sujeto pasivo de la tasa.

Esclarecer si, resulta aplicable a las farmacias la doctrina contenida en las sentencias de 12 de febrero de 2009 (RC/6385/2006; ECLI:ES:TS:2009:1358) y 22 de octubre de 2009 (RC/5294/2006; ECLI:ES:TS:2009:8020 y 32/2008; ECLI:ES:TS:2009:6680), referida a los cajeros automáticos de los bancos»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación**: artículo 20.1 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo; El artículo 85 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas; El artículo 64 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público; Los artículos 122 y 131 del Real Decreto 2364/1994, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Seguridad Privada. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso ( artículo 90.4

→ FALLO:

1.**-** Haber lugar al recurso de casación núm. 5681/2020, interpuesto por la representación procesal del Colegio Oficial de Farmacéuticos de la Provincia de Alicante […], contra la sentencia núm. 484/2020, de 4 de marzo, de la Sección Tercera del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 105/2018. Casar y anula la sentencia recurrida.

2**.-** Estimar el recurso contencioso-administrativo formulado la representación procesal del Colegio Oficial de Farmacéuticos de la Provincia de Alicante […] frente a la resolución del Pleno del Ayuntamiento de Aspe, de aprobación definitiva de la Ordenanza fiscal en cuanto a la imposición de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público local con

* 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»

expendedores automáticos o manuales, con acceso directo desde la vía pública publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Alicante del día 13 de junio de 2017. Declarar la nulidad del art. 6. Epígrafe 3 en el inciso que dice "por cada unidad de despacho o dispensador en farmacias de venta de productos o de medicamentos que prestan servicio en las fachadas de los inmuebles con acceso directo desde la vía pública", en los términos y con el alcance expuestos en los fundamentos jurídicos octavo y noveno.

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

👉TASAS. 2ª SENTENCIA 1276/2022 [11.10.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6087/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:3578]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/2e69ff252093ec53a0a8778d75e36f0d/20221021

**→ Resolución recurrida en casación.**

«Sentencia de 23 de junio de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

[...] Se estima el recurso de apelación interpuesto por la mercantil Endesa Distribución Eléctrica SLU contra la Sentencia nº 393/2019, de 17 de diciembre de 2019, dictada por el Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 2 de Jaén, en el procedimiento ordinario nº 367/2019, Sentencia que se revoca por no ser ajustada a Derecho, y, en su lugar.

Se acuerda anular la actuación administrativa impugnada en la primera instancia, esto es, se anula la Resolución de 25 de mayo de 2019 que confirma en reposición la "tasa por aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos", liquidación correspondiente al ejercicio de 2019, por importe de 156.320,48 euros.

Sin imposición de las costas de esta instancia [...]»

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

«[...] Precisar que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en reafirmar, reforzar o preservar la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la compatibilidad de la tasa general y la tasa especial prevista en los artículos 24.1.a) y 24.1.c) TRLHL [...]»

→ FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el AYUNTAMIENTO DE SORIHUELA DE GUADALIMAR, contra la sentencia nº 1664/2020 de 23 de junio dictada por la Sección

* 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»



Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía con sede de Granada, en el recurso de apelación nº 1834/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Desestimar el citado recurso de apelación nº 1834/2020, entablado por la entidad Endesa Distribución Eléctrica -ahora, EDISTRIBUCIÓN REDES DIGITALES, S.L.U.- contra la sentencia nº 393/2019, de 17 de diciembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Jaén, dictada en el recurso nº 367/2019, que recobra validez, así como la resolución del Ayuntamiento de Sorihuela de Guadalimar de 15 de mayo del 2019, que denegó la reposición referente a liquidaciones de la tasa por la ocupación del dominio público local del artículo 24.1.a) de la LHHLL, por importe total de 156.320,48 euros, correspondientes al ejercicio 2019.

«Se reafirma la jurisprudencia sobre la compatibilidad de la tasa -mal llamada- general y la tasa "especial", previstas en los artículos 24.1.a) y 24.1.c) TRLHL, en el sentido de que el régimen de compatibilidad entre ellas es el que resulta del propio artículo 24.1.c), según el cual, las empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, a las que se cuantifica su tasa en el mencionado 1,5% de los ingresos brutos procedentes de la facturación obtenida anualmente en el municipio, han de ser excluidas de otras tasas derivadas de la utilización privativa o aprovechamiento especial constituido en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, no así de otras modalidades de ocupación, como es el caso, del dominio público local»

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

➡️ NOVIEMBRE, 2022

I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

★

LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 1477/2022 [14.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5899/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:4195]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/d254f106e5924b03a0a8778d75e36f0d/20221128

→ Resolución recurrida en casación.

* 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»

«Sentencia pronunciada el 30 de abril de 2020 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que desestimó el recurso nº 425/2018, interpuesto frente a la resolución de 19 de diciembre de 2017 dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV), que desestima la reclamación interpuesta por el concepto IRPF ejercicios 2010 a 2013, estimando la reclamación relativa al acuerdo sancionador»

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

«[...] Dilucidar si, en los supuestos de petición de información con trascendencia tributaria a otro Estado, al amparo del artículo 103.a) RGIT, y sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla el citado precepto, puede la Inspección dictar una liquidación provisional, al socaire de los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT o, por el contrario, la administración tributaria se encuentra compelida por la terminación del citado plazo para poner fin a dicha situación de interrupción justificada, toda vez que no terminado ese plazo, no concurre el presupuesto de que la "comprobación con carácter definitivo no hubiere sido posible" que prevén los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: artículos 103.a) 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 y 101.4.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y 190.3.b) RGIT. 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**.

«Esclarecer si, abierto un periodo de interrupción justificada por la Inspección, al amparo del art. 103.a) del RGIT, por la petición de información dirigida a las autoridades fiscales de otro Estado, en este caso Suiza, puede la Inspección, sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla el citado precepto, dictar una liquidación provisional, al amparo de los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT»

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico cuarto** de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador, en representación de don X, contra la sentencia de 30 de abril de 2020 dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso contencioso-administrativo núm. 425/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 425/2018 de la referida Sala, interpuesto contra la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 19 de diciembre de 2017, que desestima la reclamación

* 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»

interpuesta contra el acuerdo de liquidación provisional correspondiente al IRPF, ejercicios 2010 a 2013, resolución y liquidación que se anulan por su disconformidad a Derecho.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

| FUNDAMENTO JURIDICO |
| --- |
| ▪ CUARTO. **Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión**.<br>Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.<br>La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, abierto un periodo de interrupción justificada por la Inspección, al amparo del art. 103.a) del RGIT, por la petición de información dirigida a las autoridades fiscales de otro Estado, no puede la Inspección, sin haber agotado el plazo máximo de 12 meses que contempla el citado precepto, dictar una liquidación provisional, toda vez que no concurre el presupuesto de que la "comprobación con carácter definitivo no hubiere sido posible" que prevén los artículos 101.4.a) LGT y 190.3.b) RGIT. |

👉 LGT. 2ª SENTENCIA 1570/2022 [25.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 1393/2021). Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:4382]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8afd394465ad1b45a0a8778d75e36f0d/20221212

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 15 de diciembre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm.1238/2019, en el que se impugna la Resolución de 28 de mayo de 2019, desestimatoria del incidente formulado contra el acuerdo de la AEAT denegatorio de la solicitud de suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria por deudas de la mercantil, S.L., correspondientes a liquidaciones del IVA 2009 y de Impuesto sobre Sociedades 2008 y 2009.

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

«Determinar si la garantía prestada por el deudor principal es trasladable a los responsables solidarios, de forma que estos puedan obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa, con la sola invocación de que el deudor principal prestó la correspondiente garantía para responder del pago de la deuda tributaria; o si, por el contrario, la Administración puede exigir la garantía

* 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»

a todos y cada uno de los responsables solidarios, de manera que las medidas acordadas respecto del deudor principal no resulten extrapolables a los responsables solidarios»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: artículo 124.2 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (BOE del 2 de octubre) ["RGR"]; artículo 44 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 (BOE 27 de mayo) ["RGRVA"]; artículo 233 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; artículo 24 de la Constitución española (BOE del 29 de diciembre) ["CE"]. 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 cuestión a dirimir viene referida a la controversia sobre si la garantía prestada por el sujeto pasivo, obligado tributario principal, es trasladable a los responsables solidarios, es decir si estos pueden obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sin necesidad de prestar garantía en vía administrativa, con la sola invocación que el deudor principal prestó la correspondiente garantía hipotecaria para responder del pago de la deuda tributaria»

→ FALLO:

Primero. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don X, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 15 de diciembre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1238/2019, sentencia que se casa y anula.

Segundo. Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución de 28 de mayo de 2019, desestimatoria del incidente formulado contra el acuerdo de la AEAT denegatorio de la solicitud de suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la Ley General Tributaria por deudas de la mercantil S.L., correspondientes a liquidaciones del IVA 2009 y de Impuesto sobre Sociedades 2008 y 2009; y en su lugar, declaramos la procedencia de la suspensión del citado acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria.

Tercero. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las de la instancia.

| FUNDAMENTO JURIDICO |
| --- |
| ▪ SEGUNDO**. Alcance normativo de la responsabilidad**.<br>En el debate y en el propio auto de admisión se enfatiza sobre el art.º 124 del RGR, "las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de deudas o las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación efectuadas por un responsable no afectarán al |

* 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»

procedimiento de recaudación iniciado frente a los demás responsables de las deudas a las que se refieran dichas solicitudes". Pero, como bien indica la parte recurrente, el citado precepto no es aplicable al caso, y su pretendida aplicación desenfoca el conflicto, como hace la sentencia de instancia; no estamos ante una relación entre responsables solidarios y sus respectivos procedimientos autónomos, la relación es entre el deudor principal y la deuda tributaria y los responsables solidarios y la deuda accesoria.

El art. 124 del RGR tiene sentido entre responsables, pues es evidente que es posible que uno de los responsables pague, fraccione o aplace la deuda o incluso presente garantía suficiente para lograr la suspensión, pero al estar ante procedimientos autónomos, puede que de recurrir dicho responsable y obtener la razón se perjudique fatalmente la recaudación de no seguirse el procedimiento recaudatorio contra los demás responsables, por lo que cobra sentido el que lo realizado por cualquiera de ellos no afecte al resto -en general y con excepciones, véase sentencia de 10 de diciembre de 2020, rec. cas. 2189/2018-; pero cuando se trata del deudor principal y los responsables, todo lo que afecte a la deuda trasciende a estos, de suerte que el pago, aplazamiento o fraccionamiento -no entramos en la reforma por Ley 11/2021, que en su día podrá ser objeto de atención-, o suspensión obtenida por el deudor principal resulta absolutamente relevante respecto de los responsables. La cuestión ya se abordó en la Sentencia de 24 de junio de 2015, rec. cas. 1491/2013,

"Desde el punto de vista de la solidaridad, regulada en el Código Civil, no se puede decidir de modo diferente el núcleo de la solidaridad según se contempla a acreedor u obligados solidarios, pues si la solidaridad es una garantía del acreedor, es evidente que cuando uno de los obligados paga la deuda ésta se extingue para todos los obligados, creándose un nuevo vínculo entre ellos distinto e independiente al que les unía con el acreedor. Del mismo modo, si se presta la garantía ésta ha de aprovechar a todos los obligados, pues la garantía lo es de la "deuda" objetivamente considerada, pasando frente al acreedor a segundo plano las relaciones personales entre los obligados.

Esto justifica que la "deuda" que es "una" por esencia, no puede ser exigida a todos los obligados, pues una cosa es que todos los obligados respondan del cumplimiento de la "única" deuda, y otra, bien diferente, y esto es lo que se pretende, es que la "única" deuda, o la garantía de su cumplimiento, pueda ser exigida íntegramente a "todos" los obligados.

El argumento de la Administración en el sentido de que la eventual anulación de la obligación de quien prestó la garantía deja inerme a la Administración frente a los demás obligados, no es de recibo. Si esa eventualidad sucediera, la Administración deberá, y podrá, exigir a los otros obligados la prestación de garantía, lo que, de otro lado, no es distinto a lo que sucede en una garantía de obligado único, cuando ésta, la garantía inicialmente prestada, por cualquier circunstancia, deviene en insuficiente con respecto a la originariamente aceptada".

A decir de la Administración Tributaria y del TEAR, la doctrina anterior ha sido corregida por la Sentencia de 14 de marzo de 2017, rec. cas. 572/2017, "2. Esta Sala entiende que si bien en origen nos encontramos ante la solidaridad en el pago de la deuda tributaria, en concreto, en el terreno de la liquidación tributaria, una vez que el órgano competente ha determinado la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, y la misma se requiere formalmente a cada uno de los beneficiarios de la escisión, nace, para cada uno de ellos, una deuda independiente que seguirá un *iter procesal* determinado, sin que las vicisitudes de unas pueda afectar a las restantes.

* 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»

La deuda tributaria respecto de cada uno de los obligados tributarios sigue un *iter* procesal diferenciado, hasta tal punto, que las medidas acordadas respecto de uno de los obligados tributarios no resulta extrapolable al resto de obligados (ie.: aportación de aval)".

Pero su lectura evidencia que nada tiene que ver este caso con el que nos ocupa, ni con el resuelto en la sentencia antes citada; en este caso se trata de sucesores empresariales en la escisión llevada a cabo, digamos que se da en una relación horizontal, como si concurrieran sólo responsables solidarios; el caso que nos ocupa lo define su posición vertical, deudor y deuda principal, respecto de responsable solidario y deuda accesoria.

Si el responsable es una persona que en virtud de la realización de un presupuesto definido en la norma queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de la falta de pago del deudor principal, si existe dicha garantía aportada por el deudor principal pierde la función que la ley le asigna al responsable, por lo que sin perjuicio de continuar el procedimiento, lo que no tiene amparo ni razón de ser es que la Administración exija al responsable para suspender la ejecución de la declaración de responsabilidad una garantía que resulta innecesariamente aflictiva y perjudicial, que de no prestarse podría llegar a aprehensión del patrimonio del responsable; lo cual aparte del principio de proporcionalidad, iría en contra de los propios fundamentos de la actuación menos gravosa que obliga a la administración en su actuar, al punto que podría identificarse rasgos sancionadores en dicha actuación.

El fundamento de la responsabilidad en el ámbito tributario se asienta sobre la recaudación de la deuda, con respaldo constitucional, art. 31 de la CE. Resultan, pues, legítimos y correctos desde el prisma constitucional y legal la autorización de mecanismos tendentes a la efectividad de la recaudación de la deuda tributaria nacida, entre estos mecanismos cabe reconocer la figura de la responsabilidad, si la seguridad del cobro de la deuda está ya garantizado, por quien es directamente obligado por la deuda, que debe responder en primer lugar de la deuda tributaria, pierde su fundamento dicha figura de la responsabilidad. En estas circunstancias pierde su utilidad y con ello su propio fundamento, pues si la deuda está garantizada, si su cobro es seguro por aquel sobre el que recae directa y principalmente el deber de contribuir, la relación de dependencia en cuanto a la garantía de la deuda desaparece.

A lo dicho nada se añade ni resta el que se reconozca el carácter autónomo del procedimiento de derivación de responsabilidad, procedimiento que es de recaudación, porque esta autonomía cabe predicarla, aparte de sus secuencias formales, en relación con la recaudación de la deuda principal, si esta desaparece, por ejemplo mediante el pago, o, como en este caso, se asegura mediante la garantía de su cobro, el propio procedimiento y sus consecuencias queda condicionado por una circunstancias que inciden en su fundamento legal.

No es posible entrar sobre la interpretación del art. 124 del RGR por las razones ya apuntadas, no estamos ante el supuesto de que uno de los responsables avale la deuda, lo que en principio no se extenderá al resto, en lo que no entramos por no ser objeto de este, el supuesto es que el deudor principal ha avalado la deuda tributaria lo que impide para él y para los responsables seguir, de ser el caso, el período ejecutivo, con los correspondientes recargos, que se nos muestran igualmente inútiles con relación a la finalidad concebida legalmente.

La doctrina a fijar, por tanto, debe circunscribirse a afirmar que la garantía prestada por el deudor principal es trasladable a los responsables solidarios, de forma que estos puedan obtener la suspensión del acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria sin necesidad

* 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»

de prestar garantía en vía administrativa, con la sola invocación de que el deudor principal prestó la correspondiente garantía para responder del pago de la deuda tributaria; con la salvedad que a continuación se hace.

Cosa distinta es que la garantía no fuese suficiente, en cuyo caso siguiendo el parecer subsidiario del Abogado del Estado , *"si la Sala considera aplicable la doctrina defendida por la recurrente, la misma habría de matizarse en función de las garantías aportadas, permitiendo, en su caso, un pronunciamiento de la Administración tributaria sobre la suficiencia de la garantía aportada por el deudor principal, por lo que la suspensión no podría considerarse automática",* en cuyo caso, si estaría justificado que para la suspensión se exigiera al responsable que garantizara la deuda pendiente no asegurada.

## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

👉 ISD. SENTENCIA 1424/2022 [02.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5539/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ ECLI:ES:TS:2022:4027]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/45a951474f43f28ca0a8778d75e36f0d/20221118

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia de 5 de junio de 2020 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso contencioso-administrativo nº 655/2018, que confirma la resolución económico-administrativa, desestimatoria de la reclamación formulada frente al acuerdo de enajenación mediante subasta de un inmueble que había sido aportado como garantía para hacer frente al pago de una deuda por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones, no residentes, de 2012»

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

«[...] Determinar si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España (asunto C-127/12; EU:C: 2014:2130), resulta de aplicación a quienes no son residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo, sino en Estados terceros.

Determinar si la administración está facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de

* 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»

Justicia declara que el Derecho de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación.

Precisar si el contribuyente puede hacer valer la contravención con el Derecho de la Unión Europea, declarada por el Tribunal de Justicia, a fin de obtener la nulidad de una liquidación tributaria firme a través de una reclamación formulada frente a un acto de recaudación y si debe tener alguna influencia la circunstancia de que, de forma paralela, instara un procedimiento extraordinario para la revocación de la liquidación y se hubiera obtenido una resolución desestimatoria, finalmente, firme y consentida por el contribuyente.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: artículos 9.3 de la Constitución Española; 217 de la Ley 25/2003, General Tributaria, y 28 de la Ley 29/1998, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

→ **La controversia jurídica**

1ª Determinar si la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en la sentencia de 3 de septiembre de 2014, Comisión/España (asunto C- 127/12; EU:C: 2014:2130), resulta de aplicación a quienes no son residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo, sino en Estados terceros.

2ª Determinar si la administración está facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declara que el Derecho de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación.

3ª Precisar si el contribuyente puede hacer valer la contravención con el Derecho de la Unión Europea, declarada por el Tribunal de Justicia, a fin de obtener la nulidad de una liquidación tributaria firme a través de una reclamación formulada frente a un acto de recaudación y si debe tener alguna influencia la circunstancia de que, de forma paralela, instara un procedimiento extraordinario para la revocación de la liquidación y se hubiera obtenido una resolución desestimatoria, finalmente, firme y consentida por el contribuyente.

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el f**undamento jurídico quinto** de esta sentencia.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Llanos Ramírez Ludeña, en nombre y representación de DOÑA X, contra la sentencia de 5 de junio de 2020 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso contencioso-administrativo nº 655/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero**.** Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 655/2018 de la referida Sala, con anulación de la liquidación girada a doña X por importe de 161.848,75 € por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por la Oficina Nacional de Gestión de la Agencia Tributaria, así como de todos los actos del procedimiento ejecutivo y de revisión allí enjuiciados, con las consecuencias que sean inherentes a la ejecución de la nulidad de pleno

* 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»



derecho declarada, debiendo adoptar la Administración las medidas necesarias para privar de todo efecto a la ejecución de aquella liquidación, en los términos del FJ sexto.

Cuarto**.** No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

| FUNDAMENTOS JURIDICOS |
|---|
| ▪ QUINTO**. Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión.**<br><br>Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las incógnitas que se nos plantean en el auto de admisión del recurso.<br><br>1**.** En relación con la primera cuestión de interés casacional, procede remitirnos a la doctrina declarada por esta Sala en sentencia de 19 de noviembre de 2020 (recurso de casación nº 6314/2018), entre otras, en la que se sienta la siguiente doctrina jurisprudencial […]<br><br>2**.**Procede contestar a la segunda cuestión de interés casacional en el sentido de que la Administración no solo no estaba facultada para ejecutar un acto firme consistente en una liquidación tributaria y proceder a la recaudación de la deuda tributaria resultante de la misma en el caso de que, con posterioridad a la adquisición de la firmeza, el Tribunal de Justicia declare que el Derecho de la Unión Europea se opone a la norma reguladora del impuesto, objeto de la liquidación, sino que debió de abstenerse de realizar cualquier acto de ejecución.<br><br>3.En último término, la tercera cuestión en la forma en que ha sido reformulada y atendiendo a las circunstancias del caso, debe contestarse en el sentido de afirmar que el contribuyente, al hilo de la impugnación de un acto de ejecución, puede solicitar nuevamente la revisión de una liquidación firme cuando la inicial solicitud de nulidad fue inadmitida a trámite por la Administración.<br><br>▪ SEXTO**. Aplicación al caso de la expresada doctrina.**<br><br>Consecuencia necesaria de todo lo expuesto y de la interpretación que hemos efectuado, es que la sentencia impugnada debe ser casada y anulada por resultar contraria a la doctrina expresada.<br><br>En efecto, la Sala de instancia teniendo en cuenta que era nulo de pleno derecho el acto de liquidación fiscal que servía de título a la ejecución, y siendo, por tanto, inexistente la deuda que se trataba de percibir, de conformidad con el principio de que lo nulo no produce efecto alguno, debió declarar la nulidad de todos los acuerdos impugnados ante ella, bien sean ejecutivos o revisorios, por lo que estamos en el caso de declarar haber lugar al recurso de casación, casando y anulando la sentencia impugnada.<br><br>A lo expuesto, se añade que nuestra doctrina jurisprudencial sobre que el alcance de las facultades del Tribunal al examinar solicitudes de revisión de oficio no se limita a la retroacción de actuaciones para que la Administración se pronuncie, ha sido fijada, entre otras muchas, en la sentencia de 1 de diciembre de 2020 (RCA 3857/2019) en la que, si bien se pronuncia en un supuesto de revisión de oficio previsto en la Ley 39/2015, de Procedimiento Administrativo Común, sin embargo por su alcance general resulta perfectamente trasladable al caso de revisión de oficio en el ámbito tributario. Hemos declarado en la referida sentencia de 1 de diciembre de 2020, lo siguiente: |

* 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»





"[...] procede declarar, respecto a las cuestiones de interés casacional que:

i) el art. 106.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas no otorga legitimación a los interesados para ejercer una acción de nulidad dirigida a obtener la declaración de revisión de oficio de disposiciones generales;

ii) en un caso como el que examinamos, en que la Administración inadmite la revisión de oficio de actos administrativos, por haber rechazado en el fondo otras solicitudes sustancialmente iguales, la estimación del recurso contencioso- administrativo contra dicha decisión de inadmisión no se ha de limitar a la retroacción de actuaciones a la fase de admisión de la solicitud de revisión, para su tramitación posterior ante la propia Administración, sino que el Tribunal podrá entrar directamente a resolver sobre la procedencia de la revisión de oficio, al resultar desproporcionado someter a los interesados a un nuevo procedimiento para restablecer los derechos que les confiere de forma directa y suficientemente clara una disposición de Derecho de la Unión Europea;

iii) los límites que a la revisión de actos nulos de pleno Derecho impone el artículo 110 de la Ley 39/2015, de procedimiento administrativo común, se refieren únicamente a la declaración de nulidad propiamente dicha y no autorizan a conservar efectos de actos cuya nulidad ha sido correctamente declarada".

Lo razonado comporta que el recurso contencioso-administrativo haya de ser estimado, con declaración de nulidad del acuerdo de liquidación, así como de los actos de recaudación y los revisorios recaídos en el procedimiento, con las consecuencias que sean inherentes a su ejecución, debiendo reponerse la situación de la recurrente al estado anterior al acto de liquidación nulo, de manera que desaparezcan todos los efectos de la ejecución de la liquidación, para lo que la Administración adoptará las medidas necesarias en ejecución de sentencia. No cabe pronunciarnos en este momento sobre si la medida adecuada para ello es la restitución del bien o su equivalente económico en los concretos términos que solicita la recurrente, pues estas cuestiones tan sólo se podrán resolver en ejecución de sentencia a resultas de la permanencia del bien embargado en el patrimonio de la Administración, que se lo adjudicó en la subasta.



## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 IS 1ª. SENTENCIA 1475/2022 [14.11.2020 ]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7910/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJECLI:ES:TS:2022:4150]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/7cb7d8b63ee03ea1a0a8778d75e36f0d/20221125

→ **Resolución recurrida en casación**.

* 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»



«Sentencia pronunciada el 24 de septiembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso contencioso-administrativo nº 288/20 17, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de enero de 2017, relativa a liquidaciones del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2006 a 2008»

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

Primero: Determinar si procede tomar el resultado de explotación de la entidad como referencia para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades.

Segundo: De responder afirmativamente a esa cuestión, dilucidar si cabe revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible, lo que equivale a la posibilidad de deducir como gasto el impuesto satisfecho en el extranjero.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación.**

→ **La controversia jurídica**.

«Procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, y, en concreto, dar respuesta a las cuestiones que formula el auto de admisión. Las cuestiones planteadas, pese a ser diferentes, están íntimamente relacionadas entre sí:

La primera consiste, según se afirma, en determinar si procede tomar el resultado de explotación de la entidad como referencia para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades.

La segunda, de responder afirmativamente a la cuestión anterior, consiste en dilucidar si cabe revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible, lo que equivale a la posibilidad de deducir como gasto el impuesto satisfecho en el extranjero»

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico sexto** de esta sentencia.

Segundo. No haber lugar a los recursos de casación interpuestos por el Abogado del Estado, en representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, y el procurador, en representación de PI, S.A., contra la sentencia dictada el 24 de septiembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 288/2017.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

| FUNDAMENTO JURIDICO |
|---|

* 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»





SEXTO. **Respuesta a las cuestiones interpretativas planteadas en el auto de admisión**.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las incógnitas que se nos plantean en el auto de admisión del recurso, en los siguientes términos.

Procede, por tanto, contestar a la pregunta formulada por el auto de admisión en el recurso de casación interpuesto por PI, SA, relativa al cálculo de la deducción por doble imposición internacional, en el sentido de que sí procede tomar el resultado de explotación de la entidad como referencia para el cálculo de la deducción por doble imposición internacional en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades.

En relación a la segunda cuestión formulada por el auto de admisión en el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado, y dada la respuesta afirmativa a la anterior cuestión, procede afirmar que, cuando el impuesto satisfecho en el extranjero no haya dado lugar a la práctica de la deducción por doble imposición internacional, sí cabe revertir el ajuste positivo efectuado en la base imponible, lo que equivale a la posibilidad de deducir como gasto el impuesto satisfecho en el extranjero.



## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 IVA. SENTENCIA 1476/2022 [14.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1847/2021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ ECLI:ES:TS:2022:4185]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/3334ac8abb4437c3a0a8778d75e36f0d/20221128

→ **Resolución recurrida en casación.**

«Sentencia dictada el 18 de diciembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, que estimó el recurso núm. 52/2019 interpuesto don JP contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 3 de diciembre de 2018, recaída en la reclamación n° NUM000 interpuesta contra el acuerdo de liquidación de 29 de abril de 2015 dictado por la Dependencia Regional de Inspección -sede Toledo- de la Delegación Especial de Castilla-La Mancha, resultante del acta de disconformidad NUM006 de fecha 25 de marzo de 2015, relativa al IVA períodos 2010/11/12, comprensiva de una deuda tributaria (clave de liquidación NUM002) de importe 9.890,99 euros, integrada por cuota de 6.757,13 euros más 3.133,86 euros de intereses de demora»

* 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»

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

«[...] Determinar si el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios prestados por los administradores concursales se produce al finalizar cada una de las fases del proceso concursal o, por el contrario, tiene lugar cuando concluye el concurso, entendiéndose entonces que el administrador concursal presta sus servicios de forma continuada y homogénea durante todo el procedimiento concursal, independientemente de sus diferentes fases, prestando un único servicio»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretació**n: artículos 4.1 y 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el artículo 34.3 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y con los artículos 8 y 10 del Real Decreto 1860/2004, de 6 de septiembre, por el que se establece el arancel de derechos de los administradores concursales. 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.**

«Resolver si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, impugnada en casación por el Abogado del Estado, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en:

"Determinar si el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios prestados por los administradores concursales se produce al finalizar cada una de las fases del proceso concursal o, por el contrario, tiene lugar cuando concluye el concurso, entendiéndose entonces que el administrador concursal presta sus servicios de forma continuada y homogénea durante todo el procedimiento concursal, independientemente de sus diferentes fases, prestando un único servicio"»

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico cuarto** de esta sentencia.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia dictada el 18 de diciembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso contencioso-administrativo núm. 52/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 52/2019, interpuesto por la representación procesal de don JP, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 3 de diciembre de 2018 y el acuerdo de liquidación de que trae causa de 29 de abril de 2015, relativo al IVA periodos 2010/2011/2012, declarando las expresadas resoluciones ajustadas a Derecho.

* 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»

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las de la instancia.

| FUNDAMENTOS JURIDICOS |
|---|
| ▪ QUINTO. **Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso**.<br>A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por el Abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.<br>Asimismo, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don JP, al ser ajustada a Derecho la resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 3 de diciembre de 2018 y el acuerdo de liquidación de 29 de abril de 2015, relativo al IVA periodos 2010/2011/2012, de que trae causa.<br>▪ CUARTO. **Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**<br>Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.<br>La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido por los servicios prestados por los administradores concursales se produce al finalizar cada una de las fases del proceso concursal. |

★★★★★

## IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y AJD (ITP-AJD)

👉 ITP-AJD. SENTENCIA 1495/2022 [16.11.2020]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7987/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:4180]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a11b784ff058845fa0a8778d75e36f0d/20221128

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia nº 3696/2020, de 30 de septiembre de 2020, de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso nº 1882/2018, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente

*"[...] 1º- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo núm. 1882/2018 interpuesto por la representación de INVERSIONES HEMISFERIO S.L. contra la actuación arriba expuesta.*

* 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»



*2º - Se imponen las costas a la parte recurrente si bien limitadas a 2.000 euros, por todos los conceptos, incluidos el IVA y por partes iguales a los codemandados" [...]»*

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

«[...] Determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, modalidad actos jurídicos documentados, en el caso de que se formalice en escritura pública el ejercicio de un derecho de opción de compra que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero. En particular, especificar si la base imponible ha de tomar en consideración las cuotas pendientes de amortizar o únicamente el valor residual del bien transmitido [...]»

→ **La controversia jurídica**.

«Determinar cómo ha de cuantificarse la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados -IAJD-, en el caso de que se formalice en escritura pública el ejercicio de un derecho de opción de compra que comporte la cancelación anticipada de un contrato de arrendamiento financiero. En particular, debemos precisar si la base imponible ha de tomar en consideración las cuotas pendientes de amortizar o únicamente el valor residual del bien transmitido»

→ FALLO:

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

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil S.L. (como sucesora de la sociedad extinguida INVERSIONES HEMISFERIO S.L.), contra la sentencia nº 3696/2020, de 30 de septiembre, de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, recaída en el recurso nº 1882/2018.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

| FUNDAMENTO JURIDICO |
|---|
| ▪ QUINTO**.- Consideraciones de la Sala.**<br>Pese a que la Administración del Estado no aporta, en el seno del recurso de casación, un razonamiento jurídico propio en favor de la tesis sostenida por la Administración autonómica, pues se limita a reproducir literalmente el auto de admisión y la sentencia de instancia, teniendo en cuenta que el acto cuya legalidad defiende es meramente presunto, se termina alineando formalmente en defensa del criterio de la sentencia *a quo*.<br>Al margen de ello, de los hechos definidos (ejercicio de la opción de compra, anticipada según previsión contractual, con cancelación del arrendamiento financiero), podemos adelantar que la sentencia de la Sala de Cataluña acierta al interpretar la noción de base imponible en este singular negocio jurídico, a efectos de la figura impositiva que nos ocupa, |

* 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»





donde por propia configuración legal, se exige una remisión conceptual a cada modalidad contractual o negocial, salvo las mencionadas en el art. 30, como numerus apertus, para determinar el valor económico que debe figurar como base imponible y, por ende, como expresión, siquiera diluida o difuminada, de capacidad económica. La razón que asiste a la Sala sentenciadora deriva de la interpretación del art. 30 del Texto Refundido de la Ley del ITP y AJD:

*"En las primeras copias de escrituras públicas que tengan por objeto directo cantidad o cosa valuable servirá de base el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación administrativa. La base imponible en los derechos reales de garantía y en las escrituras que documenten préstamos con garantía estará constituida por el importe de la obligación o capital garantizado, comprendiendo las sumas que se aseguren por intereses, indemnizaciones, penas por incumplimiento u otros conceptos análogos. Si no constare expresamente el importe de la cantidad garantizada, se tomará como base el capital y tres años de intereses".*

En este caso, lo es en el seno de un impuesto que lo que grava es el negocio jurídico en cuanto es documentado en una escritura pública en sí misma. Ya hemos dicho reiteradamente que la manifestación de capacidad económica está vinculada a la naturaleza del acto que se documenta.

Así, el artículo 28 de la Ley, sobre el hecho imponible, declara que están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31.

Al hablar del sujeto pasivo como *"...adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan"*, habrá de estarse a la naturaleza de lo que se instrumenta en la escritura, de lo que se adquiere: en este caso, la propiedad del bien que ya se posee a título de arrendamiento financiero, mediante el ejercicio de una opción de compra que supone la cancelación anticipada que, a juicio del recurrente, viene representada por su valor residual.

La Sala de instancia motiva del siguiente modo la inclusión, entre los conceptos o partidas que integran la base imponible en el negocio documentado, de las cuotas de arrendamiento financiero pendientes de amortizar: […]

1) Partiendo de que el principio de capacidad económica, en esta modalidad legislativa que tipifica un impuesto indirecto, aparece bastante desleído, lo cierto es que la remisión al régimen legal del arrendamiento financiero nos lleva a considerar que, en un negocio como el que nos ocupa, el valor económico del contrato aquí escriturado coincide con el precio pactado para esta eventualidad, la compra del bien, en el contrato de arrendamiento financiero, tal como consignó en su autoliquidación la entidad recurrente.

2) La base imponible coincide, en el art. 30 TR, con el valor declarado, sin perjuicio de la comprobación, que no hace al caso. Pero no deja de ser significativo que lo declarado por el sujeto pasivo en su autoliquidación fuera el precio del ejercicio anticipado de la opción de compra consignado en el contrato. Tenemos, pues, ya, dos manifestaciones de aceptación, dos actos propios: la del precio en el contrato y la de la propia autoliquidación.

3) En caso de ejercicio anticipado de la opción de compra, el precio de adquisición del bien inmueble, en ejecución de aquel derecho de adquisición preferente, no puede coincidir con el valor residual del inmueble, que representa una magnitud meramente simbólica, que solo se determina a la finalización del contrato, precisamente porque su condición de

* 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»

*residual* y su mínimo valor económico no puede desligarse artificiosamente del conjunto del negocio complejo del arrendamiento financiero.

4) La tesis de la sociedad recurrente se hace más difícil de compartir si se tiene en cuenta que haría coincidir una misma base imponible, como manifestación, si bien indirecta y refleja -el valor residual, en su postura- en cualquier momento en que se ejercitase la opción, y por la misma cantidad, cuando es claro que tal valor residual es decreciente. De ser ello así, la base sería idéntica en caso de ejercicio anticipado de la opción en el momento en que aquí se llevó a cabo y también en el supuesto de que se optase al término del arrendamiento, lo que carece de sentido. También sería idéntico ese mismo valor económico si, por hipótesis, se adquiriera el bien inmueble en el momento subsiguiente inmediato al de celebración del contrato de arrendamiento financiero, en el primer año, por ejemplo (si el contrato no lo prohíbe). Esa identidad sí que conduciría a tratar de mejor condición al arrendamiento que cancela anticipadamente el contrato, optando por la adquisición del bien cedido en arrendamiento, que al que lo adquiere a la finalización del contrato, pues en todos los casos en valor sería el calculado como residual. El propio término *residual* parece referirse, incluso en su significado gramatical, al precio resultante final tras haber ido satisfaciendo el arrendatario las cuotas periódicas del arrendamiento, que en cierto modo operan a cuenta del precio final del bien arrendado para el caso de ejercicio de la opción de compra.

5) La previsión del artículo 4 del texto refundido de la ley del impuesto no nos sirve de pauta interpretativa. Dice así el precepto:

*"A una sola convención no puede exigírsele más que el pago de un solo derecho, pero cuando un mismo documento o contrato comprenda varias convenciones sujetas al impuesto separadamente, se exigirá el derecho señalado a cada una de aquéllas, salvo en los casos en que se determine expresamente otra cosa"*

En realidad, el precepto, que es norma común a las figuras reguladas en la ley, no solo a la que ahora hemos de examinar, lo que quiere significar es que, en un negocio unitario, como es el que analizamos, solo se exige el pago de un solo derecho. Se trata de una norma en su día aplicada cuando se declaró, sin problema alguno, por el IAJD en relación con la documentación pública del contrato de arrendamiento financiero.

La opción de compra no es un negocio separado o autónomo del de arrendamiento financiero, puesto que está indisolublemente unida a este contrato, que no puede existir sin aquélla. Pero ello no significa que el ejercicio de la opción, en la medida en que es especificación o ejecución del contrato unitario primero, no determine el acaecimiento del hecho imponible por el negocio de la opción. Así lo admitió el propio recurrente al autoliquidar el impuesto y atribuirle un valor económico determinado, aunque fuera erróneo.

6) No resulta convincente la tesis esgrimida por la recurrente sobre la concurrencia de una prohibida doble imposición, o doble gravamen, si se tiene en cuenta la capacidad económica gravada en su día con la formalización, en escritura pública, del contrato de arrendamiento financiero inmobiliario entre la entidad financiera S.A. e INVERSIONES, por un plazo de 20 años, en virtud del cual la entidad crediticia cedía a ésta un edificio sito en la calle Aribau, núm. 192-198 de Barcelona, por un precio de 83.987.171,20 euros (puntos 52 a 55 del escrito de interposición).

No es convincente, en primer lugar, porque la doble imposición, en un sentido técnico jurídico propio, solo operaría cuando un mismo hecho fuera sometido a doble gravamen. Antes bien, aquí estamos ante dos negocios que, al margen de su íntima e indisoluble

* 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»

conexión mutua, determinan dos hechos imponibles y, por ende, dos manifestaciones, bien que bastante relativas, de capacidad económica, que dieron lugar, no es de olvidar, a la celebración de dos escrituras públicas celebradas en momentos distintos y con objetos diferentes.

Lo que en realidad pretende sustentarse mediante este alegato de concurrencia de doble imposición es que los conceptos o magnitudes integrantes del precio del arrendamiento financiero que se incluyeron en la base imponible del impuesto devengado con ocasión de la celebración del contrato primero, que ya determinaron su base imponible, no pueden repetirse o formar parte de la base imponible del impuesto exigido con ocasión del ejercicio de la opción.

Sin embargo, lo cierto es que, en aplicación del art. 30.2 TR, ha de estarse para fijar la base imponible al *valor declarado* y, por remisión de éste, al valor económico del contrato que tenga por objeto el ejercicio anticipado del derecho de opción de compra que forma parte del negocio de arrendamiento financiero. Es cierto que en esa opción existe un precio cierto, un valor económico identificable como tal que debe ser el que determine, aun con las imprecisiones legales, la base imponible. De no ser así, también habría doble imposición -o reiteración de partidas ya incluidas- con ocasión de la celebración en escritura pública de negocios jurídicos que tuvieran por objeto la modificación revisión o resolución o extinción de otros anteriores.

Aunque referida a negocios jurídicos distintos, como la novación o la dación en cuenta en el seno del préstamo hipotecario, esta Sala ha declarado (SSTS de 4 y 6 de febrero de 2019, recursos de casación nº 4812/2017; 3256/2017 y 2774/2017) lo siguiente:

*"[...] Teniendo en consideración que la cuestión suscitada en el auto de admisión, consistente en* "determinar si, en relación con las adjudicaciones en pago de deudas o daciones en pago sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la base imponible ha de fijarse en función del valor real del bien inmueble que se transmite o si, por el contrario, la misma ha de coincidir con el importe de la deuda pendiente de amortizar que se extingue con la operación" *, con arreglo a lo que establece el* artículo 93.1 LJCA*, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, declarar que, de acuerdo con una interpretación conjunta de los artículos 10 y 46.3 TRITPAJD, en una dación en pago de uno o varios inmuebles hipotecados al acreedor hipotecado, la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, habrá de fijarse en función del importe de la deuda hipotecaria pendiente de amortizar que se extingue con la operación, cuando dicha deuda sea superior al valor real del bien o los bienes inmuebles que se transmiten".*

Tal doctrina jurisprudencial viene a significar no solo que, con ocasión de actos jurídicos de ejecución o modificación de otros anteriores, no ha de estarse al conjunto económico del negocio jurídico originario -el que se ejecuta o modifica-, sino solo al valor económico del negocio realmente celebrado, sino que, trasladado al caso presente, permite establecer que el valor del negocio documentado por el que se ejercita la opción de compra anticipada es el del valor de dicha opción, aunque varios de los elementos que la conforman ya fueran tenidos en cuenta en el negocio originario.

* 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»



## TASAS (TAS)

👉 TAS. SENTENCIA 1478/2022 [15.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7608/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, CLI:ES:TS:2022:4333]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/3160b8c2947d33f5a0a8778d75e36f0d/20221205

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia de 16 de septiembre de 2020, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla, en el recurso nº 488/2017 y sus acumulados 514/2017 y 515/2017, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] Que debemos ESTIMAR el recurso contencioso-administrativo formulado por Doña A, actuando en su calidad de Presidenta de la Comunidad de Propietarios, representada por el Sr. Procurador […], todos ellos contra el acuerdo adoptado por el Pleno del Ayuntamiento de Chiclana de la Frontera, en sesión ordinaria celebrada el 25 de mayo de 2017, en su punto 2.3 del orden del día, por virtud del cual, se aprueba definitivamente el expediente de modificación de las ordenanzas fiscales números 8 (alcantarillado) y 11 (suministro de agua) para regir a partir de 2017, publicado en el Boletín Oficial de la Provincia de Cádiz número 113 de fecha 16 de junio de 2017, cuya nulidad declaramos y se declara la prohibición de que se mantengan los actos firmes o consentidos»*

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

«[...] Determinar, interpretando conjuntamente el artículo 19.2 TRLHL y el artículo 73 LJCA, si en los supuestos de anulación de una ordenanza fiscal que aprueba una tasa por falta de informes técnico-económicos del coste del establecimiento de los servicios, la sentencia puede prohibir y de acuerdo con que requisitos, que se mantengan los actos firmes o consentidos dictados al amparo de esa ordenanza anulada.

Aclarar si, la prohibición establecida en el artículo 19.2 TRLHL de mantener los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada tiene efectos erga omnes o solo afecta a las partes del proceso [...]»

→ **La controversia jurídica**.

«Consiste, desde la perspectiva de su interés casacional objetivo, en determinar, de una parte, con interpretación conjunta del artículo 19.2 TRLHL y el artículo 73 LJCA, si en los supuestos de anulación de una ordenanza fiscal que aprueba una tasa por falta de informes técnico-económicos del coste del establecimiento de los servicios, la sentencia puede prohibir

* 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»

y de acuerdo con qué requisitos, que se mantengan los actos firmes o consentidos dictados al amparo de esa ordenanza anulada. Y, de otro lado, si tal la prohibición del artículo 19.2 TRLHL de mantener los actos firmes o consentidos de aplicación de la ordenanza luego anulada o modificada tiene efectos erga omnes o solo afecta a las partes del proceso.

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el **fundamento cuarto d**e la sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador en nombre y representación del AYUNTAMIENTO DE CHICLANA DE LA FRONTERA (CÁDIZ), contra la sentencia de 16 de septiembre de 2020, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Sevilla, en el recurso nº 488/2017 y sus acumulados.

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

| FUNDAMENTOS JURIDICOS |
|---|
| ▪ CUARTO.- **Jurisprudencia que se establece**.<br>A fin de establecer doctrina jurisprudencial, procede, en todo caso, recordar el contenido del artículo 72 LJCA:<br>"2. La anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas. Las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada".<br>Y el art. 73 LJCA:<br>"Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente".<br>Por tanto:<br>a) la anulación de una ordenanza -como cualquier disposición general- causa efectos erga omnes (desde la publicación en el boletín correspondiente). Obviamente, también para los recurrentes que la impugnaron en la instancia.<br>b) la extensión del fallo a los actos de aplicación consentidos afecta a las partes, pues la regla general (art. 73 LJCA) es que las sentencias firmes no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos firmes sobre actos de aplicación.<br>c) El contenido extensivo de la sentencia y la posibilidad de reabrir procedimientos o procesos finalizados con sentencia firme permitiría, en su caso, promover a los destinatarios de la norma, fueran o no parte en este litigio, la acción de nulidad radical del art. 217 LGT o, en su caso, la revocación del art. 219 LGT o, en fin, las iniciativas impugnatorias previstas en el ordenamiento jurídico para los actos firmes, sin que en este asunto pudiera ser opuesta, por sí misma, esa firmeza como obstáculo para la anulación |

* 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»

de tales actos, ni tampoco ser declarados nulos eventuales liquidaciones, ajenas por completo al ámbito objetivo de este recurso.

▪ TERCERO.- **Consideraciones jurídicas que suscita a este Tribunal Supremo la interpretación de los preceptos de cuyo aplicación se trata**.

1) En cuanto a la primera pregunta, encaminada al esclarecimiento del sentido de la facultad tribuida a los órganos judiciales en el artículo 19.2 TRLHL.

Hemos de comenzar recordando algo que no puede ser discutido: que la sanción prevista para los reglamentos que incurran en infracciones jurídicas es, siempre, la nulidad de pleno derecho (art. 47.2 de la Ley 39/2015), a diferencia de lo que sucede con el régimen de invalidez de los actos administrativos:

"2. También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales".

1) La Ley General Tributaria -LGT- guarda silencio sobre la cuestión, pues solo regula el procedimiento para la declaración de actos nulos de pleno derecho (sin que en esa categoría quepa incluir a los reglamentos) -vid. art. 217 LGT-.

2) Según el artículo 73 de la Ley de esta jurisdicción -LJCA-:

"Las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente".

3) Por su parte, el artículo 19.2 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales -TRLHL-, bajo la rúbrica de recurso contencioso-administrativo, introduce una norma de cierta índole procesal. Señala lo siguiente:

"1. Las ordenanzas fiscales de las entidades locales a que se refiere el artículo 17.3 de esta ley regirán durante el plazo, determinado o indefinido, previsto en ellas, sin que quepa contra ellas otro recurso que el contencioso- administrativo que se podrá interponer, a partir de su publicación en el boletín oficial de la provincia, o, en su caso, de la comunidad autónoma uniprovincial, en la forma y plazos que establecen las normas reguladoras de dicha jurisdicción".

2. Si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las ordenanzas fiscales, la entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquélla le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada".

Es precisamente este segundo apartado del artículo y, más concretamente, su inciso final -resaltado en negrita-, el que reclama nuestra atención, no ya en sí mismo considerado, sino también en su relación con el régimen de efectos de las sentencias que anulen disposiciones de carácter general (art. 73 LJCA).

4) La respuesta a la primera pregunta formulada por el auto de admisión viene determinada, de modo directo y necesario, por lo que se ha declarado en nuestra

* 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»

jurisprudencia previa, pues la sentencia de esta Sala y Sección de 18 de mayo de 2016 (recurso de casación nº 1999/2014), abordó un asunto sustancialmente idéntico al que nos ocupa: la anulación de una ordenanza fiscal de suministro de agua potable, agua de riego, alcantarillado y depuración, por la misma razón que en este asunto ha determinado la nulidad de la ordenanza, esto es, por falta de informe económico financiero del que pueda establecerse con certeza cuál es el presupuesto económico de la tasa -es decir, de la financiación, en todo o en parte, de un servicio público, como el regulado en la ordenanza que analizamos- y cuáles son los criterios de reparto entre los usuarios del servicio.

La sentencia de instancia que fue recurrida en el recurso de casación que hemos mencionado, proveniente de la Sala de este orden jurisdiccional de Castilla y León con sede en Valladolid, contenía en su fallo esta declaración, sustancialmente coincidente con la que incorpora la sentencia ahora impugnada:

"se declara la prohibición de que se mantengan los actos firmes o consentidos dictados en aplicación de dicha modificación de la Ordenanza; condenando al Ayuntamiento de B al abono de las costas procesales".

5) Conviene recordar lo que este Tribunal Supremo, en dicha sentencia, declara, respaldando la posibilidad de que el órgano judicial competente para declarar la nulidad de una ordenanza fiscal en el ámbito local, pueda acotar o declarar efectos determinados en relación con los actos de aplicación, lo que argumenta del modo siguiente:

" SEXTO.- Sobre los requisitos formales del informe económico financiero.

Es evidente que la memoria económica-financiera a que se refieren los artículos 24y25 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) y artículo 20 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos(BOE de 15 de abril) exigen no sólo que se relacionen los conceptos que en esos preceptos se mencionan, sino que especifiquen, precisen y concreten las razones económicas en virtud de las cuales se fijan las cuantías que se señalan y que en este caso era exigible una mención expresa de las razones que justificaban la modificación de la ordenanza previamente aprobada.

Como ello no se ha dado es manifiesto que no se ha producido la vulneración que se denuncia, pues la valoración de la Sala y las conclusiones obtenidas no son arbitrarias [...]".

"[...] SÉPTIMO.-Acerca del mantenimiento de los actos firmes

El precepto contenido en el artículo 19.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece: "Si por resolución judicial firme resultaren anulados o modificados los acuerdos locales o el texto de las ordenanzas fiscales, la entidad local vendrá obligada a adecuar a los términos de la sentencia todas las actuaciones que lleve a cabo con posterioridad a la fecha en que aquélla le sea notificada. Salvo que expresamente lo prohibiera la sentencia, se mantendrán los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza que posteriormente resulte anulada o modificada".

Es manifiesto, de la dicción del precepto citado, que la sentencia anulatoria de una ordenanza fiscal puede anular los actos firmes o consentidos dictados al amparo de la ordenanza anulada o modificada.

* 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»

El único requisito exigible es que la sentencia de modo expreso lo declare y que tal pronunciamiento esté justificado en virtud de su contenido.

Es claro que los razonamientos sobre la nulidad de la ordenanza por la insuficiencia de la memoria justifican el pronunciamiento que sobre la anulación de tales actos declara la sentencia.

Es igualmente indudable la posibilidad legal que la ley permite para que se produzca esa anulación, así como la inaplicación de los preceptos que en este punto invoca el recurrente.

La regla que se aplica en este punto es la posibilidad de este pronunciamiento condenatorio y no la general que la recurrente alega en el motivo".

La aplicación de esa jurisprudencia, clara en su contenido y, es de reiterar, proyectada sobre en un asunto idéntico en todo al ahora examinado, debe confirmarse la sentencia de la Sala a quo que declara, dando con ello respuesta a la primera de las preguntas formuladas en el auto de admisión. No hay razón jurídica de clase alguna para decir cosa distinta de lo que, de manera unánime, se decidió en aquella ocasión. El respeto a la propia jurisprudencia así lo impone.

Refuerza la consistencia de esa doctrina precedente la carencia de argumentos jurídicos propiamente tales que esgrime el escrito de interposición frente a la declaración que contiene el fallo, amparada en la facultad que ofrece el art. 19.2 TRLHL. Lo que se viene a afirmar, con reiteración, por el Ayuntamiento de Chiclana de la Frontera, es que los efectos de una ordenanza fiscal son irretroactivos, mencionando jurisprudencia de este Tribunal de la que derivaría la corrección de este aserto. Sin embargo, lo que está en disputa dialéctica es la posibilidad de que la sentencia que anule la ordenanza fiscal pueda pronunciarse sobre los efectos de la nulidad reglamentaria respecto de los actos firmes de aplicación, cuestión que no puede ser despachada sin examinar con una mínima extensión y consistencia tanto el precepto legal que autoriza esa consecuencia como la sentencia de este Tribunal Supremo que la había aplicado en su día, lo que no llega a hacer el escrito de interposición con la profundidad y rigor dialéctico en quien se dirige al Tribunal Supremo.

De todos modos, es pertinente complementar la motivación de la citada sentencia con otros argumentos de refuerzo que no nos resulta ocioso incorporar a la sentencia.

Así, es preciso aclarar que la fórmula empleada en el fallo -"... se declara la prohibición de que se mantengan los actos firmes o consentidos dictados en aplicación de las disposiciones impugnadas" -, no significa, como parece que sugiere su literalidad, la prohibición de mantenimiento de los actos firmes, o la automática anulación de todos los actos de aplicación amparados en la norma anulada, sino la posibilidad de hacer valer esa nulidad -iniciativa que quedaría fuera de este proceso- por las vías del 217 o 219 LGT u otras eventuales previstas por la ley para combatir los actos firmes -sin que su la firmeza de los actos pudiera hacerse valer por el Ayuntamiento como un obstáculo o blindaje frente a la acción que pudiera emprenderse.

2) En cuanto a la segunda pregunta, encaminada al esclarecimiento de los efectos del de la citada facultad tribuida a los órganos judiciales en el artículo 19.2 TRLHL:

La respuesta a la segunda pregunta suscitada en el auto de admisión, a nuestro entender, no tiene un contenido propio a partir del cual se pueda resolver la casación, pues la doctrina que pudiera sentarse afectaría tanto a los recurridos, esto es, a quienes han sido parte en

* 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»

esta casación, y a terceros, eventualmente los destinatarios de la ordenanza o usuarios del servicio que se abona mediante la tasa.

Esto es así porque las recurrentes en la instancia, favorecidas por la sentencia, obtienen la nulidad de pleno derecho de la ordenanza, pero ello no significa que el fallo de la sentencia, aun con la habilitación que contiene y que hemos considerado correcta, en interpretación del art. 19.2 TRLHL y de la jurisprudencia mencionada, determine por sí sola ipso iure la anulación de los actos de aplicación -que no son objeto de análisis en este proceso, referido solo a la ordenanza como disposición impugnada-, entre otras razones porque no consta ni el dictado de actos de liquidación al amparo de la ordenanza anulada, ni su eventual firmeza, ni si han sido impugnados en virtud de las reglas de competencia y procedimiento, ni su eventual resultado. En todo caso, no se ejercita en este recurso pretensión alguna que no se limite a la ordenanza, directamente impugnada.

Lo único que la sentencia de instancia declara, y este Tribunal Supremo ratifica, es que la nulidad de la ordenanza fiscal apreciada por la Sala de Sevilla puede afectar a sus actos de aplicación firmes y consentidos -lo que, implícitamente, supone un juicio indiciario o preliminar, indudable, sobre la concurrencia de nulidad en tales actos de aplicación, en tanto se basan en un modo de cuantificación y reparto de la tasa virtualmente inexistente.

Sentado lo anterior, cabe señalar que el art. 19.2 TRLHL es un precepto material o sustancialmente procesal, al contener una facultad conferida al juez para ser ejercida en la sentencia, que permite evaluar, al enjuiciar los reglamentos fiscales de las entidades locales, el grado de intensidad o gravedad de los vicios jurídicos que aquejan a la propia disposición general y también a sus actos de aplicación, a partir de aquellos, de modo que no se puede hacer valer frente a la nulidad el valladar del acto firme y consentido en los casos en que así, motivadamente, lo hubiera acordado el tribunal sentenciador.

II.SENTENCIAS (Reseñas)

## LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 1426/2022 [03.11.2022]. Tribunal Supremo, Sec. 2ª (Rec. 6081/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ: ECLI:ES:TS:2022:4025

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/f3ae973f6e63991aa0a8778d75e36f0d/20221118

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2020, que desestimó el recurso núm. 256/2014, interpuesto por la representación procesal de Grupo Hoteles S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 6 de febrero de 2014, que desestimó las reclamaciones 6763/2011 y 7266/2012, interpuestas contra liquidación de 10 de agosto de 2011, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la

* 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»

AEAT, acta de disconformidad A02 71902364, concepto Impuesto de Sociedades (IS), ejercicios 2005 a 2008, y contra la sanción de 15 de marzo de 2012, dimanante de dicha liquidación»

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

Primera. Dilucidar si corresponde al obligado tributario o a la Administración, la carga de la prueba sobre el alcance material de un previo procedimiento de comprobación e investigación de carácter parcial, de cara a oponer sus efectos preclusivos frente a un posterior procedimiento de regularización de carácter general, relativo a otro periodo impositivo, todo ello a los efectos de determinar si en el procedimiento posterior se aplican elementos tributarios del procedimiento inicial.

Segunda. En el caso que la carga de la prueba corresponda a la Administración Tributaria, determinar si ha de hacer constar en el Acuerdo de liquidación, de manera razonada, que concurren los elementos o circunstancias que justifique que no opera la referida preclusividad.

Tercera. Dilucidar, cuando existe una resolución que estime (aunque sea en parte) una previa solicitud de rectificación de autoliquidación relativa a un determinado elemento de la obligación tributaria en relación a un concepto y periodo impositivo concretos, si corresponde al obligado tributario o a la Administración, la carga de la prueba sobre el alcance material de la comprobación previa de cara a oponer los efectos preclusivos de la misma frente a un posterior procedimiento de comprobación de carácter general relativo al mismo concepto tributario.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación»** Artículo 148.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 9.3 y 103.1 de la Constitución española y los artículos 120.3 de la Ley General Tributaria y 127.1 y 128.1 del Reglamento General de gestión e inspección, en relación con los arts. 9.3 y 103.1 CE.

→ FALLO:

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

2.- Desestimar el recurso de casación 6081/2020 interpuesto por la representación procesal de Grupo Hoteles Playa, S.A. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de mayo de 2020 (recurso núm. 256/2014).

3.- Sin costas.

👉 LGT 2ª. SENTENCIA 1438/2022 [07.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5632/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:4024]

* 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»

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/fea878d96bf2db72a0a8778d75e36f0d/20221118

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia núm. 268, dictada el 18 de mayo de 2020 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso de apelación núm. 1517/2019, formulado por entidad mercantil frente a la sentencia de 26 de marzo de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, en el procedimiento núm. 253/2018, promovido contra una resolución sancionadora dictada por el ayuntamiento de Madrid, derivada de una liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles, girada tras un procedimiento de comprobación limitada, que, a su vez, trae causa de la modificación del valor catastral de un inmueble, como consecuencia una resolución de incorporación al catastro»

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

«Determinar si en vía económico administrativa y, en su caso, judicial, cabe cuestionar una resolución sancionadora -que se dicta en sustitución de otra anterior y por la que únicamente se minora el importe de la sanción fijada en la resolución inicial-, aduciendo motivos que puedan afectar a la sanción en su conjunto y no solo a la cuantía modificada, cuando la sanción que se sustituye era firme al no haber sido impugnada en sede judicial y cuando esa sustitución se realiza por la Administración sin seguir ningún procedimiento administrativo al efecto»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: artículos 105.c) y 24.2 de nuestra Constitución, 219 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 66.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y 28 de la Ley 29/1998, de 13 de julio. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

→ FALLO:

1.- Fijar los criterios interpretativos expuestos en el **fundamento jurídico sexto**.

2.- Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la mercantil S.A. contra la sentencia núm. 268, dictada el 18 de mayo de 2020 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso de apelación núm. 1517/2019, formulado por la citada mercantil frente a la sentencia de 26 de marzo de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, en el procedimiento núm. 253/2018. Casar y anular la sentencia recurrida.

3.- Estimar el recurso de apelación 1517/2019 promovido por mercantil S.A. frente a la sentencia de 26 de marzo de 2019, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, en el procedimiento núm. 253/2018, sentencia que se revoca y anula.

4.- Estimar el recurso contencioso-administrativo 253/2018 registrado ante Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 2 de Madrid, formulado por la entidad mercantil S.A. contra

* 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»

la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid en el expediente económico administrativo 200/2017/00102, instado por la citada mercantil frente a la resolución del Director de la Agencia Tributaria Madrid, de 9 de septiembre de 2016, recaída en el expediente sancionador 195/2011/06332 (Acta núm. 1154924), por el que se impuso a la mercantil S.A. la sanción de multa de 40.9013,28 euros por infracción tributaria. Anular la resolución económico-administrativa y declarar la nulidad de pleno derecho de la resolución sancionadora por ser contrarias a Derecho.

5.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expresados en el último fundamento.

👉 LGT. 3ª SENTENCIA 1550/2022 [22.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5982/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:4385 ]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/8afd394465ad1b45a0a8778d75e36f0d/20221212

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia núm. 1993/2020, de 10 de junio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que inadmitió el recurso contencioso-administrativo núm. 337/2017 formulado frente a la resolución de 16 de marzo de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, estimatoria parcial de la reclamación económico-administrativa presentada contra la liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones»

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

«Determinar si es susceptible de recurso contencioso-administrativo la resolución de un órgano económico-administrativo, que anula los actos tributarios cuestionados para ordenar la retroacción de las actuaciones con la finalidad de que la Administración tributaria proceda a la correcta valoración de determinadas participaciones y bienes, cuando dicha retroacción no fue solicitada ni directa ni subsidiariamente por el reclamante»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: artículos 239.3 y 249 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con los artículos 19.1, 25.1 y 69.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

→ FALLO:

1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico quinto** de esta sentencia, por remisión a los fijados en el fundamento jurídico quinto de nuestra sentencia de 19 de mayo de 2020 (rec. cas. 6242/2017).

* 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»

2.- Haber lugar al recurso de casación 5982/2020 interpuesto por la representación procesal de doña X contra la sentencia núm. 1993/2020, de 10 de junio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que inadmitió el recurso contencioso-administrativo núm. 337/2017 formulado frente a la resolución de 16 de marzo de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, estimatoria parcial de la reclamación económico-administrativa presentada contra la liquidación por el concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Casar y anular la sentencia recurrida.

3.- Reponer las actuaciones procesales de la instancia al momento inmediatamente anterior a aquel en el que se dictó la sentencia recurrida para que se emita otra en la que, a tenor del material probatorio incorporado al proceso, la Sala del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña se pronuncie sobre las pretensiones y alegaciones sustanciales que las vertebran formuladas por doña X y rechazadas por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 16 de marzo de 2017.

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

## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 IS. 1ª SENTENCIA 1481/2022 [15.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2430/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ ECLI:ES:TS:2022:4184)

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6eb7c9405534a8e7a0a8778d75e36f0d/20221128

→ **Resolución recurrida en casación.**

«Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJC núm. 1539/2019 de 10 de diciembre, que estimó el recurso núm. 247/2017, interpuesto por la representación procesal del Consorcio Parque de Investigación Biomédica de Barcelona contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), de 18 de noviembre de 2016, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 08/08692/2014, deducida a su vez por CPRBB contra la resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de 9 de Julio de 2014, por la que, acumuladamente, se desestiman sus solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012»

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

«Determinar si los consorcios tienen o no la consideración de entidad de derecho público de análogo carácter a los Organismos autónomos a efectos del reconocimiento de la exención

* 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»

en el Impuesto sobre Sociedades prevista en el artículo 9.1.b) del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (análogo artículo 9.1 b LIS)»

→ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículos 9.1.b) del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (hoy artículo 9.1.b) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como del artículo 14 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

→ FALLO:

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

2.- Desestimar el recurso de casación 2430/2020 interpuesto por la representación procesal de la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 1539/2019 de 10 de diciembre, en el recurso núm. 247/2017.

3.- Sin costas.

👉 IS. 2ª SENTENCIA 1488/2022 [15.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3718/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:4182]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/a528488bb49e0d96a0a8778d75e36f0d/20221128

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV núm. 229/2021 de 16 de marzo, que estimó el recurso núm. 48/2020, interpuesto por la representación procesal de Hoteles, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana ("TEAR de la Comunidad Valenciana") de 28 de noviembre de 2019 (reclamación núm. 03-1946-2017), formulada contra liquidación provisional en impuesto sobre sociedades, ejercicio 2014, cuantía 1.204,53 euros»

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

«(i) Determinar si, a efectos del impuesto sobre sociedades, en supuestos de rendimientos sujetos a retención cabe deducir que, pese a la literalidad del artículo 17.3 TRLIS (vigente artículo 19.3 LIS), se precisa para su aplicación -como presupuesto de hecho- la existencia de un flujo monetario -esto es el pago de los rendimientos de que se trate- para que el perceptor pueda deducir de la cuota la cantidad que debió ser retenida.

(ii) De responder negativamente a esa cuestión, precisar si en los casos en que el deudor no paga los rendimientos -ni, en consecuencia, realiza los correspondientes pagos a cuenta que debió efectuar- la Administración tributaria debe o no devolver el importe de los pagos a

* 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»

cuenta por los rendimientos que no se hayan efectivamente practicado, por causa imputable exclusivamente al retenedor, cuando tenga derecho a deducirlos en su liquidación»

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: artículos 17.3, 139.2 y 140.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que se corresponden con los actuales artículos 19.3, 127.2 y 128.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades; así como los artículos 58, 63.1 y 64 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y 30, 31, 34.1.b) y 125 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.

→ FALLO:

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

2.- Estimar el recurso de casación 3718/2020 interpuesto por la representación procesal de Hoteles, S.L. contra la sentencia núm. 229/2021 de 16 de marzo, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (dictada en el recurso núm. 48/2020), sentencia que se casa y anula.

3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 48/2020), interpuesto por la representación procesal de Hoteles, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 28 de noviembre de 2019 (reclamación núm. 03-1946-2017), formulada contra liquidación provisional en impuesto sobre sociedades, ejercicio 2014, cuantía 1.204,53 euros.

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

## CATASTRO INMOBILIARIO (CI)

👉 CI. 1ª SENTENCIA 1452/2022 (10.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2112/2021) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:4179]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/58065bb24abc6409a0a8778d75e36f0d/20221128

→ **Resolución recurrida en casación.**

«Sentencia nº 1701/2020, de 19 de octubre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en el recurso nº 193/2019, interpuesto por la entidad mercantil SLP en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

* 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»

"[...] Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite de 1.500 euros más IVA por todos los conceptos [...]"»

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

"[...] Determinar si la anulación del planeamiento urbanístico, que clasificaba un sector como suelo urbanizable, conlleva que los terrenos afectados vuelvan a tener la clasificación de suelo no urbanizable y, en consecuencia, no puedan tener la consideración de suelo urbano a efectos catastrales, y los efectos que ello haya de tener en las liquidaciones giradas del IBI [...]".

→ FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad mercantil, S.L.P, contra la sentencia nº 1701/2020 de 19 de octubre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en su sede de Málaga en el recurso nº 193/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 193/2019, entablado por la entidad aquí recurrente, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, en su sede de Málaga, de 29 de noviembre de 2018 que estimó en parte la reclamación formulada por la actora en relación a valoración catastral de un inmueble, como consecuencia de aplicar los criterios y elementos de la ponencia de valores del municipio de Marbella en el IBI al acuerdo que pone fin al procedimiento de comunicación de actos de planeamiento y gestión urbanística, por ser dicha resolución contraria a Derecho.

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

👉 CI. 2ª SENTENCIA 1517/2022 [17.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2312/2021) Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:4308]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/55fdbe0e63a55e78a0a8778d75e36f0d/20221205

**→ Resolución recurrida en casación.**

«Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Málaga) del TSJA núm. 2227/2019 de 28 de junio, que desestimó el recurso núm. 577/2017, interpuesto por la representación procesal de «X» contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA de Málaga) de 29 de junio de 2017, que había desestimado su reclamación económico-administrativa frente a los acuerdos de inadmisión de la Gerencia Territorial del Catastro, relativos a su solicitud de aplicar la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo

* 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»

de 2014, rca. 2362/2013, ECLI:ES:TS:2014:2159, a los inmuebles catastrales NUM000 y NUM005 UF9634S0001.

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

«Determinar si el artículo 7.2 TRLCI permite considerar como suelo urbano, a efectos catastrales, un terreno que en el planeamiento general figura como suelo urbano no consolidado, que se encuentra pendiente de la aprobación de un instrumento de planeamiento de desarrollo que contenga la ordenación pormenorizada de los parámetros para su desarrollo urbanístico y carece de los rasgos físicos que son propios del suelo en situación básica de urbanizado, o si, por el contrario, debe ser excluido de tal consideración.

→ FALLO:

1.- No haber lugar al recurso de casación 2312/2021, interpuesto por la representación procesal de don «I», contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Málaga) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía núm. 2227/2019 de 28 de junio (recurso núm. 577/2017).

2.- Sin costas

👉 CI. 3ª SENTENCIA 1505/2022 [16.11.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7938/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, ECLI:ES:TS:2022:4335]

https://www.poderjudicial.es/search/AN/openDocument/6c2d11307ceeb12ea0a8778d75e36f0d/20221205

→ **Resolución recurrida en casación**.

«Sentencia núm.1118/2020 de 18 de junio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV, que estimó el recurso núm. 760/2019, interpuesto por la representación procesal de "XX", S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR de la Comunidad Valenciana) de 25 de enero de 2019, de la reclamación núm. NUM000 y sus acumuladas. Esas reclamaciones fueron formuladas por "XX" S.A. contra el acuerdo de alteración de la descripción catastral de 27 de junio de 2018 (documento núm. 5.774.945) adoptado en el seno de un procedimiento de subsanación de discrepancias, relativo a 151 inmuebles sitos en DIRECCION000 (Valencia), CALLE000 NUM001 con referencia catastral NUM002.

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

«La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en aclarar, matizar, reforzar -o, eventualmente, corregir o rectificar- la doctrina ya fijada en STS n.º 588/2020, de 28 de mayo (RCA 4740/2017), sobre los efectos, retroactivos

* 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»

o a futuro, del artículo 18.1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario»

→ FALLO:

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

2.- Estimar el recurso de casación 7938/2020 interpuesto por la representación procesal de la Administración General del Estado, contra la sentencia núm.1118/2020 de 18 de junio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (recurso núm. 760/2019), sentencia que se casa y anula.

3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 760/2019), interpuesto por la representación procesal de "XX", S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 25 de enero de 2019 (reclamación núm. NUM000 y acumuladas).

4.- Sin costas.

* 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»

# IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

## JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (OCTUBRE-NOVIEMBRE, 2022)

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

A) OCTUBRE, 2022

I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

❖ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO [IVA]

### 👉 IVA. STJUE. Asunto C-293/21. Sala Décima. ST.06.10.2022

«Procedimiento Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE - Deducciones del IVA soportado - Bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para la creación de bienes de inversión - Artículos 184 a 187 - Regularización de las deducciones - Obligación de regularizar las deducciones del IVA en caso de que ese sujeto pasivo se declara en liquidación y se lo dé de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA»

→ **Objeto del asunto**: interpretación de los artículos 184 a187 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 de decisión prejudicial se ha presentado en el contexto de un litigio entre «UAB X», en liquidación (en lo sucesivo, «Vittamed») y la Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania, en relación con la obligación de regularizar la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por unos bienes y servicios respecto a los que se había ejercitado el derecho a deducción y que se habían adquirido para crear bienes de inversión que finalmente no han sido ni serán nunca utilizados para la actividad económica prevista sujeta a gravamen, como consecuencia de la decisión de proceder a la liquidación del sujeto pasivo y de darlo de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA]



→ **Derecho de la Unión – Derecho Lituano**

→ **Cuestiones [prejudiciales] planteadas**

«¿Deben interpretarse los artículos 184 a 187 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que un sujeto pasivo está obligado a regularizar

* 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.



deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que grava la adquisición de bienes y servicios para la fabricación de bienes de inversión en el caso de que ya no se tenga la intención de utilizar dichos bienes de inversión en actividades económicas imponibles porque el titular (socio único) del sujeto pasivo decida proceder a su liquidación y tal sujeto pasivo presente una solicitud de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA, o, por el contrario, en el sentido de que no está obligado a ello?

¿Inciden en la respuesta a tal cuestión los motivos por los que se ha decidido proceder a la liquidación del sujeto pasivo, esto es, el hecho de que la decisión de proceder a su liquidación se haya adoptado como consecuencia de las crecientes pérdidas, la falta de pedidos y las dudas del socio único acerca de la rentabilidad de la actividad económica prevista (proyectada)?»

DECLARACIÓN - FALLO

«Los artículos 184 a187 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo está obligado a regularizar las deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la adquisición de bienes o servicios destinados a la producción de bienes de inversión, en el caso de que, como consecuencia de la decisión del propietario o del socio único de ese sujeto pasivo de proceder a la liquidación de este último, y de la solicitud y obtención de la baja de tal sujeto pasivo en el registro de sujetos pasivos del IVA, los bienes de inversión creados no hayan sido ni vayan a ser nunca utilizados en actividades económicas gravadas. Los motivos que permiten justificar la decisión de proceder a la liquidación de este sujeto pasivo y, por tanto, el abandono de la actividad económica prevista sujeta a gravamen, tales como el aumento constante de las pérdidas, la falta de pedidos y las dudas del socio del sujeto pasivo sobre la rentabilidad de la actividad económica prevista, no influyen en la obligación de este último de regularizar las deducciones del IVA de que se trate, cuando dicho sujeto pasivo ya no tenga, definitivamente, la intención de utilizar dichos bienes de inversión para operaciones gravadas»

→ FONDO DE LAS CUESTIÓNES PREJUDICIALES: HECHOS Y PARTICULARES

✔ PRIMERO. **Hechos**

▪ Vittamed es una sociedad establecida en Lituania que se dedicaba a la investigación científica técnica y a las aplicaciones prácticas de la misma. Desde el 1 de marzo de 2012, dicha sociedad no realizó ninguna entrega de bienes o prestación de servicios sujetas al IVA. En 2012 y 2013, Vittamed adquirió, en particular, bienes y servicios en el marco de la realización de un proyecto internacional financiado por la Unión Europea, cuyo objetivo era desarrollar un prototipo de aparato médico de diagnóstico y de seguimiento, y, posteriormente, comercializar este aparato en el mercado. Se le emitieron así ocho facturas. Dedujo 87 987 euros del IVA soportado por la entrega de dichos bienes y prestaciones de servicios. El proyecto en cuestión finalizó el 31 de diciembre de 2013.

Vittamed utilizó dichos bienes y servicios para crear bienes de inversión incorporales (licencias) y corporales (prototipos de aparatos). Tenía la intención de utilizar esos bienes de inversión en su futura actividad gravada.

* 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.

▪ Una vez finalizado ese proyecto, Vittamed registró pérdidas en los ejercicios de 2014 y de 2015, y las anteriores pérdidas registradas por esa sociedad siguieron incrementándose continuamente. A la vista de esos ejercicios en los que se registraron pérdidas y de la falta de pedidos e ingresos potenciales, se decidió no proseguir las actividades de esa sociedad. Por ese motivo, el socio único de Vittamed decidió, en agosto de 2015, proceder a la liquidación de la sociedad tras constatar que sus actividades científicas innovadoras no serían rentables.

- El 10 de septiembre de 2015, Vittamed adquirió el estatuto jurídico de «persona jurídica en liquidación».

- El 23 de septiembre siguiente, Vittamed solicitó la baja en el registro de sujetos pasivos del IVA y presentó una declaración del IVA -que están obligadas a presentar las personas dadas de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA-, por lo que respecta al último período impositivo, comprendido entre el 1 y el 23 de septiembre de 2015. En dicha declaración del IVA, Vittamed no procedió a la regularización de la deducción del IVA en relación con el saldo de todos los bienes o servicios que habían quedado sin vender. Ese mismo día, Vittamed fue dada de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA.

▪ En virtud de una orden de inspección de 28 de diciembre de 2017, Vittamed fue objeto de una inspección tributaria por parte de la Inspección Tributaria Nacional del Distrito de Kaunas (Lituania). Mediante decisión de 24 de enero de 2019, dicha Inspección Tributaria declaró, en esencia, que, cuando se adoptó la decisión de liquidar a Vittamed, dicha sociedad tenía la obligación de regularizar las deducciones del IVA soportado y de reintegrar en el Presupuesto el IVA correspondiente a los bienes o servicios adquiridos que no se utilizarían para actividades sujetas al IVA. Por consiguiente, impuso a Vittamed el pago de un suplemento de 87 987 euros de IVA, más 30 427 euros en concepto de intereses de demora, y una multa por importe de 8 798 euros, correspondiente al 10 % del IVA adeudado.

- Vittamed impugnó dicha decisión ante la Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania, alegando que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando se incurre en gastos en la preparación de una actividad económica, puede reclamarse la deducción del IVA soportado aun cuando no se prosiga dicha actividad económica y las operaciones previstas sujetas a gravamen no se realicen finalmente. Mediante decisión de 19 de abril de 2019, la Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania ratificó la decisión de la Inspección Tributaria Nacional del Distrito de Kaunas.

- Vittamed interpuso una reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania que, mediante decisión de 20 de junio de 2019, desestimó dicha reclamación por infundada. Vittamed interpuso un recurso contra dicha decisión ante el Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna (Lituania), que fue desestimado mediante sentencia de 10 de octubre de 2019. Vittamed interpuso recurso de casación contra esa sentencia ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania, que es 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.



▪ 28. El órgano jurisdiccional remitente manifiesta sus dudas sobre la existencia de una obligación de regularizar las deducciones del IVA en el litigio principal, a pesar de que el socio único del sujeto pasivo haya decidido proceder a la liquidación de este último y de que, como consecuencia de esa decisión, dicho sujeto pasivo haya presentado una solicitud de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA, solicitud que ha sido estimada. A este respecto, subraya una aparente contradicción en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

- Por un lado, haciendo referencia, en primer lugar, al apartado 20 de la sentencia de 9 de julio de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546), el órgano jurisdiccional remitente recuerda que el mecanismo de regularización previsto en los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a la deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para operaciones posteriores sujetas a gravamen. A continuación, basándose en el apartado 38 de la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), dicho órgano jurisdiccional señala que, en el marco del sistema común del IVA, solo pueden deducirse los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por los sujetos pasivos para sus operaciones gravadas. A este respecto, ese órgano jurisdiccional precisa que, según el apartado 56 de la sentencia de 31 de mayo de 2018, Kollroß y Wirtl (C-660/16 y C-661/16, EU:C:2018:372), el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA establece el principio según el cual tal regularización se efectuará, en particular, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de esa deducción.

Por último, el referido órgano jurisdiccional cita los apartados 44 a 46 de la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919), para señalar que esta relación estrecha y directa que debe existir entre el derecho a la deducción del IVA soportado y la realización de operaciones previstas sujetas a gravamen se rompe en caso de que el sujeto pasivo ya no tenga la intención de utilizar los bienes y servicios en cuestión para operaciones posteriores sujetas a gravamen o los utilice para realizar operaciones exentas.

- El órgano jurisdiccional remitente señala, a este respecto, que la adopción de la decisión del socio único del sujeto pasivo de que se trata de proceder a la liquidación de este y la solicitud de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA presentada por ese sujeto pasivo confirman de manera objetiva que tal sujeto pasivo ya no tiene la intención de utilizar los bienes o servicios respecto de los cuales se ha deducido el IVA soportado en el marco de actividades económicas gravadas, lo que constituye una modificación, posterior a la declaración del IVA, de los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de las deducciones, en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA. Dicho órgano jurisdiccional señala que tal apreciación es compatible con el artículo 69, apartado 1, de la Ley del IVA.

- Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a la jurisprudencia derivada de las sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, apartados 19 y 20), de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, (C-672/16, EU:C:2018:134, apartados 40 y 42), y de 17 de octubre de 2018, Ryanair, (C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 25), según la cual el

* 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.

derecho a deducción sigue existiendo, en principio, incluso cuando, posteriormente, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no utilice los bienes y servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones gravadas, subrayando que, puesto que el derecho a deducir nació, el sujeto pasivo lo conserva aun cuando, por razones ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones gravadas. Dicho órgano jurisdiccional estima que es posible considerar, en virtud de esa jurisprudencia, que, salvo en el supuesto mencionado en el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, se conserva el derecho a la deducción del IVA inicial y no hay ninguna obligación de regularizar el IVA en el caso de que los bienes o servicios no hayan sido utilizados en la actividad económica de que se trate por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo.

A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la decisión de proceder a la liquidación del sujeto pasivo y la solicitud de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA, que se presentan, en principio, por la propia iniciativa de ese sujeto pasivo, permiten poner de manifiesto la existencia de «circunstancias ajenas a la voluntad» del sujeto pasivo, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 31 de la presente sentencia. Ese órgano jurisdiccional señala que, en el presente caso, Vittamed indicó que la decisión de proceder a su liquidación se había tomado por el aumento constante de las pérdidas, la falta de pedidos y de ingresos potenciales y las dudas del socio único sobre la rentabilidad de la actividad económica prevista. La Administración tributaria y las demás instituciones que han conocido del litigio principal consideraron que la decisión del socio único de Vittamed de proceder a la liquidación de esta se había tomado sin aportar la más mínima prueba de que las actividades de Vittamed no eran rentables y que esa decisión y la solicitud de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA no constituían «circunstancias ajenas a la voluntad» de Vittamed, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 31 de la presente sentencia.

No obstante, haciendo referencia al apartado 35 de la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara (C-734/19, EU:C:2020:919), el órgano jurisdiccional remitente recuerda que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no corresponde a la Administración tributaria apreciar la procedencia de las razones que han conducido a un sujeto pasivo a desistir de la actividad económica inicialmente prevista, dado que el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.

- Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta cómo determinar la existencia de «circunstancias ajenas a la voluntad de un sujeto pasivo», en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 31 de la presente sentencia, en las circunstancias del litigio principal. En particular, desea saber si basta con una mera declaración del sujeto pasivo a efectos de tal calificación o si, en general, es necesario apreciar tales circunstancias cuando dichos bienes o servicios no han sido ni serán nunca utilizados debido a que se declara en liquidación a ese sujeto pasivo.

-. Por último, el órgano jurisdiccional remitente señala que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 25 de su sentencia de 17 de octubre de 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834), que el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando,

* 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.



posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo y, por lo tanto, no dé lugar a operaciones gravadas «o» cuando el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad. Según el órgano jurisdiccional remitente, el empleo de la conjunción coordinante «o» en ese apartado 25 tiene por objeto establecer una distinción entre dos situaciones diferentes: por un lado, aquella en la que no se hayan llevado a cabo actividades económicas una vez nacido el derecho a deducir y, por otro lado, aquella en la que los bienes o servicios respecto a los cuales se ha ejercitado el derecho a deducción no se hayan utilizado en actividades económicas. Ahora bien, el hecho de que los bienes o servicios no se hayan utilizado «por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo» se menciona solo respecto al segundo caso, el cual no comprende la declaración en liquidación de un sujeto pasivo, según el órgano jurisdiccional remitente. Este último se refiere, a este respecto, a la sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).

✔ SEGUNDO**. Particulares**

Mediante su cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pregunta:

- Por un lado, si los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo está obligado a regularizar las deducciones del IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios destinados a la producción de bienes de inversión, en el caso de que, como consecuencia de la decisión del propietario o del socio único de ese sujeto pasivo de proceder a la liquidación de este último, y de la solicitud y obtención de la baja de tal sujeto pasivo en el registro de sujetos pasivos del IVA, los bienes de inversión creados no hayan sido ni vayan a ser nunca utilizados en actividades económicas gravadas.

- Por otro lado, si los motivos que permiten justificar la decisión de proceder a la liquidación de este sujeto pasivo y, por tanto, el abandono de la actividad económica prevista sujeta a gravamen, tales como el aumento constante de las pérdidas, la falta de pedidos y las dudas del socio del sujeto pasivo sobre la rentabilidad de la actividad económica prevista, influyen en la obligación de este último de regularizar las deducciones del IVA de que se trata. Por último, pregunta si basta la mera declaración, por el sujeto pasivo en cuestión, de la concurrencia de esos motivos o si, por el contrario, la existencia de dichos motivos debe acreditarse con pruebas.

▪ En primer lugar:

1. Según 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 por la legislación de la Unión (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 27 y jurisprudencia citada).

- El **régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas**. El sistema común del IVA **garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas**, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a

* 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.

su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 9 de julio de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, apartado 18). Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, **el derecho a deducción** establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA **forma parte del mecanismo del IVA** y, **en principio, no puede limitarse**. En concreto, este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas impositivas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 29 y jurisprudencia citada). [39-40]

- En el sistema común del IVA **solo pueden deducirse los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por los sujetos pasivos para sus operaciones gravadas**. La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos (sentencia de 9 de julio de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, apartado 21 y jurisprudencia citada).

Debe recordarse también que la adquisición de bienes o servicios por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. **La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de un bien o servicio únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud** del artículo 168 de la Directiva del IVA y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, pero no afecta al nacimiento del derecho a deducir (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 33 y jurisprudencia citada). [42]

- Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo **aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo y, por lo tanto, no dé lugar a operaciones gravadas** (sentencias de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, apartado 20, y de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 25), **o cuando, a causa de circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto (sentencias** de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, apartado 20, de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 25, y de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 34 y jurisprudencia citada).

Otra interpretación sería contraria al principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa. Podría crear, en el trato fiscal de iguales actividades de inversión, diferencias injustificadas entre empresas que ya realizan operaciones sujetas al impuesto y otras que pretenden, mediante inversiones, iniciar actividades que darán lugar a operaciones imponibles. Asimismo, se producirían diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas al depender la aceptación definitiva de las deducciones de si tales inversiones culminan o no en operaciones gravadas (sentencias de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:17, apartado 22, y de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 25).

- No obstante, por lo que respecta al modo en que el principio subrayado en la sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), según el cual el derecho a deducción se conserva incluso si se pone fin a una actividad antes de que dé lugar a

* 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.



operaciones sujetas al impuesto, **debe ponerse en relación con las normas de la Directiva del IVA sobre la regularización de las deducciones**, procede recordar que el Tribunal de Justicia, por un lado, ha declarado que el mecanismo de regularización previsto en los **artículos 184 a 187** de la Directiva del IVA forma parte del régimen de deducción del IVA establecido en esa Directiva y su finalidad es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para operaciones posteriores sujetas a gravamen. Por otro lado, ha recordado que, cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no puede haber ni percepción del impuesto repercutido ni deducción del impuesto soportado (auto de 18 de mayo de 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:349, apartado 42 y jurisprudencia citada). [45]

Además, el Tribunal de Justicia **ha recordado que el artículo 184 de la Directiva del IVA** define el nacimiento de la obligación de regularización del IVA del modo más amplio posible, que su formulación no excluye a priori ninguna hipótesis posible de deducción indebida y que la enumeración expresa de las excepciones establecidas en el 185, apartado 2, de dicha Directiva corrobora el alcance general de la obligación de regularización (véase, en este sentido, el auto de 18 de mayo de 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, apartado 43 y jurisprudencia citada). [46]

- Asimismo, el Tribunal de Justicia ha indicado que, cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no usa un servicio o un bien, como un inmueble, que ha dado lugar a la deducción en el marco de operaciones gravadas, para demostrar la existencia de «modificaciones» en el sentido del artículo 185 de la Directiva del IVA no resulta suficiente que tal inmueble haya quedado vacío tras la resolución de un contrato de arrendamiento del que era objeto, siendo así que ha quedado demostrado que ese sujeto pasivo sigue teniendo intención de utilizarlo para una actividad gravada y emprende las gestiones necesarias a tal efecto, porque ello equivaldría a restringir el derecho a deducción a través de las disposiciones aplicables en materia de regularizaciones (sentencias de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 47, y auto de 18 de mayo de 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, apartado 44).[47]

Así, si el sujeto pasivo ya no prevé utilizar los bienes o servicios en cuestión para realizar operaciones posteriores sujetas a gravamen o los utiliza para realizar operaciones exentas, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, se rompe la relación estrecha y directa que debe existir entre el derecho a deducir el IVA soportado y la realización de operaciones previstas sujetas a gravamen, y debe dar lugar a la aplicación del mecanismo de regularización contemplado en los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, el auto de 18 de mayo de 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, apartados 45 y 46 y jurisprudencia citada). [48]

- En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, debido a su declaración en liquidación, por un lado, y a su baja en el registro de sujetos pasivos del IVA, por otro, el sujeto pasivo en cuestión ya no tiene intención de utilizar los bienes de inversión creados para realizar operaciones sujetas a gravamen, **y ello de manera definitiva**. De confirmarse esta situación, extremo que, no obstante, corresponde

* 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.

comprobar al órgano jurisdiccional remitente, **cabe señalar que la «relación estrecha y directa»**, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 45 de la presente sentencia, que debe existir entre el derecho a deducir el IVA soportado y la realización de operaciones posteriores sujetas a gravamen **se rompe,** y que debe aplicarse el mecanismo de regularización previsto en los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA. [49]

Sin embargo, cabe destacar que cosa distinta podría suceder en el caso en que la declaración en liquidación del sujeto pasivo de que se trata haya dado lugar, no obstante, a la realización de operaciones gravadas, por ejemplo, la venta de activos a efectos del pago de sus deudas, aunque ello no esté comprendido en la actividad económica inicialmente prevista por ese sujeto pasivo. [50]

A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, dado que la actividad debe definirse por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados, el mero hecho de que la apertura de un procedimiento concursal con respecto a un sujeto pasivo cambie, en virtud de la regulación establecida al efecto en Derecho interno, las finalidades de las operaciones de dicho sujeto pasivo, en el sentido de que esas finalidades dejan de incluir la explotación duradera de su empresa y se refieren únicamente a su liquidación a efectos del pago de las deudas y a su posterior disolución, no puede afectar en sí mismo al carácter económico de las operaciones realizadas en el contexto de esa empresa (sentencia de 3 de junio de 2021, Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Suceava y otros, C-182/20, EU:C:2021:442, apartado 38).[51]

Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa o a una práctica nacional según la cual la apertura de un procedimiento concursal con respecto a un operador económico, que implica la liquidación de sus activos en beneficio de sus acreedores, conlleva automáticamente la obligación de dicho operador de regularizar las deducciones del IVA que efectuó por bienes o servicios adquiridos con anterioridad a ser declarado en quiebra, cuando la apertura de tal procedimiento no pueda impedir que prosiga la actividad económica de dicho operador, en el sentido del artículo 9 de la citada Directiva, en particular a efectos de la liquidación de la empresa afectada (sentencia de 3 de junio de 2021, Administraţia Judeţeană a Finanţelor Publice Suceava y otros, C-182/20, EU:C:2021:442, apartado 45).[52]

2. En el caso de autos, de la petición de decisión prejudicial se desprende que los bienes o servicios del sujeto pasivo quedaron «sin vender», extremo que, no obstante, corresponderá comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera parte de la cuestión prejudicial que:

«los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo está obligado a regularizar las deducciones del IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios destinados a la producción de bienes de inversión, en el caso de que, como consecuencia de la decisión del propietario o del socio único de ese sujeto pasivo de proceder a la liquidación de este último, y de la solicitud y obtención de la baja de tal sujeto pasivo en el registro de sujetos pasivos del IVA, los bienes de inversión

* 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.



creados no hayan sido ni vayan a ser nunca utilizados en actividades económicas gravadas, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente» [54]

▪ En segundo lugar:

1. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los artículos 167, 168, 184 y 185 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que el **derecho a deducir el IVA soportado** por los bienes o los servicios adquiridos para realizar operaciones gravadas **subsiste cuando, por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo**, se abandonan las inversiones inicialmente previstas, **sin que proceda realizar la regularización de dicho IVA si el sujeto pasivo aún tiene la intención de utilizar tales bienes para una actividad gravada** (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 46).

La aplicación de la citada jurisprudencia requiere que el sujeto pasivo siga teniendo la intención de utilizar esos bienes o servicios para realizar operaciones gravadas, requisito que no se cumple en un caso como el del litigio principal, en el que, como se desprende de la petición de decisión prejudicial, el sujeto pasivo ha sido declarado en liquidación y ha sido dado de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA. [ 56]

2**.** Por consiguiente, el hecho de que la declaración en liquidación del sujeto pasivo y, por tanto, el abandono de la actividad económica prevista sujeta a gravamen puedan justificarse eventualmente por motivos calificables de circunstancias ajenas a la voluntad de ese sujeto pasivo no influye en su obligación de regularizar las deducciones del IVA.

Además, no corresponde a la Administración tributaria apreciar la procedencia de las razones que han conducido a un sujeto pasivo a desistir de la actividad económica inicialmente prevista, dado que el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, c**ualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que esas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA** (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 35 y jurisprudencia citada). [58]

**-** A la vista de esta jurisprudencia, no es necesario examinar la segunda parte de la cuestión prejudicial por lo demás, es decir, si basta la mera declaración de los motivos que justificaron la decisión de proceder a la liquidación del sujeto pasivo.

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores se ha de responder a la segunda parte de la cuestión prejudicial planteada que: «los motivos que permiten justificar la decisión de proceder a la liquidación de este sujeto pasivo y, por tanto, el abandono de la actividad económica prevista sujeta a gravamen, tales como el aumento constante de las pérdidas, la falta de pedidos y las dudas del socio del sujeto pasivo sobre la rentabilidad de la actividad económica prevista, **no influyen en la obligación de este último de regularizar las deducciones del IVA de que se trate, cuando dicho sujeto pasivo ya no tenga, definitivamente,** la intención de utilizar dichos bienes de inversión para operaciones gravadas»

▶ A la cuestión prejudicial planteada, procede responde que:

« los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo está obligado a regularizar las deducciones del IVA soportado por la

* 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.

adquisición de bienes o servicios destinados a la producción de bienes de inversión, en el caso de que, como consecuencia de la decisión del propietario o del socio único de ese sujeto pasivo de proceder a la liquidación de este último, y de la solicitud y obtención de la baja de tal sujeto pasivo en el registro de sujetos pasivos del IVA, los bienes de inversión creados no hayan sido ni vayan a ser nunca utilizados en actividades económicas gravadas.

II. SENTENCIAS (Reseñas)

❖ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 **IVA. 1ª STJUE. Asunto C-250/2021. Sala Cuarta. ST. 6.11.2022.**

«Procedimiento prejudicial – Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE - Prestación de servicios realizada a título oneroso - Exenciones - Artículo 135,apartado 1, letra b) - Concesión de créditos - Contrato de subparticipación»

→ **Objeto del asunto**: interpretación del artículo 135, apartado 1, letra b), 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»).

→ **Derecho de la Unión – Derecho Polaco**

(La petición de decisión prejudicial se ha presentado en el contexto de un litigio entre el director de la Administración Tributaria Nacional, Polonia (en lo sucesivo, «autoridad tributaria») y «O. S.A.& (en lo sucesivo, «Fondo O») en relación con la calificación, a efectos de la exención del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de los servicios prestados en virtud de un contrato de subparticipación »)

→ **Cuestiones [prejudiciales] planteadas**

«¿Debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra b), de la [Directiva del IVA] en el sentido de que la exención que dicha disposición prevé para las operaciones de concesión y negociación de créditos, así como de gestión de créditos, es aplicable al [contrato] de subparticipación descrito en el procedimiento principal?»

DECLARACIÓN-FALLO

«El artículo 135, apartado 1, letra b), 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 están comprendidos en el concepto de concesión de crédito, a los efectos de esta disposición, los servicios prestados por un subpartícipe en virtud de un contrato de subparticipación, consistentes en la puesta a disposición del emisor de una aportación financiera a cambio de la transmisión al subpartícipe del rendimiento procedente de los derechos de crédito especificados en ese contrato, que permanecen en los activos del emisor»

* 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.



## 👉 IVA. 2ª STJUE. Asunto C-1/21. Sala Séptima. ST. 13.10.2022

«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE -Artículo 273 - Medidas dirigidas a garantizar la correcta recaudación del IVA - Artículo 325 TFUE, apartado 1 - Obligación de luchar contra las actividades ilícitas que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea - Deudas en concepto de IVA de una persona jurídica que tiene la condición de sujeto pasivo del impuesto - Normativa nacional que establece la responsabilidad solidaria del administrador de la persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo - Actos de disposición realizados de forma desleal por el administrador - Disminución del patrimonio de la persona jurídica que conduce a la insolvencia - Impago de los importes de IVA adeudados por la persona jurídica en los plazos establecidos - Intereses de demora - Proporcionalidad»

→ **Objeto del asunto**: interpretación del artículo 9 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, hecho en Bruselas el 26 de julio de 1995 (DO 1995, C 316, p. 48; en lo sucesivo, «Convenio PIF»), del artículo 273 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»), y del principio de proporcionalidad.

→ **Derecho de la Unión – Derecho búlgaro**

→ **Cuestiones [prejudiciales] planteadas**

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 9 del [Convenio PIF], en relación con el artículo 273 de la Directiva [del IVA], en el sentido de que no se opone a un instrumento jurídico nacional como el previsto en el artículo 19, apartado 2, del [DOPK], en el ámbito armonizado del IVA, cuya aplicación implica la subsiguiente responsabilidad solidaria de una persona física que no es sujeto pasivo del IVA, pero cuyo comportamiento desleal dio lugar al impago del IVA por parte de la persona jurídica deudora del impuesto?

2) ¿Tampoco se opone la interpretación de estas disposiciones y la aplicación del principio de proporcionalidad al instrumento jurídico nacional establecido en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, respecto de los intereses sobre el IVA no ingresado en plazo por el sujeto pasivo?

3) ¿Es contrario al principio de proporcionalidad el instrumento jurídico nacional establecido en el artículo 19, apartado 2, del DOPK, en el supuesto de que el retraso en el pago del IVA que dio lugar al devengo de intereses por la deuda de dicho impuesto no resulte del comportamiento de la persona física que no es sujeto pasivo, sino del comportamiento de otra persona o de la realización de circunstancias objetivas?»

DECLARACIÓN-FALLO

«1) El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de proporcionalidad

deben interpretarse en el sentido de que

* 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 se oponen a una normativa nacional que establece un mecanismo de responsabilidad solidaria por las deudas en concepto del impuesto sobre el valor añadido (IVA) de una persona jurídica en las siguientes circunstancias:

- la persona considerada solidariamente responsable es administradora de la persona jurídica o miembro de un órgano de administración de esta;

- la persona considerada solidariamente responsable ha efectuado, de forma desleal, pagos a partir del patrimonio de la persona jurídica que pueden calificarse de distribución encubierta de beneficios o de dividendos, o ha transferido bienes del deudor a título gratuito o a precios netamente inferiores a los de mercado;

- la persona jurídica, como consecuencia de los actos realizados de forma desleal, no puede pagar la totalidad o parte del IVA adeudado;

- la responsabilidad solidaria se limita al importe de la disminución del patrimonio de la persona jurídica como consecuencia de los actos realizados de forma desleal, y

- esta responsabilidad solidaria solo se genera con carácter subsidiario, cuando resulte imposible cobrar de la persona jurídica los importes de IVA adeudados.

2) El artículo 273 de la Directiva 2006/112 y el principio de proporcionalidad

deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece un mecanismo de responsabilidad solidaria como el descrito en el punto 1 del fallo de la presente sentencia, que se extiende a los intereses de demora adeudados por la persona jurídica debido al impago del impuesto sobre el valor añadido en los plazos imperativos establecidos por las disposiciones de dicha Directiva como consecuencia de los actos realizados de forma desleal por la persona designada solidariamente responsable»

### 👉 IVA. 3ª STJUE. Asunto C -397/21. Sala Séptima. ST.13.10.2022

«Procedimiento prejudicial - Armonización de las legislaciones fiscales - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Ventas no sujetas al IVA - IVA facturado y pagado indebidamente - Liquidación del proveedor - Denegación de la devolución por la autoridad tributaria al destinatario del IVA indebidamente pagado - Principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de no discriminación»

→ **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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

→ **Derecho de la Unión – Derecho húngaro**

→ **Cuestiones [prejudiciales] planteadas**

«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, a la luz de sus principios generales, en particular los principios de efectividad y de neutralidad fiscal, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional y a la práctica nacional basada en ella en virtud de las cuales, cuando un sujeto pasivo del IVA emite por error una factura con IVA respecto de una entrega exenta de IVA e ingresa este impuesto en la Hacienda Pública de una manera acreditable, y el destinatario de la factura paga ese IVA al emisor que lo ha

* 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.



facturado, la autoridad tributaria nacional no devuelve ese IVA ni al emisor ni al destinatario de la factura?

2) En caso de respuesta afirmativa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a la primera cuestión prejudicial, ¿deben interpretarse las disposiciones de la Directiva del IVA, a la luz de sus principios generales, en particular los principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de no discriminación, en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, en el supuesto descrito en la cuestión anterior, no permite en absoluto al destinatario de la factura dirigirse directamente a la autoridad tributaria nacional para solicitar la devolución del IVA, o solo lo permite cuando resulte imposible o sea excesivamente difícil reclamar el importe de IVA en cuestión por otra vía de Derecho civil, especialmente cuando entretanto se haya producido la liquidación del emisor de la factura?

3) En caso de que la respuesta a la cuestión prejudicial anterior sea afirmativa, ¿está obligada en ese supuesto la autoridad tributaria nacional a pagar intereses sobre el IVA a devolver? En caso de existir esta obligación, ¿qué período de tiempo abarca? ¿Está sujeta esta obligación a las normas generales de devolución del IVA?»

DECLARACIÓN-FALLO

1) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz de los principios de efectividad y de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual un sujeto pasivo al que otro sujeto pasivo ha prestado un servicio no puede reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del importe correspondiente al IVA que dicho prestador le ha facturado indebidamente y que este último ha ingresado en Hacienda, cuando el cobro de dicho importe frente al proveedor sea imposible o excesivamente difícil debido a que este ha sido objeto de un procedimiento de liquidación y cuando no pueda reprocharse a estos dos sujetos pasivos ningún fraude o abuso, de manera que no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales para dicho Estado miembro.

2) El artículo 183 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA), debe interpretarse en el sentido de que en el supuesto de que un sujeto pasivo al que otro sujeto pasivo haya prestado un servicio pueda reclamar directamente a la Administración tributaria la devolución del importe correspondiente al IVA indebidamente facturado por ese proveedor y que este haya ingresado en Hacienda, esa Administración está obligada a pagar intereses sobre dicho importe si no ha efectuado la devolución en un plazo razonable después de que se le haya requerido. Las normas de aplicación de los intereses sobre dicho importe forman parte de la autonomía procesal de los Estados miembros, limitada por los principios de equivalencia y de efectividad, teniendo en cuenta que las normas nacionales relativas, en particular, al cálculo de los intereses eventualmente adeudados no deben conducir a privar al sujeto pasivo de una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por la devolución tardía del mismo importe. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente hacer todo lo que sea de su competencia para garantizar la plena eficacia del artículo 183 llevando a cabo una interpretación del Derecho nacional conforme con el Derecho de la Unión.

* 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.





### 👉 IVA. 4ª STJUE. Asunto C-641/21. Sala Octava. ST.27.10.2022

«Procedimiento Sistema común del impuesto sobre el valor añadido(IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 44 - Lugar de conexión a efectos fiscales -Transferencia de derechos de emisión de gases de efecto invernadero - Destinatario implicado en un fraude en el IVA en el marco de una cadena de operaciones - Sujeto pasivo que conocía o debía haber conocido la existencia de dicho fraude»

→ **Objeto del asunto**: interpretación de las disposiciones 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) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

→ **Derecho de la Unión – Derecho austriaco**

→ **Cuestiones [prejudiciales] planteadas**

«¿Debe interpretarse la [Directiva del IVA] en el sentido de que las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales deben considerar situado en territorio nacional el lugar de una prestación de servicios que formalmente, según el Derecho escrito, se sitúa en el otro Estado miembro en el que se encuentra la sede del destinatario, si el sujeto pasivo nacional que presta el servicio debería haber sabido que con el servicio prestado participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido en el marco de una cadena de prestaciones?»

DECLARACIÓN-FALLO:

**«**Las disposiciones 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 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en la prestación de servicios de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, las autoridades del primer Estado miembro estimen que el lugar de realización de tal prestación, que se sitúa, de conformidad con el artículo 44 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8, en ese otro Estado miembro, se considere situado, no obstante, en el primer Estado miembro si el prestador sabía o debería haber sabido que, mediante dicha prestación, participaba en un fraude en el impuesto sobre el valor añadido cometido por el destinatario de esa prestación en el marco de una cadena de operaciones»

## ❖ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

### 👉 IS. 1ª STJUE. Asunto C-295/21. Sala Octava. ST.20.10.2022

«Procedimiento Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes - Directiva 90/435/CEE - Artículo 4, apartado 1 - Exención en favor de una sociedad matriz de los dividendos abonados por su filial - Traslado de excedentes de renta gravada con carácter definitivo a ejercicios fiscales posteriores - Absorción de una sociedad que dispone de excedentes de renta gravada con carácter

* 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.



definitivo por otra sociedad - Normativa nacional que limita la transmisión de esos excedentes a la sociedad absorbente»

→ **Objeto del asunto**: interpretación del artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO 1990, L 225,p. 6 ), en relación con la Directiva 78/855/CEE del Consejo, de 9 de octubre de 1978, Tercera Directiva basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las fusiones de las sociedades anónimas (DO 1978, L 295, p. 36; EE 17/01, p. 76), así como con la Directiva82/891/CEE del Consejo, de 17 de diciembre de 1982, Sexta Directiva basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y referente a la escisión de sociedades anónimas (DO 1982,L 378, p. 47; EE 17/01, p. 111)

→ **Derecho de la Unión – Derecho belga**

→ **Cuestiones [prejudiciales] planteadas**

«¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 1, de la Directiva [90/435], en su caso en relación con las disposiciones de las Directivas [78/855] y [82/891], en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que los beneficios distribuidos a los que se refiere la primera Directiva se integren en la base imponible de la sociedad beneficiaria de los dividendos para después deducir hasta un 95 % de su importe y que, en su caso, se trasladen a ejercicios fiscales posteriores, pero que, a falta de una disposición específica que prevea, en el marco de una operación de reestructuración societaria, que las deducciones trasladadas por la sociedad transmitente se transmitan íntegramente a la sociedad beneficiaria, tiene como consecuencia que los beneficios en cuestión son gravados indirectamente con ocasión de tal operación debido a la aplicación de una disposición que limita la transmisión de dichas deducciones en proporción a la parte que representa el activo neto fiscal antes de la operación de los elementos absorbidos de la sociedad transmitente sobre el total, también antes de la operación, del activo neto fiscal de la sociedad absorbente y del valor fiscal neto de los elementos absorbidos?»

DECLARACIÓN-FALLO:

«El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la normativa de un Estado miembro que dispone que los dividendos percibidos por una sociedad se integren en la base imponible de esta para después deducir hasta un 95 % de su importe y que permite, en su caso, el traslado de esa deducción a ejercicios fiscales posteriores, pero que, sin embargo, en caso de absorción de dicha sociedad en el marco de una operación de fusión, limita la transmisión del traslado de esa deducción a la sociedad absorbente en proporción a la parte que represente el activo neto fiscal de la sociedad absorbida sobre el total del activo neto fiscal de la sociedad absorbente y de la sociedad absorbida»

### 👉 IS. 2ª STJUE. Asunto C-431/201. Sala Novena. ST.13.10.2022

«Procedimiento prejudicial - Libertad de establecimiento y libre prestación de servicios - Impuesto sobre sociedades - Determinación de la renta imponible de las sociedades -

* 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.

Operaciones con elemento extranjero - Obligación de documentación tributaria sobre relaciones comerciales entre personas que tienen vínculos de interdependencia - Estimación de la renta imponible y liquidación de recargo con carácter sancionador»

→ **Objeto del asunto**: La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 43 CE y 49 CE y de los artículos 49 TFUE y 56 TFUE.

**→ Cuestiones [prejudiciales] planteadas**

«¿Deben interpretarse los artículos 43 CE y 49 TFUE, que garantizan la libertad de establecimiento (o los artículos 49 CE y 56 TFUE, que garantizan la libre prestación de servicios), en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece que, en relación con hechos referentes a operaciones que presentan elementos internacionales, el contribuyente está obligado a generar registros relativos a la naturaleza y al contenido de sus relaciones comerciales con personas vinculadas, que incluyan también las bases económicas y jurídicas de los acuerdos sobre precios y otras condiciones comerciales con las personas vinculadas, acuerdos que deben respetar el principio de plena competencia, y conforme a la cual, en caso de que un contribuyente, habiendo sido requerido por la Administración tributaria, no presente los registros o cuando los registros presentados sean en esencia inservibles, no solo se presumirá *iuris tantum* que sus ingresos imponibles en territorio nacional, para cuya determinación sirven los registros, son superiores a los ingresos que declaró y, en caso de que en esos supuestos la autoridad tributaria deba realizar una estimación de los ingresos y estos solo puedan determinarse dentro de un marco concreto -en particular, únicamente con base en horquillas de precios-, se podrá agotar dicho marco en perjuicio del contribuyente, sino que además deberá liquidarse un recargo que equivaldrá como mínimo al 5 % y como máximo al 10 % de la cuantía adicional determinada de los ingresos, pero que ascenderá como mínimo a 5 000 euros, y, en caso de presentación extemporánea de registros no inservibles, hasta a 1 000 000 euros, pero al menos 100 euros por cada día completo que se exceda del plazo, debiendo omitirse la liquidación del recargo solo si el incumplimiento de las obligaciones de registro parece excusable o si la culpa es leve?»

DECLARACIÓN-FALLO:

«El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que, en primer lugar, el contribuyente está sujeto a una obligación de documentación sobre la naturaleza y el contenido, y sobre las bases económicas y jurídicas y otras condiciones comerciales, de las operaciones comerciales transfronterizas que mantiene con personas con las que le unen vínculos de interdependencia, ya sea en términos de capital o de otro tipo, que permiten que dicho contribuyente o dichas personas ejerzan recíprocamente entre sí una influencia real, y según la cual, en segundo lugar, en caso de incumplimiento de dicha obligación, no solo se presumirá *iuris tantum* que sus ingresos imponibles en territorio del Estado miembro de que se trate son superiores a los ingresos que declaró, con la posibilidad de que la Administración tributaria realice una estimación en perjuicio del contribuyente, sino que además se le aplicará un recargo que equivaldrá como mínimo al 5 % y como máximo al 10 % de la cuantía adicional determinada de los ingresos, pero que ascenderá como mínimo a 5 000 euros, salvo si el incumplimiento de dicha obligación resulta excusable o si la culpa es leve»

* 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.



### 👉 IS. 3ª STJUE. Asunto C-433/2021 y C-434/21. Sala Octava. ST.06.10.2022

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad directa - Libertad de establecimiento - Impuesto sobre Sociedades - Régimen fiscal antielusión de las sociedades instrumentales - Determinación de la renta imponible sobre la base de unos ingresos mínimos presuntos - Exclusión del ámbito de aplicación de dicho régimen fiscal de las sociedades y entidades que cotizan en los mercados regulados nacionales

→ **Objeto del asunto**: Unión –interpretación del artículo 18 TFUE, en relación con el principio de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 49 TFUE.

→ **Cuestiones [prejudiciales] planteadas**

«¿Se oponen los artículos 18 TFUE (anteriormente artículo 12 TCE) y 49 TFUE (anteriormente artículo 43 TCE) a una normativa nacional que, como el artículo 30, apartado 1, punto 5, de la [Ley n.º 724/1994], en su versión aplicable *ratione temporis*, anterior a las modificaciones introducidas por la [Ley n.º 296/2006], excluya del régimen fiscal antielusión para las sociedades instrumentales -basado en la fijación de estándares mínimos de ingresos ordinarios y otros ingresos, en función del valor de determinados activos empresariales, que en caso de no alcanzarse se consideran un indicio sintomático del carácter no operativo de la sociedad que conlleva la determinación de las rentas imponibles por vía de presunción- únicamente a las sociedades y entidades cuyos valores se negocien en mercados regulados italianos y no excluya de dicho régimen a las sociedades y entidades cuyos valores se negocien en mercados regulados extranjeros ni a las sociedades que controlen tales sociedades y entidades cotizadas o sean controladas por estas, aun cuando sea indirectamente?»

DECLARACIÓ-FALLO

«El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que limita la aplicación de la causa de exclusión del régimen fiscal antielusión para las sociedades instrumentales a las sociedades cuyos valores se negocien en los mercados regulados nacionales y excluye del ámbito de aplicación de esta causa de exclusión a las demás sociedades, nacionales o extranjeras, cuyos valores no se negocien en los mercados regulados nacionales, pero que sean controladas por sociedades y entidades cotizadas en mercados regulados extranjeros»

B) NOVIEMBRE,2022

I. SENTENCIAS (Con inclusión de PARTICULARES)

❖ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO [IVA]

### 👉 IVA. STJUE - Asunto C-596-21. Sala Quinta. ST.24.11.2022

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE — Artículos 167 y 168 - Derecho a la deducción del IVA soportado - Principio general de prohibición del fraude - Cadena de entregas - Denegación del derecho a deducción en caso de fraude - Sujeto pasivo - Segundo adquirente de un bien - Fraude

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

que afecta a parte de la cuota del IVA devengado en la primera adquisición - Alcance de la denegación del derecho a deducción»

→ **Objeto del asunto**: interpretación de los artículos 167, 168 y 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

[La petición de decisión prejudicial se ha presentado en el contexto de un litigio entre A y la Oficina Tributaria de M, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con la denegación del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la adquisición en el ejercicio 2011 de un vehículo]

**→ Derecho de la Unión – Derecho alemán**

**→ Cuestiones [prejudiciales] planteadas**

«1) ¿Puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del impuesto soportado correspondiente a la adquisición debido a que debía saber que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial: ¿está la denegación al segundo adquirente limitada cuantitativamente al perjuicio fiscal causado por el fraude?

3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión prejudicial: ¿se calcula el perjuicio fiscal,

a) comparando el impuesto legalmente devengado en la cadena de prestaciones con el impuesto efectivamente liquidado;

b) comparando el impuesto legalmente devengado en la cadena de prestaciones con el impuesto efectivamente satisfecho, o

c) de qué otro modo?»

DECLARACIÓN – FALLO:

«1) Los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, basándose para ello en que sabía o debería haber sabido que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación.

2) Los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que debe denegársele íntegramente el derecho a la deducción del IVA soportado

* 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.



al segundo adquirente de un bien que, en una fase anterior a dicha adquisición, fue objeto de una operación fraudulenta que solo afectaba a parte de la cuota del IVA que el Estado tiene derecho a recaudar, cuando dicho segundo adquirente sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude»

→ FONDO DE LAS CUESTIÓNES PREJUDICIALES: HECHOS Y PARTICULARES

✓ PRIMERO. **Hechos**

**1.** Durante 2011, A, **comerciante y demandante en el litigio principal**, compró para su empresa a C, que fingía ser W, un vehículo de segunda mano (en lo sucesivo, «vehículo controvertido»). W sabía que C fingía ser él y lo consintió. C expidió a W una factura por la entrega del vehículo controvertido por un importe de 52.100,84 euros, más.9 899,16 euros en concepto de IVA, mientras que, posteriormente, W expidió al demandante en el litigio principal una factura por importe de 64 705,88 euros, más 12.294,12 euros en concepto de IVA. W entregó esa segunda factura a C, que a su vez se la entregó al demandante en el litigio principal.

▪ A:

- entregó a C un total de 77.000 euros, 64.705,88 euros de ellos por el valor del bien y 12. 294,12 euros en concepto del IVA correspondiente. C se quedó todo el importe. En su contabilidad y en sus declaraciones fiscales, C consignó un precio de venta de 52.100,84 euros, más 9 899,16 euros de IVA, según lo que figuraba en la factura que él mismo le había expedido a W. Por consiguiente, C solo pagó el impuesto por esa última cuantía, esto es, 9.899,16 euros. Por su parte, W no consignó la operación en su contabilidad ni en sus declaraciones fiscales, por lo que tampoco pagó ningún impuesto por ese concepto.

**-** reclama la deducción de la cantidad de 12.294,12 euros en concepto de IVA soportado en la adquisición del vehículo controvertido. Por su parte, la Administración tributaria afirma que A no puede ejercer el derecho a deducción por IVA soportado alguno, pues debía saber que C estaba cometiendo fraude.

▪ El tribunal remitente:

- considera que habida cuenta de varios elementos que considera «llamativos», A debería haberse cerciorado de la identidad de su contraparte. En ese caso habría constatado, por una parte, que C había ocultado su identidad de manera intencionada, lo que no podía tener otro objetivo que cometer un fraude respecto del IVA devengado por la venta del vehículo controvertido, y, por otra, que W no tenía intención de cumplir sus obligaciones fiscales.

**-** considera**,** por lo que respecta a la cuota de 12.294,12 euros de IVA mencionada en la factura que W le expidió a, concurren los requisitos para aplicar el derecho a deducir el impuesto soportado que se establecen en el artículo 15, apartado 1, punto 1, de la UStG. A su juicio, debido a que W consintió la actuación de C, se produjo entre ellos un caso atípico de comisión de venta, ya que el comitente, esto es, C, es también representante de W, que es el comisionista. Por consiguiente, procede considerar que C primero entregó el vehículo controvertido a W y que posteriormente W se lo entregó a.

* 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.

- observa que, según la jurisprudencia del Tribunal Supremo de lo Tributario (Alemania), posiblemente deba denegársele a la deducción de los 12.294,12 euros, a pesar de que, en primer lugar, C solo eludió el IVA por importe de 2.394,96 euros y de que, en segundo lugar, ese importe constituye la diferencia entre el impuesto efectivamente pagado y el impuesto que se habría devengado de haberse liquidado la operación correctamente.

- estima que únicamente debe denegarse la deducción del IVA soportado en la medida en que sea necesario para compensar los ingresos fiscales perdidos por un comportamiento fraudulento. Con todo, el tribunal remitente observa asimismo que, según el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266), apartado 35, la finalidad de la denegación del derecho a deducir el IVA no depende de la obtención o no por quien participa en un fraude fiscal de una ventaja fiscal o económica, sino que es obstaculizar las operaciones de fraude, al privar de salida comercial a los bienes y servicios que han sido objeto de una operación que formaba parte de un fraude.

- tendería a limitar la denegación del derecho de deducción del IVA soportado solo al perjuicio fiscal causado. Entiende que procede determinar dicho perjuicio comparando la cuota fiscal legalmente devengada por el conjunto de prestaciones con la cuota que efectivamente se pagó. Según ese enfoque, A podría deducir la cantidad de 9.899,16 euros en concepto de impuesto soportado. La deducción solo debería serle denegada por el importe superior a dicha cuantía, esto es, el importe de 2.394,96 euros equivalente al perjuicio fiscal sufrido.

✓ SEGUNDO. **Particulares**

▪ Preliminares

- Aunque en la formulación de sus tres cuestiones el tribunal remitente no se refiriera a ninguna disposición concreta de la Directiva 2006/112 ni a ningún principio general del Derecho, de su petición se desprende que **sus dudas se refieren a la interpretación de los artículos 167 y 168 de dicha Directiva,** interpretados a la luz del principio que prohíbe el fraude, que constituye un principio general del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2021, Granarolo, C-617/19, EU:C:2021:338, apartado 63). A ese respecto, ha de recordarse ya de entrada que el **derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por ellos por los bienes adquiridos y los servicios recibidos y utilizados para las necesidades de actividades gravadas constituye un principio fundamental del sistema común del IVA.** Por tanto, el derecho a la deducción previsto en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y**, en principio, no puede limitarse**, siempre que los sujetos pasivos que deseen ejercitarlo cumplan las exigencias o requisitos tanto materiales como formales a los que está supeditado (véase, en ese sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 31).

- En particular, el régimen de deducciones tiene por objeto descargar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en

* 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.



principio, sujetas al IVA (sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 39).

Además, la cuestión de si se ha ingresado o no en el Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado. En efecto, el IVA se aplica a cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 40). Ello no obstante, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112, **de manera que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva**.

Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 21, y sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 45 y jurisprudencia citada).

- Debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA, o al menos la facilitaba.

En efecto, el indicado sujeto pasivo debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, partícipe en el fraude o facilitador de este, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente (véanse, en este sentido el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartados 22 y 23, y la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartados 46 y 47 y jurisprudencia citada).

En cambio, **no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la Directiva 2006/112 denegar ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude del IVA. En** efecto, el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 25, y sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 49). [**26**]

- Con arreglo al artículo 273 de la Directiva 2006/112, **los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude**. En particular, a falta de disposiciones del Derecho de la Unión sobre este aspecto, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan

* 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.

adecuadas en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la Unión para el ejercicio del derecho a deducir el IVA (sentencia de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, apartado 25).

▪ Cuestiones de fondo

A) Primera cuestión prejudicial

Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del IVA soportado cuando sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude del IVA cometido por el vendedor inicial en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación.[29]

- Según se desprende del **apartado 26 de la presente sentencia**, el mero hecho de que un sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de saber, o deber haber sabido, que, mediante esa adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones se considera, a efectos de la Directiva 2006/112, participación en dicho fraude. El único acto positivo determinante para fundamentar la denegación del derecho a deducción en tal situación es la adquisición de dichos bienes o servicios. **Dicha adquisición facilita el fraude al permitir la venta de los productos de que se trata, lo cual basta para acarrear la denegación del derecho a deducción del IVA soportado** (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartados 26 y 34).

De ello se deduce que, cuando se ha acreditado debidamente que el segundo adquirente sabía o debería haber sabido que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA, extremo que en el asunto principal le corresponde al tribunal remitente comprobar, el hecho de que el primer adquirente de un bien también estuviera al corriente del fraude cometido por el vendedor inicial y lo facilitara no impide que se pueda denegar a ese segundo adquirente la deducción del IVA pagado con motivo de una operación a la que afecte dicho fraude o que haya tenido lugar después de él.[**31**]

▶ Por tanto, procede responder a la primera cuestión prejudicial que:

«los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que puede denegarse al segundo adquirente de un bien la deducción del IVA soportado, basándose para ello en que sabía o debería haber sabido que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación, cuando también el primer adquirente sabía que el vendedor inicial cometía un fraude del IVA en el momento de la primera enajenación»

B) Segunda cuestión prejudicial

Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que al segundo adquirente de un bien que, en una fase anterior a dicha adquisición, fue objeto de una operación fraudulenta que solo

* 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.



afectaba a parte de la cuota del IVA que el Estado tiene derecho a recaudar puede denegársele íntegramente el derecho a la deducción del IVA soportado por dicha operación, o bien en el sentido de que puede denegársele únicamente por el importe que supuso un perjuicio fiscal al Tesoro Público en el fraude cometido, cuando sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude.

A ese respecto, procede recordar:

- Por un lado, que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112, de manera que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante elementos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 21, y sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 45 y jurisprudencia citada).

Por lo que respecta al fraude, es de reiterada jurisprudencia que debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA. En efecto, ese sujeto pasivo debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, partícipe en el fraude con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente, ya que, en tal situación, colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice (auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartados 22 y 23, y sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartados 46 y 47 y jurisprudencia citada). [35]

- Por otro lado, procede subrayar que la denegación del derecho a la deducción del IVA soportado por el demandante en el litigio principal debe deslindarse de las sanciones que el Estado miembro puede establecer de conformidad con el artículo 273 de la Directiva 2006/112. Cierto es que los fraudes deben castigarse en el marco de la aplicación de las sanciones definidas por los Estados miembros para disuadir las conductas fiscales ilegales (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de julio de 2021, Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, apartados 26 y 38). [36]

No obstante, de conformidad con el régimen armonizado del IVA, **corresponde a las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales** denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, **que este derecho se invocó de forma** fraudulenta o abusiva o que el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se basa el derecho a deducción sabía o debía haber sabido, si hubiera realizado las comprobaciones que podían exigírsele razonablemente a cualquier operador económico, que la operación en la que participaba estaba vinculada con un fraude (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 53, 54 y 59).[37]

* 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.

- Dado que el desconocimiento de la existencia de un fraude que haya viciado la operación gravada que dé derecho a deducción, a pesar de la realización de las comprobaciones que pudieran exigírsele razonablemente a cualquier operador económico, constituye**, así pues, un requisito material implícito del derecho a deducción, al sujeto pasivo que no cumpla ese requisito debe denegársele íntegramente el ejercicio de su derecho a deducción** (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartados 24, 31 y 33). [38]

**Dicha conclusión se ve confirmada por los objetivos perseguidos por la obligación que recae sobre las autoridades y los tribunales nacionales** de denegar el derecho a deducción cuando el sujeto pasivo supiera o debiera haber sabido que la operación formaba parte de un fraude. En efecto, tal como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dicha exigencia tiene en especial por objetivo obligar a los sujetos pasivos a completar todas las diligencias que puedan exigírseles razonablemente en cualquier operación económica para cerciorarse de que las operaciones que efectúan no los llevan a participar en un fraude fiscal (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 28 y jurisprudencia citada). [39]

Pues bien, tal objetivo no podría alcanzarse eficazmente si la denegación del derecho a deducción se limitara a la parte proporcional, de las cantidades pagadas en concepto del IVA devengado, que corresponda al importe que es objeto del fraude, puesto que, de hacerlo así, los sujetos pasivos únicamente se verían incentivados a adoptar las medidas adecuadas para limitar las consecuencias de un posible fraude, pero no siempre las que permiten asegurarse de que las operaciones que efectúan no los llevan a participar en un fraude fiscal o a facilitarlo.

- Por lo demás, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que el mero hecho de que un sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de saber, o deber haber sabido, que, mediante la adquisición de esos bienes o servicios, participaba en una operación que estaba implicada en un fraude cometido con anterioridad basta para considerar que ese sujeto pasivo participó en dicho fraude y para privarlo del derecho a deducción, sin que sea necesario acreditar siquiera la existencia de un riesgo de pérdida de ingresos fiscales (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 56). [40]

▶ Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que:

«los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112, a la luz del principio de prohibición del fraude, deben interpretarse en el sentido de que debe denegársele íntegramente el derecho a la deducción del IVA soportado al segundo adquirente de un bien que, en una fase anterior a dicha adquisición, fue objeto de una operación fraudulenta que solo afectaba a parte de la cuota del IVA que el Estado tiene derecho a recaudar, cuando dicho segundo adquirente sabía o debería haber sabido que dicha adquisición estaba vinculada con un fraude»

* 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.



II. SENTENCIAS (Reseñas)

❖ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

### 👉 IVA. 1ª STJUE. Asunto C-458/21. Sala Octava. ST.24.11.2022

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad -Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE - Artículo 132, apartado 1, letra c) - Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general -Asistencia a personas físicas en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias - Servicio utilizado por una compañía de seguros para comprobar la exactitud del diagnóstico de una enfermedad grave y determinar y prestar la mejor asistencia y los mejores tratamientos posibles en el extranjero»

→ **Objeto del asunto**: interpretación del artículo 132, apartado 1, letra c), 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 de decisión prejudicial se ha presentado en el contexto de un litigio entre CIG, compañía de seguros húngara, y la Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) en relación con la tributación de prestaciones relacionadas con contratos de seguros de enfermedad en el impuesto sobre el valor añadido (IVA)]

→ **Derecho de la Unión – Derecho húngaro**

→ **Cuestiones [prejudiciales] planteadas**

«¿Debe interpretarse el artículo 132, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA] en el sentido de que está exento del IVA un servicio que utiliza [una compañía de seguros] destinado a:

- verificar la exactitud del diagnóstico de una enfermedad grave diagnosticada al particular asegurado, y

- buscar los mejores servicios sanitarios disponibles con vistas a la curación del particular asegurado, y

- en caso de que entre en la cobertura de la póliza de seguro y de que el asegurado lo solicite, encargarse de que se preste el tratamiento sanitario en el extranjero?»

→ DECLARACIÓN- FALLO:

«El artículo 132, apartado 1, letra c), 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 las prestaciones consistentes en comprobar la exactitud del diagnóstico de una enfermedad grave del asegurado para determinar la mejor asistencia sanitaria posible a efectos de la curación de este y para garantizar que el tratamiento médico se dispense en el extranjero, si tal riesgo está cubierto por el contrato de seguro y el asegurado lo solicita, no están comprendidas en la exención prevista en dicha disposición»

* 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.

### 👉 IVA. 2ª STJUE. Asunto C -607/20. Sala Primera. ST.17.11.2022

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE - Artículo 26, apartado 1, letra b) - Prestaciones de servicios a título gratuito -Entrega gratuita de vales de compra al personal de la empresa del sujeto pasivo en el marco de un plan de reconocimiento y gratificación - Operaciones asimiladas a prestaciones de servicios a título oneroso - Alcance - Principio de neutralidad fiscal»

→ **Objeto del asunto**: interpretación del artículo 26, apartado 1, letra b), 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 sobre el IVA»).

→ **Derecho de la Unión – Derecho del Reino Unido**

→ **Cuestiones [prejudiciales] planteadas**

«1) ¿Es la emisión de vales de comercios minoristas por parte de un sujeto pasivo para entregarlos a sus empleados en el ámbito de un programa de reconocimiento de su eficiencia una prestación de servicios efectuada "para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa" en el sentido del artículo 26, apartado 1, letra b), de la [Directiva del IVA]?

2) ¿Tiene alguna relevancia para la respuesta a la primera cuestión el hecho de que, mediante la emisión de vales de compra para los empleados, el sujeto pasivo persiga fines propios de su actividad empresarial?

3) ¿Tiene alguna relevancia para la respuesta a la primera cuestión el hecho de que los vales de compra estén destinados al uso personal de los empleados y que estos puedan utilizarlos para sus necesidades privadas?»

→ DECLARACIÓN – FALLO:

«El artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no está comprendida en su ámbito de aplicación una prestación de servicios, realizada por una empresa, consistente en la entrega por esta última de vales de compra a sus empleados de manera gratuita en el marco de un plan instaurado por ella para gratificar y premiar a los empleados con más méritos y mayor rendimiento»

## ❖ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

### 👉 IS. STJUE. Asunto C-414/21. Sala Novena. ST.10.11.2022

«Procedimiento prejudicial - Traslado del domicilio social de una sociedad a un Estado miembro distinto del de su constitución - Reversión de depreciaciones contabilizadas antes del traslado - Exención - Comparabilidad de las situaciones»

→ **Objeto del asunto**: interpretación del artículo 49 TFUE.

→ **Cuestiones [prejudiciales] planteadas**

* 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.



«¿Vulnera la libertad de establecimiento garantizada en el artículo 49 TFUE una normativa nacional como la controvertida en el [litigio principal], en la medida en que da lugar a que una sociedad luxemburguesa -la cual, aun cuando contabiliza las depreciaciones de las acciones en Luxemburgo y, en principio, deduce ciertamente esas depreciaciones de su resultado fiscal, no puede deducirlas efectivamente de su resultado fiscal al existir una situación de pérdidas fiscales- quede sujeta a tributación, después de haber trasladado su domicilio social a Bélgica, por la reversión de dichas depreciaciones en Bélgica, a no ser que los incrementos de valor que subyacen a dicha reversión se consignen en una cuenta indisponible del pasivo, mientras que una sociedad belga que ha contabilizado depreciaciones del valor de las acciones en Bélgica no tributa por la reversión de dichas depreciaciones, siempre que estas no se hayan deducido previamente del resultado fiscal belga, sin que los incrementos de valor que subyacen a dicha reversión deban consignarse en una cuenta indisponible del pasivo?»

→ DECLARACIÓ - FALLO

«El artículo 49 TFUE no se opone a una normativa fiscal nacional en virtud de la cual los aumentos del valor de las acciones o participaciones de sociedades contabilizados por una sociedad en un Estado miembro después del traslado de su domicilio social a este último sean tratados como constitutivos de plusvalías latentes, sin tener en cuenta si esas acciones o participaciones dieron lugar a la contabilización de depreciaciones por esa sociedad cuando era residente fiscal de otro Estado miembro»

* 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.

**CATEDRAL DE SANTA SOFÍA EN KIEV**



**Catedral de santa Sofía en Kiev**
Autor: Maksym Kozlenko
Licencia: Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0

# V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

## CONSULTAS VINCULANTES (SEPTIEMBRE-OCTUBRE/2022)
## Dirección General de Tributos (MHFP)

### I. SEPTIEMBRE, 2022

▶ I.1. **Consultas vinculantes** (con inclusión de particulares)

👉 I.1.1. LEY GENERAL TRIBUTARIA

✅ **LGT 1ª. Consulta Vinculante V1922-22** (10.09.2022)

■ **El consultante expone que**: no ha obtenido resolución en un procedimiento iniciado a su instancia.

■ **El consultante pregunta:** ¿la falta de resolución en un procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos del artículo 221.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, iniciado a instancia de parte, debe considerarse como silencio negativo o positivo?

■ **Contestación**: El artículo 32 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), en adelante LGT, establece el derecho de los obligados tributarios a la devolución de ingresos indebidos en los siguientes términos: […]

El artículo 221 de la citada ley regula el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos estableciendo: […]

El 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, (BOE de 27) desarrolla en sus artículos 17 a 19 el procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en los supuestos del artículo 221.1 de la LGT. Concretamente, en cuanto el sentido del silencio en este tipo de procedimientos iniciados a instancia de parte, el artículo 19.3 indica: […]

> **En consecuencia, si el procedimiento se ha iniciado a instancia de parte, el interesado puede entender desestimada su solicitud por silencio administrativo, transcurrido el plazo máximo de seis meses sin haberse notificado resolución expresa**.



✅ **LGT 2ª. Consulta Vinculante V1967-22** (15.09.2022)

■ **El consultante expone que**: ha recibido como pagador una diligencia de embargo de créditos.



■ **El consultante manifiesta que:** su relación con el obligado al pago es de carácter profesional por tratarse de su abogado y consultor jurídico. El citado abogado comunica al consultante la aplicación de los límites establecidos por el artículo 607 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (apartados 1 y 2), por establecerlo así el artículo 607 apartado 6 de la misma ley.

■ **El consultante pregunta:**

¿Es de aplicación la escala sobre embargos de sueldos, salarios y pensiones a un embargo de créditos de naturaleza profesional antes explicada?

Segunda. ¿Es de aplicación la Ley de Enjuiciamiento Civil asimilando sueldos, salarios y pensiones a las actividades mercantiles y profesionales que mantienen con su abogado?

Tercera. En caso de aplicación de la escala, ¿deben aplicar la escala sobre la cantidad mensual que percibe el obligado al pago? Si hubiera que aplicarla sobre el total de los ingresos ¿Cómo, desde nuestra asociación, podemos conocer el volumen de ingresos mensuales de similar naturaleza para la correcta aplicación de la parte inembargable?

■ **Contestación**: Respecto a las preguntas primera y segunda, con carácter previo, hay que señalar que, de acuerdo con la información de la consulta, se parte de la base que los embargos a los que se refiere la misma tienen como objeto los eventuales derechos de crédito que surgen como consecuencia de la relación jurídica existente entre el embargado, abogado que presta sus servicios profesionales a la consultante, que se concretan en la percepción de pagos mensuales en consideración a sus servicios profesionales.

Desde esta óptica, el artículo 81 del Reglamento General de Recaudación aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 2 de septiembre), en adelante RGR, establece que:

[…]

Asimismo, el artículo 82 del RGR relativo al embargo de sueldos, salarios y pensiones, establece:

[…]

La Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero), en adelante LEC, en su artículo 607 relativo al embargo de sueldos y pensiones dispone: […]

Conforme con lo anterior, se deberá proceder al embargo de los créditos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.a) del RGR, quedando afectado el derecho de crédito a dicha deuda hasta su vencimiento, si antes no resulta solventada. En el momento del vencimiento del derecho de crédito, el consultante deberá ingresar el importe de mismo en el Tesoro hasta cubrir la deuda, si bien en dicha ejecución se aplicarán los límites de embargabilidad del artículo 607.1 de la LEC, **ya que los mismos resultan de aplicación a los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas por remisión del apartado 6 de dicho artículo 607**.

Lo dispuesto es concordante con la doctrina manifestada por este Centro Directivo en la contestación a la consulta vinculante con nº de referencia V1082-17, de 9 de mayo y V1244-20, de 5 de mayo […]

En cuanto a la pregunta tercera sobre la forma de aplicar dicha escala en el caso de que el ejecutado sea beneficiario de más de una percepción, tal y como indica la LEC se acumularán todas las percepciones para deducir una sola vez la parte inembargable.

En relación al embargo de créditos, la resolución de 27 de octubre de 2016 del Tribunal Económico Administrativo Central dictada en virtud de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, señala en su fundamento de derecho cuarto que:

En cualquier caso, se deberá estar, a lo dispuesto en la diligencia de embargo, debiéndose ejecutar el embargo en sus estrictos términos.

**Sin perjuicio de lo anterior, es necesario señalar el deber general de colaboración del consultante con los órganos de la Administración tributaria competente, en particular, los deberes de información respecto a las vicisitudes del crédito que se pretende embargar, así como el surgimiento de nuevos créditos susceptibles de embargo.**

**En todo caso, debe recordarse al consultante que el artículo 162 de la LGT señala que** […]

## 👉 I.1.2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

✅ IRPF 1ª. **Consulta Vinculante V1940-22** (12.09.2022)

■ **El consultante expone que**: ha tenido un hijo recientemente, sin que haya solicitado todavía la baja por paternidad.

■ **El consultante pregunta:** Si puede disfrutar de los beneficios fiscales por IRPF (la no retención), a pesar de no haber solicitado la baja por paternidad

■ **Contestación**: El Tribunal Supremo, en sentencia número 1462/2018 de 3 de octubre de 2018 en casación, ha establecido como doctrina legal que la prestación por maternidad satisfecha por la Seguridad Social, está incluida en la exención establecida en el artículo 7.h) de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF.

De acuerdo con lo expuesto, el primer párrafo del precepto transcrito, declara exentas las prestaciones recogidas en los capítulos VI y VII del Título II del citado Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social (en adelante TRLGS), que en su redacción vigente a 30 de diciembre de 2018 (fecha de la entrada en vigor de la referida modificación del artículo 7 h) de la LIRPF) recogían, respectivamente, las prestaciones públicas por maternidad, y paternidad. Sin embargo, debe señalarse que las referidas prestaciones reciben actualmente la denominación de "prestación por nacimiento y cuidado del menor" (regulada en el capítulo VI) tras las modificaciones introducidas en el TRLGSS por el Real Decreto-Ley 6/2019 de 1 de marzo de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación (BOE de 7 de marzo).

**En consecuencia, la prestación objeto de consulta, desde el momento en que sea percibida por el consultante, se encuentra amparada por la exención del artículo 7**



**h) de la LIRPF -por tanto, si el consultante llegara a percibir dicha prestación, por cumplir con los requisitos exigidos en los artículos 177 y siguientes del TRLGSS, la misma le sería abonada en su caso, sin que sobre la misma se aplicara ninguna retención a cuenta del IRPF**.

Respecto al procedimiento que debe seguir para solicitar la prestación por nacimiento y cuidado del menor, debe dirigirse al Instituto Nacional de la Seguridad Social, por ser el órgano competente para ello.

✅ **IRPF 2ª. Consulta Vinculante V2048-22** (22.09.2022)

■ **El consultante expone que**: es partícipe de un plan de pensiones con aportaciones anteriores a 2007.

■ **El consultante manifiesta que:** En 2017 se dicta el bloqueo judicial de sus bienes, incluido el plan de pensiones. En 2018 el consultante accede a su jubilación, sin poder disponer de su plan de pensiones como consecuencia del bloqueo judicial. El alzamiento del embargo sobre el plan de pensiones del consultante se acuerda en 2021, fecha a partir de la cual el consultante puede disponer del mismo.

■ **El consultante pregunta:** ¿Hay posibilidad de aplicar la reducción del 40 por ciento contemplada en el régimen transitorio?

■ **Contestación**: El artículo 17.2.a). 3ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 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 (en adelante, LIRPF), dispone que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las siguientes prestaciones: […]

El apartado 4 de la disposición transitoria duodécima ha sido añadido por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), el cual ha entrado en vigor el 1 de enero de 2015 y es de aplicación a las prestaciones percibidas a partir de 2015.

El artículo 17.2.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (BOE de 10 de marzo) -vigente a 31 de diciembre de 2006- establecía la posibilidad de aplicar la siguiente reducción: […]

De los preceptos anteriores se desprende que las prestaciones de planes de pensiones se consideran, en todo caso, rendimientos del trabajo, y deben ser objeto de integración en la base imponible general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del perceptor, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de la LIRPF.

Además, si la prestación se percibe en forma de capital, podrá aplicarse la reducción del 40 por 100 a la parte de la prestación que corresponda a aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006, siempre que hayan transcurrido más de dos años entre la primera aportación a planes de pensiones y la fecha de acaecimiento de la contingencia, y la misma se perciba en el plazo señalado en la disposición transitoria duodécima antes transcrita. Si la prestación se percibe en forma mixta, combinando rentas de cualquier tipo con un pago en forma de capital, podrá aplicarse la citada reducción a la parte de la prestación que se cobre en forma de capital.





Debe señalarse que el tratamiento que el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas otorgaba a las prestaciones en forma de capital derivadas de planes de pensiones, se refería al conjunto de planes de pensiones suscritos por un mismo partícipe y respecto de la misma contingencia. De este modo, con independencia del número de planes de pensiones de que sea titular un contribuyente, la posible aplicación de la citada reducción del 40 por 100 sólo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en forma de capital en un mismo período impositivo, a elección del contribuyente, y por la parte que corresponda a las aportaciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2006. El resto de cantidades que pudieran ser percibidas en otros años, aun cuando se percibieran en forma de capital, tributarían en su totalidad sin aplicación de la reducción del 40 por 100.

Por último, como se ha expuesto anteriormente, el apartado 4 de la citada disposición transitoria duodécima es de aplicación a las prestaciones percibidas a partir de 1 de enero de 2015.

Así, conforme a este apartado 4, la posibilidad de aplicar el régimen transitorio (la reducción del 40 por 100) se condiciona a que las prestaciones se perciban en un determinado plazo cuya finalización depende del ejercicio en que acaece la contingencia.

**De acuerdo con lo manifestado por el consultante, la contingencia de jubilación acaeció en 2018, por lo que el plazo para la aplicación de dicho régimen transitorio, en el caso de que se cumplan los requisitos anteriormente señalados, finalizaría el 31 de diciembre de 2020.**

✅ **IRPF 3ª. Consulta Vinculante V2094-22** (30.09.2022)

■ **El consultante expone que**: adquirió su vivienda en junio de 2020. Debido a los ruidos provocados por un montacargas instalado en el parking del edificio, viene padeciendo problemas de salud que requieren tratamiento farmacológico.

■ **El consultante manifiesta que:** tiene la intención de transmitir la vivienda y destinar el importe a la adquisición de una nueva vivienda habitual por razón de los indicados problemas de salud.

■ **El consultante pregunta:** ¿es posible aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual a efectos del IRPF?

■ **Contestación**: La exención por reinversión en vivienda habitual se establece en el artículo 38 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, desarrollándose en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31), en adelante RIRPF.

El artículo 41.1 del Reglamento del Impuesto, entre otros, dispone: […]

El artículo 41 bis, en desarrollo de la disposición adicional vigésima tercera de la LIRPF, regula el concepto de vivienda habitual a efectos de determinadas exenciones, el cual entre otros, dispone: […]

De dicha redacción se desprende que, salvo en el caso de fallecimiento, en el que la exención opera de forma automática, ante la concurrencia de concretas circunstancias,



estas han de exigir "necesariamente" el cambio de domicilio o el no poder llegar a ocupar la vivienda adquirida, según proceda. Teniendo que existir una relación directa entre la causa y el efecto. Señalar que, la LIRPF cita también como circunstancia la obtención de "empleo más ventajoso" (disposición adicional vigésima tercera).

La expresión reglamentaria "circunstancias que necesariamente exijan el cambio de domicilio" comporta una obligatoriedad en dicho cambio. El término "necesariamente" es un adverbio de modo que, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia, significa con o por necesidad o precisión. A su vez, el término "necesidad" puede indicar todo aquello a lo que es imposible substraerse, faltar o resistir. Aún es más esclarecedor el sustantivo precisión, incluido en la definición de "necesariamente", pues supone obligación o necesidad indispensable que fuerza y precisa a ejecutar una cosa. Por último, confirma lo anterior una de las definiciones de "necesario": dícese de lo que se hace y ejecuta obligado de otra cosa, como opuesto a voluntario y espontáneo.

En consecuencia, la aplicación de esta norma requiere plantearse si ante una determinada situación, cambiar de domicilio es una opción para el contribuyente o queda al margen de su voluntad o conveniencia; es decir, que el hecho de que concurra una de las circunstancias enumeradas u otras análogas no es determinante por sí solo, ni supone sin más, una excepción a la exigencia del plazo general de residencia efectiva durante tres años. En el primero de los casos, es decir, si el contribuyente mantiene la posibilidad de elegir, no se estará en presencia de una circunstancia que permita excepcionar el plazo de tres años, y por tanto, si el contribuyente decide cambiar de domicilio, no por ello la vivienda alcanzará la consideración de habitual. En la misma línea, puede afirmarse que si se prueba la concurrencia de circunstancias análogas a las enumeradas por la normativa se podrá excepcionar el plazo de tres años, siempre que las mismas exijan también el cambio de domicilio.

Llegados a este punto, es necesario determinar si las circunstancias concretas que concurren en cada caso, descritas por el contribuyente, exigen el cambio de domicilio.

Las circunstancias que el consultante manifiesta como necesarias, siendo su intención el cambiar de domicilio sin haber llegado a residir durante tres años continuados en el mismo, y vender la vivienda, tienen su origen en los ruidos provocados por un montacargas situado en el parking de su edificio, lo que le está provocando problemas de salud, habiendo tenido que recurrir a tratamiento farmacológico debido a los niveles de estrés que a consecuencia de ello está experimentando.

Al respecto, cabe señalar que tales circunstancias no son contempladas específicamente por la normativa del Impuesto entre aquellas que necesariamente exigen el cambio de domicilio, sin que esta Subdirección General pueda llegar a valorar los efectos que tales circunstancias implican.

En concreto, habría que valorar el alcance temporal y la gravedad de los ruidos. Asimismo, habría que valorar el alcance temporal y la gravedad de las consecuencias psíquicas que tal circunstancia desencadena, como el oportuno diagnóstico médico. Sin embargo, cabe considerar que el trastorno emocional, si bien no implica por sí mismo y en todos los supuestos tal necesidad, bien de forma independiente o en su conjunción -de forma agravante- con el resto de circunstancias, pudiera llegar a constituir en algún supuesto, como pudiera ser en éste, circunstancia que desencadene la necesidad de abandonar la





vivienda, y enajenarla. **En definitiva, de ser así, el hecho de cambiar de residencia no constituiría una decisión voluntaria del contribuyente, operando la excepción a la obligación de permanencia continuada en la vivienda durante, al menos, los tres años requeridos para alcanzar la consideración de habitual**.

En cualquier caso, tratándose de una cuestión de hecho, este Centro Directivo no puede entrar a valorar los efectos que dicha circunstancia y sus peculiaridades implican dado que queda fuera del ámbito de sus competencias. **La valoración de necesidad corresponde efectuarla, en todo caso, a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria**. Si el consultante considerara la circunstancia como necesaria, tomando la acción de cambiar de residencia, deberá justificarla suficientemente por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según dispone el artículo 106 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre -BOE del 18-), ante los órganos mencionados, a quienes corresponderá valorar las pruebas, a requerimiento de los mismos, siendo éste el momento, y no otro anterior, de aportar las pruebas que estimen oportunas.

**Solo en el caso de que se llegara a considerar que la vivienda ha alcanzado la consideración de habitual al tiempo de dejar de residir en ella, antes de cumplir tres años de permanencia continuada en ella, la ganancia patrimonial generada en su transmisión, antes de dichos tres años, podría quedar exonerada de gravamen de conformidad con lo dispuesto en el artículo 41 del Reglamento del Impuesto.**

## 👉 I.1.3. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

### ✅ **IP. Consulta Vinculante V1947-22** (10.09.2022)

■ **El consultante expone que**: residente fiscal en Alemania, es titular del cien por cien de las participaciones de la entidad "A", una sociedad holding alemana. La entidad "A" ostenta el cien por cien de las participaciones de la entidad "B", una sociedad holding alemana, y esta a su vez ostenta el cien por cien de las participaciones de la entidad "C", entidad alemana con número de identificación fiscal en España. La entidad "C" es propietaria de un inmueble de carácter residencial en Mallorca, el cual representa más del 50 por ciento de los activos de esta entidad.

■ **El consultante manifiesta que:** La entidad "A" es titular en su activo de otros elementos patrimoniales que hacen que las participaciones que ostenta en la entidad "B" supongan menos del 50 por ciento de los activos de la entidad. El activo de la entidad "B" está integrado única y exclusivamente por las participaciones en la entidad "C

■ **El consultante pregunta:** ¿es sujeto pasivo en España?

■ **Contestación**: En relación con las cuestiones planteadas, este Centro Directivo, en el ámbito de sus competencias, informa lo siguiente:

Primero: Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio,

[…]



En la medida que el consultante es residente fiscal en Alemania será aplicable el Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su protocolo, hecho en Madrid el 3 de febrero de 2011 (BOE de 30 de julio de 2012)-en adelante CDIAL-. De acuerdo con su artículo 2. 3. a) el ámbito objetivo del Convenio es el siguiente:

[…]

Por tanto, el Convenio será aplicable al Impuesto sobre el Patrimonio español. El artículo 21 del CDIAL, relativo a la tributación del Patrimonio, dispone, en este sentido: Artículo 21. Patrimonio […]

Por tanto, de conformidad con lo dispuesto en la primera parte del apartado 4 del artículo 21 del CDIAL, a pesar de que el inmueble esté situado en territorio español, España no tiene potestad para gravar, de acuerdo con su legislación interna, la parte del patrimonio del consultante que estuviese constituida por acciones o participaciones en la sociedad alemana (entidad A), dado que los activos de esta entidad no consisten al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en España. No obstante, podría ser de aplicación lo previsto en la segunda parte del apartado 4 del artículo 21 del CDIAL, si la titularidad de las participaciones en la entidad A otorgan al consultante, directa o indirectamente, el derecho de disfrute del bien inmueble situado en España. En este último caso, conforme a dicho precepto, España tiene potestad para gravar, de acuerdo con su legislación interna, la parte del patrimonio del consultante que estuviese constituida por acciones o participaciones en la sociedad alemana (entidad A).

Segundo: Impuesto sobre el Patrimonio.

Los artículos 3 y 5 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio de 1991)-en adelante, LIP-disponen lo siguiente: […]

De la aplicación de los preceptos transcritos a la consulta planteada, resulta lo siguiente:

El consultante solo puede estar sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, ya que, según el escrito de consulta, no es residente en España, sino en Alemania.

A este respecto, conforme a lo dispuesto en el artículo 5 de la LIP, las personas físicas sujetas por obligación real solo deberán tributar por los "bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español", de acuerdo con el artículo 5. Uno.b) de la LIP antes trascrito.

Sin embargo, el consultante, de acuerdo con el escrito de consulta, no es titular de bienes y derechos situados, que puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, ya que solo es titular directo de una entidad de nacionalidad alemana (entidad A), la cual participa de forma indirecta en otra entidad alemana (en la entidad C, a través de la entidad B) que es propietaria de un inmueble en Mallorca.

**En consecuencia, el consultante no está sujeto al Impuesto sobre el Patrimonio español. Es decir, aunque el CDIAL permite gravar en España, de acuerdo con su legislación interna, la parte del patrimonio del consultante que estuviese constituida por acciones o participaciones en dicha sociedad alemana, en el supuesto de que la titularidad de dichas participaciones otorgue al consultante, directa o indirectamente, el derecho de disfrute del bien inmueble situado en**





**España, sería necesario, además, que la normativa interna española gravara las acciones o participaciones que cumplieran los requisitos señalados.**

CONCLUSIONES

Primera: Conforme al Convenio entre el Reino de España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, España tiene potestad para gravar, de acuerdo con su legislación interna, la parte del patrimonio de no residentes constituida por acciones o participaciones en una sociedad alemana, cuyos activos consistan al menos en un 50 por ciento, directa o indirectamente, en bienes inmuebles situados en España o por acciones o participaciones u otros derechos que otorguen a su propietario, directa o indirectamente, el derecho de disfrute de bienes inmuebles situados en España.

Segunda: El gravamen en España de la propiedad de acciones o participaciones de las sociedades a las que se refiere el párrafo anterior requiere que exista una norma interna que grave efectivamente la propiedad de tales acciones o participaciones.

Tercera: El Impuesto sobre el Patrimonio no grava la propiedad de acciones o participaciones de sociedades no residentes en España que sean propiedad de personas físicas no residentes en España, los cuales solo deben tributar en el impuesto por la titularidad de bienes y derechos situados, que puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

## 👉 I.1.4. IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO ((IGFEI)

✅ **IGFEI 1ª. Consulta Vinculante V2083-22** (30.09.2022)

■ **La consultante expone que**: es una asociación que representa, promueve y defiende los intereses de las empresas de frío y sus tecnologías

■ **Cuestión:**

En relación con el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero la consultante plantea una serie de cuestiones relacionadas con las modificaciones introducidas por la Disposición final primera de la Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública.

■ **Contestación**:

Con efectos desde el 1 de septiembre de 2022 la normativa reguladora del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero (IGFEI) ha sido modificada. Se da nueva redacción al artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, mediante la Disposición final primera de la Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública.



Las preguntas formuladas por la consultante respecto de la nueva regulación son las siguientes:

1ª/ ¿Cómo se debe realizar el inventario para el 1 de septiembre?

El apartado Dieciocho del artículo 5 de Ley 16/2013, de 29 de octubre, establece lo siguiente: […]

**En consecuencia, los obligados anteriormente citados deberán comunicar la cantidad de gases fluorados existentes en sus instalaciones a fecha de 1 de septiembre de 2022. Para dar cumplimiento a esta obligación debe comunicarse la identidad y la cantidad, expresada en kilogramos, de gases fluorados existentes en las instalaciones. A estos efectos, la comunicación de la denominación comercial, el epígrafe y el código de gestión de los gases fluorados se entiende suficiente para su identificación**.

2ª/ ¿Quién, cómo y cuándo se tiene que pagar el impuesto tanto del inventariado el 1 de septiembre como el de nueva adquisición? ¿Cómo se refleja en las facturas el IGFEI?

Respecto a quien tiene que pagar el impuesto relativo al gas adquirido a partir del 1 de septiembre de 2022, el apartado Diez del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, establece lo siguiente: […]

Por tanto, en general, tienen la condición de contribuyentes quienes realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto. En su caso, también podrán tener esta condición los almacenistas de gases fluorados.

En lo relativo a cómo y cuándo se paga el impuesto, el apartado Dieciséis del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, establece lo siguiente: […]

Asimismo, en el artículo 3 del Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero se detalla lo siguiente: […]

Debe tenerse en cuenta que para la autoliquidación del segundo cuatrimestre de 2022 (que comprende los meses de mayo, junio, julio y agosto de 2022) deberá utilizarse el modelo 587 aprobado en la Orden HAP/685/2014, de 29 de abril. Sin embargo, para la autoliquidación del tercer trimestre de 2022 (que únicamente comprende el mes de septiembre de 2022) ya deberá utilizarse el nuevo modelo 587 establecido en la Orden HFP/826/2022, de 30 de agosto, por la que se aprueba el modelo 587 "Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Autoliquidación" y el modelo A23 "Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Solicitud de devolución", se determinan la forma y procedimiento para la presentación de los mismos, y se regulan la inscripción en el Registro territorial y la llevanza de la contabilidad de existencias (en adelante, la Orden).

Por otra parte, para el caso específico del gas inventariado a 1 de septiembre, en el apartado Dieciocho del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, (anteriormente transcrito) se establece que, únicamente los revendedores que no ostenten la condición de almacenista de gases fluorados deberán presentar, en el periodo comprendido desde el 1 de septiembre hasta el 30 de noviembre de 2022, una autoliquidación con las cuotas correspondientes a las existencias de gases fluorados habidos en sus instalaciones a fecha 1 de septiembre de 2022.

La disposición transitoria segunda del Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, establece que: […]

Respecto de la pregunta relativa a las facturas, el artículo 3 del Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero establece lo siguiente: […]

3ª/ ¿Cómo se diferencia el gas regenerado en España del importado o adquirido intracomunitariamente?

La documentación que acompaña a los gases en todo momento deberá permitir la trazabilidad de los mismos. En cualquier caso, a efectos de la aplicación del impuesto, no es necesaria esta diferenciación, ya que los hechos imponibles sujetos al impuesto son la fabricación, adquisición intracomunitaria y la importación de gases fluorados de efecto invernadero (sean regenerados, reciclados o vírgenes).

Debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con la definición contenida en la letra e) del apartado Cinco del artículo 5 de la Ley:

"No tendrá la consideración de fabricación la realización de operaciones de reciclado y regeneración de gases fluorados de efecto invernadero. Tampoco tendrá la consideración de fabricación la obtención de mezclas.".

4ª/ ¿Una compañía con APQ (Almacenamiento de Productos Químicos) que hace referencia al marco regulatorio por el que se deben regir las empresas cuya actividad incluye almacenamiento, carga, descarga o transporte de productos químicos que implican algún tipo de riesgo, ya sea en su estado líquido o gaseoso, adquiriría la condición de almacenista incluso si su volumen de ventas o entregas fuera inferior a 8.000 kg?

De acuerdo con la redacción actual de la normativa, se exige como requisito para mantener la autorización de almacenista de gases fluorados que el volumen de ventas o entregas, realizados aplicando el régimen previsto en el número 4 del apartado nueve del artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, durante el año natural inmediato anterior, supere los 8.000 kilogramos de gases objeto del impuesto. Esta condición se refiere a un volumen total, considerándose en el mismo todos los gases sujetos al impuesto, y a nivel de persona física o jurídica.

Esto resultará de aplicación, por igual, para cualquier tipo de empresas.

5ª/ De las siguientes figuras: fabricantes, importadores de gases, importadores intracomunitarios de gases, almacenistas de gases, fabricantes de equipos que utilizan dichos gases, instaladores que utilizan dichos gases con y sin CAF, otras figuras que se consideren… ¿quiénes son obligados tributarios y quienes contribuyentes?

De acuerdo con lo previsto en el artículo 35, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: […]

Por tanto, todos los contribuyentes son obligados tributarios.

Y como ya se indicó en la pregunta 2, tienen la condición de contribuyentes quienes realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los gases objeto del impuesto. En su caso, también podrán tener esta condición los almacenistas de gases fluorados



6ª/ ¿Quién podría ser el contribuyente extranjero? Cuando no hay un representante legal ¿cómo se hace? Para conseguir una devolución del IGFEI, se debe acreditar el pago del impuesto, ¿cómo se justifica este pago del impuesto si no va en la factura?

Se dará este supuesto en aquellos casos en que el importador o el adquirente intracomunitario no se encuentren establecidos en territorio español. Siendo así, de conformidad con el número 5 del apartado Dieciséis del artículo 5 de la Ley, estarán obligados a nombrar una persona física o jurídica para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto: […]

Para poder solicitar la devolución del impuesto debe atenderse a lo previsto en el artículo 3 de la Orden: […]

Como ya se ha indicado en la pregunta 2, quienes realicen ventas o entregas de gases fluorados o de productos, equipos o aparatos que los contengan, deberán consignar en un certificado o en la factura que emitan con ocasión de dichas ventas o entregas: […]

**Por tanto, la acreditación del pago del impuesto se podrá realizar mediante la aportación de dichos documentos**.

7ª/ ¿Se debe incluir en la declaración de las existencias a 1 de septiembre la carga de gas existente en equipos o aparatos nuevos que se encuentran en la cadena de producción o en el stock de producto terminado? ¿Afecta esta obligación a importadores y distribuidores de equipos, o solo a fabricantes en el territorio español?

Esta obligación resulta de aplicación:

- Los fabricantes de gases fluorados.

- Quienes tengan la condición de revendedores conforme a la normativa anterior del impuesto.

- Los empresarios que destinan los gases fluorados de efecto invernadero a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos, y se benefician de la exención prevista en la letra d) del número 1 del apartado siete de este artículo 5 en su redacción anterior.

Deben informar de la cantidad total de gases fluorados que se encuentren en sus instalaciones a 1 de septiembre.

**Los importadores o adquirentes deberán cumplir dicha obligación cuando sean empresarios que destinan los gases fluorados de efecto invernadero a su incorporación por primera vez a equipos o aparatos nuevos, y se beneficiaran de la exención prevista en la letra d) del número 1 del apartado siete del artículo 5 de la Ley 16/2013 en su redacción anterior o cuando tengan la condición de revendedores conforme a la normativa anterior**.

8ª/ ¿Quién es el obligado tributario en los siguientes supuestos?

- Un instalador portugués ejecuta una instalación de aire acondicionado en España con gas previamente adquirido en Portugal.

- Un fabricante italiano de bombas de calor comercializa su producto en España mediante un agente comercial. La fábrica de Italia factura directamente a sus clientes en España: empresas instaladoras e industrias.





¿Quién es el obligado tributario?

En los casos descritos, de conformidad con lo previsto en el ya mencionado apartado Seis del artículo 5 de la Ley, se produce el hecho imponible adquisición intracomunitaria y, por tanto, el contribuyente del impuesto será el adquirente intracomunitario español.

Asimismo, en los mismos términos señalados en la respuesta a la pregunta VI, en aquellos casos en que el importador o el adquirente intracomunitario no se encuentren establecidos en territorio español estarán obligados a nombrar una persona física o jurídica para que les represente ante la Administración tributaria en relación con sus obligaciones por este impuesto.

9ª/ Un usuario final, por ejemplo, cadena de supermercados, compra directamente a un fabricante o distribuidor de fuera de España muebles frigoríficos cargados con refrigerante. ¿Quién es el contribuyente?

El caso descrito se considera similar a los de las preguntas anteriores, por tanto, la cadena de supermercados tendrá la condición de adquirente intracomunitario y, por ende, como contribuyente del impuesto, deberá presentar la correspondiente autoliquidación y efectuar el pago del impuesto.

10ª/ Un fabricante de muebles frigoríficos con unidad condensadora incorporada y cargados de gas refrigerante, exporta estos equipos. ¿Cómo se reclama la devolución del impuesto pagado?

De acuerdo con lo previsto en las letras a) y b) del apartado Quince del artículo 5 de la Ley, podrán solicitar la devolución del impuesto: […]

En este sentido, se aplicará lo dispuesto en el artículo 2 del Real Decreto 712/2022, de 30 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero: […]

Para los supuestos en los que quien envía los gases fuera del territorio de aplicación del impuesto ostenta la condición de contribuyente y, por tanto, está obligado a presentar la correspondiente autoliquidación, el apartado Catorce del artículo 5 de la Ley establece: […]

**No obstante, si los gases fluorados fueran enviados directamente por quien ostente la condición de fabricante de los gases estaríamos ante el supuesto de no sujeción regulado en la letra b) del apartado Siete del artículo 5 de la Ley que establece que no estará sujeta al impuesto la fabricación de aquellos gases objeto del impuesto que se destinen a ser enviados directamente por el fabricante, o por un tercero en su nombre o por su cuenta, a un territorio distinto al de aplicación del impuesto.**

## ▶ I.2. **Consultas vinculantes** (RESEÑAS)

### 👉 I.2.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

✅ **IRPF 1ª. Consulta Vinculante V1899-22** (01.09.2022)

■ **El consultante expone que**: viene financiando la adquisición de vivienda mediante préstamo hipotecario otorgado en 2011, por el cual practica la deducción por inversión en vivienda habitual.



■ **El consultante manifiesta que:** en 2022 tiene intención de sustituir el mencionado préstamo hipotecario mediante la contratación de un nuevo préstamo hipotecario con otra entidad financiera, con el mismo principal que resta por pagar del actual.

■ **El consultante pregunta:** ¿tras realizar la sustitución, podrá mantener el derecho a practicar la deducción en los mismos términos en los que viene haciéndolo con el préstamo actual?

■ **Contestación**: En primer lugar, conforme a lo indicado en su consulta, se parte de la premisa que le es de aplicación, con respecto de la vivienda objeto de consulta, el régimen transitorio regulado por la disposición transitoria decimoctava 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, que permite continuar aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del ejercicio 2013, conforme con la normativa vigente a 31 de diciembre de 2012, a pesar de haber sido suprimida dicha deducción con efectos 1 de enero de 2013 por 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).

En el presente caso, el consultante viene financiando la adquisición de su vivienda habitual mediante préstamo hipotecario. De llevar a cabo su sustitución, sin incrementar el capital pendiente de pago, que resta del actual, ello no implicará variación en el derecho a practicar la deducción que le viene correspondiendo en la actualidad.

**Teniendo en consideración que no es el único titular del préstamo, indicar que, en relación con un préstamo que financia la adquisición de vivienda habitual, el derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual viene dado en función de las cuantías que por este satisface vinculadas al importe que proporcionalmente le corresponde, al contribuyente, en el principal obtenido del préstamo y, a su vez, en la parte proporcional que de dicho importe destinó a financiar la parte indivisa que del pleno dominio adquiere de la vivienda**.

✅ **IRPF 2ª. Consulta Vinculante V2034-22** (21.09.2022)

■ **La consultante expone que**: se produce un cambio de empresa entre dos sociedades de un mismo grupo mercantil. que mantienen las mismas retenciones y condiciones de toda índole a sus empleados.

■ **La consultante manifiesta que:** en el cambio se mantienen las mismas retenciones y condiciones de toda índole a sus empleados.

■ **La consultante pregunta:** consecuencias de la existencia de más de un pagador a efectos de determinar la obligación de presentar la declaración del IRPF.

■ **Contestación**:

Esta doble incidencia que en los ámbitos laboral y tributario tiene la sucesión de empresa nos lleva a concluir que, por lo que respecta al IRPF, la sociedad cesionaria mantiene la condición de mismo pagador, a efectos de la determinación del tipo de retención aplicable sobre los rendimientos del trabajo a percibir por los trabajadores procedentes de la empresa cedente. Ello comporta que para estos trabajadores no se produce (a efectos de la

determinación del límite de la obligación de declarar por la obtención de rendimientos del trabajo) la existencia de más de un pagador por el hecho de pasar a formar parte de la plantilla del nuevo empresario: la sociedad cesionaria.

**Por tanto, si en el supuesto objeto de consulta se ha producido una sucesión de empresa en los términos anteriormente indicados, nos encontraríamos ante un único pagador de rendimientos del trabajo.**

## 👉 I.2.2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

### ✅ **IVA 1ª. Consulta Vinculante V2039-22** (22.09.2022)

■ **El consultante expone que**: ha suscrito un contrato con un equipo de fútbol chino al que va a prestar unos servicios de intermediación en la contratación de un jugador de fútbol español que se incorporará al equipo para desarrollar su actividad en la liga de fútbol china.

■ **El consultante pregunta:** ¿los servicios prestados están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido?

■ **Contestación:**

[…]

En consecuencia, la regla de uso y explotación efectiva prevista en el artículo 70.Dos de la Ley 37/1992 resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que los servicios prestados por el consultante, establecido en el territorio de aplicación del impuesto a una entidad establecida fuera de la Comunidad, exceptuadas las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, ya sea ésta su destinataria inicial o final, sean usados o explotados efectivamente en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de que cualquiera de dichas destinatarias realice en el referido territorio operaciones sujetas al Impuesto o no.

A estos efectos, debe señalarse que dicho uso o explotación efectivos en el territorio de aplicación del impuesto deberá analizarse caso por caso y se trataría de una cuestión de hecho respecto de la que este Centro directivo no puede pronunciarse y será el propio interesado quien habrá de presentar, en su caso, los medios de prueba que, conforme a derecho, sirvan para justificar tal circunstancia, los cuales serán valorados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### ✅ **IVA 2ª. Consulta Vinculante V1941-22** (12.09.2022)

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil que presta servicios de telecomunicaciones a consumidores finales y empresarios o profesionales y que, en supuestos de impagos por parte de sus clientes, inicia un procedimiento de cobro que se inicia con un intento de cobro mediante actuaciones propias que suele finalizar con la baja del servicio del cliente y su inclusión en un fichero de morosos.

Posteriormente o en paralelo, la consultante intenta el cobro de la deuda pendiente mediante algunas Entidades de Gestión de Cobro y, si en un plazo de cinco años no se ha cobrado, se deja de encomendar definitivamente la gestión de la misma a tales entidades.



Finalmente, tras haber sido contabilizados como fallidos los créditos y haber finalizado las gestiones de cobro, la consultante remitirá una comunicación al cliente notificándole la consideración de su crédito como incobrable, el cese de las acciones de cobro y la extinción de la deuda.

■ **La consultante pregunta:** en las circunstancias señaladas, ¿procedería la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido por la parte de los créditos definitivamente incobrables en virtud de lo dispuesto en el artículo 80.Dos de la Ley 37/1992. Plazo para dicha modificación? Si dicha modificación, ¿podría dar lugar a un autoconsumo de servicios?

■ **Contestación**:

- […]

Es criterio de este Centro directivo el considerar que en supuestos como el planteado se produce una causa de modificación de base imponible en virtud del artículo 80.Dos. Así, en la contestación vinculante de 4 de febrero de 2014, número V0267-14, en un supuesto de leasing inmobiliario objeto de rescisión con condonación de la deuda pendiente se estableció lo siguiente: […]

- […]

En consecuencia con todo lo anterior, en el supuesto objeto de consulta en el que el cliente de un servicio de telecomunicaciones no realiza el pago de la contraprestación del suministro, habiéndose devengado las cuotas del Impuesto correspondiente a dicho suministro y produciéndose, por dicho motivo, la resolución contractual y el impago definitivo de la deuda y su extinción, la entidad consultante podrá proceder a modificar la base imponible conforme al artículo 80.Dos de la Ley del Impuesto en la parte que corresponda.

- […]

Por lo tanto, la rectificación de las referidas cuotas del Impuesto como consecuencia de la extinción definitiva de los créditos impagados deberá producirse en un plazo máximo de cuatro años desde el momento en el que se produjo dicha circunstancia.

En el supuesto objeto de consulta, parece deducirse que ese momento se produciría con la notificación al deudor de que la deuda queda extinguida como consecuencia del cese definitivo de las acciones de cobro.

- […]

En consecuencia, teniendo en cuenta que el ingreso de las cuotas devengadas del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a las prestaciones de servicios de telecomunicaciones originarias no se produjo de manera indebida sino conforme a derecho y a las circunstancias concurrentes en el momento del pago de dichas cuotas, la rectificación sólo se podría realizar por el procedimiento establecido en la letra b) del apartado cinco del artículo 89 de la Ley del Impuesto.

## 👉 I.2.3. IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO (IGFEI)

✅ **IGFEI. Consulta Vinculante V2085-22** (20.09.2022)

■ **El consultante expone que**: es una asociación que representa, promueve y defiende los intereses de las empresas de frío y sus tecnologías

■ **El consultante plantea:** una serie de cuestiones relacionadas con las modificaciones introducidas por la Disposición final primera de la Ley 14/2022, de 8 de julio, de modificación de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, con el fin de regular las estadísticas de las microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) en la contratación pública.

■ **Contestación**:

Dicho esto, señalar que la comunicación a presentar no está sujeta a modelo oficial y que deberá comprender la totalidad de gases fluorados existentes en sus instalaciones, tanto el que está a granel como el que está incorporado en los equipos precargados o aparatos. Debe proporcionarse información sobre la identidad y cantidad, expresada en kilogramos, de todos los gases fluorados existentes en las instalaciones. A estos efectos, la comunicación de la denominación comercial, el epígrafe y el código de gestión de los gases fluorados se entiende suficiente para su identificación.

En lo relativo a la liquidación del impuesto, tal y como establece el ya citado apartado dieciocho del artículo 5 de la Ley, únicamente los revendedores que no ostenten la condición de almacenistas deberán presentar en el periodo comprendido entre el 1 de septiembre y el 30 de noviembre, una autoliquidación con las cuotas correspondientes a las existencias de gases fluorados habidos en sus instalaciones a fecha 1 de septiembre de 2022, y efectuar simultáneamente el pago de la deuda tributaria resultante. Esta obligación se refiere a la totalidad del gas declarado en la comunicación anterior, tanto el gas a granel como el ya incorporado en equipos.

👉 IMPUESTO ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

✅ **IAE 1ª. Consulta Vinculante V1964-22** (15.09.2022)

■ **El consultante expone que**: es profesor interino de la Consejería de Educación de Asturias y, además, es colegiado no ejerciente del Ilustre Colegio de Abogados de Lucena. Desea ejercer como abogado para la defensa de un asunto propio y para ello debe colegiarse como abogado ejerciente. El alta como ejerciente sería únicamente para la defensa de un asunto propio, no para el ejercicio de la profesión de abogado para terceros ni como actividad profesional.

■ **El consultante pregunta:** ¿Está obligado a darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas? ¿Está obligado a darse de alta como autónomo o a darse de alta en alguna mutua? ¿Es necesario que pida solicitud de compatibilidad?

■ **Contestación**:

[…]

Por lo tanto, si el consultante no ejerce de forma efectiva la actividad profesional de abogado, sino que su actividad se limita a la defensa de sus propios asuntos, sin prestar



servicios a terceras personas o entidades, en tal actividad no concurren las circunstancias referidas en el artículo 79.1 TRLRHL.

La finalidad de dicha actividad no es la de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, por lo que no se produce el hecho imponible del impuesto y no está obligado a contribuir por este ni a presentar declaración de alta en la matrícula del mismo.

Finalmente, por lo que respecta a la consulta planteada en relación con el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos o con el Régimen de incompatibilidades del personal al servicio de las Administraciones Públicas, debe indicarse que la contestación a la misma no corresponde a la Dirección General de Tributos, por no ser el centro competente para su resolución.

✅ **IAE 2ª. Consulta Vinculante V1965-22** (15.09.2022)

■ **La consultante expone que**: es funcionaria y quiere ejercer de preparadora de oposiciones por cuenta propia.

■ **La consultante pregunta:** ¿Debe darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas? En caso afirmativo, ¿qué epígrafe encajaría mejor con la actividad de preparación de oposiciones? Si en algún momento los ingresos por esta actividad superan el Salario Mínimo Interprofesional, ¿puede darse de alta como autónoma o podría seguir declarando los ingresos a través del IAE?

■ **Contestación:**

- […]

En el presente caso, según la información aportada por la consultante, se desprende que la realización de la actividad consistente en la preparación de oposiciones se efectúa por su propia cuenta al margen de cualquier relación laboral por cuenta ajena, por tanto, dicha actividad queda sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas, con independencia de la cuantía de los ingresos que perciba.

- […]

Según lo anteriormente expuesto, en el caso concreto de la consulta y según se deduce de la misma, si la consultante va a impartir por cuenta propia y a título individual y personal clases de preparación de oposiciones sin que concurran otras circunstancias que determinen la existencia de una organización empresarial, deberá darse de alta en el grupo 826 "Personal docente de enseñanzas diversas, tales como Educación Física y Deportes, Idiomas, Mecanografía, preparación de exámenes y oposiciones y similares" de la sección segunda de las Tarifas del IAE.

No obstante, si la actividad de preparación de oposiciones se encontrase dentro del marco de una organización empresarial, se clasificaría en el epígrafe 933.9 de la sección primera de las Tarifas, "Otras actividades de enseñanza, tales como idiomas, corte y confección, mecanografía, taquigrafía, preparación de exámenes y oposiciones y similares, n.c.o.p.".

Finalmente, por lo que respecta a la consulta planteada en relación con el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos, debe indicarse que la contestación a la misma no corresponde a la Dirección General de Tributos, por no ser el centro competente para su resolución.





▶ II. OCTUBRE, 2022

II.1. **Consultas vinculantes** (con PARTICULARES)

👉 II.1.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

✅ **IRPF. Consulta Vinculante V2151-22** (13.10.2022)

■ **El consultante expone que**: estaba en situación de desempleo e inscrito en la oficina de empleo correspondiente, cuando aceptó una oferta laboral y empezó a trabajar el día 1 de febrero de 2021

■ **El consultante manifiesta que:** con motivo del COVID su empleador le dio la posibilidad de teletrabajar la mayor parte del tiempo, por lo que en su declaración de IRPF-2021 figura como lugar de residencia su anterior domicilio. En septiembre de 2022 su empleador le requiere que empiece a trabajar de forma presencial, por lo que trasladará su residencia con motivo de incorporarse físicamente a su lugar de trabajo.

■ **El consultante pregunta:** Si traslada su residencia en septiembre de 2022, ¿puede aplicar el incremento de gasto deducible por movilidad geográfica en su declaración de IRPF del ejercicio 2022?

■ **Contestación**:

Conforme lo establecido en el apartado 2 del artículo 19 (Rendimientos netos del trabajo) de la 35/2006 (LIRPF) tendrán la consideración de gastos deducibles exclusivamente, y entre otros en concepto de otros gastos distintos de los anteriores, 2.000 euros anuales (letra f). Los gastos deducibles a que se refiere dicha letra f) tendrán como límite el rendimiento íntegro del trabajo una vez minorado por el resto de gastos deducibles previstos en el propio apartado.

(NOTA*: el texto de párrafo incluye la mención expresa al artículo 19 LIRPF que en la contestación administrativa no figura*)

Mientras que el artículo 11 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 4 de agosto), establece: […]

Con carácter general, la aplicación del incremento de gasto por movilidad geográfica queda condicionado a que efectivamente se haya producido el cambio de residencia del contribuyente a un nuevo municipio, distinto al de su residencia habitual, sin que este municipio tenga que ser, necesariamente, aquel en que esté situado el puesto de trabajo que se acepta. Eso sí, el nuevo puesto de trabajo debe exigir el cambio de residencia.

Es decir, se requiere la existencia de una relación de causalidad entre el cambio de residencia y la aceptación del puesto de trabajo. A estos efectos, el transcurso de un período de tiempo prolongado entre ambos momentos puede ser un indicio, entre otros factores a considerar, de que no existe dicha relación de causalidad. En ausencia de esa relación de causalidad, el contribuyente no tendrá derecho a aplicar la reducción por movilidad geográfica.



Por otro lado, la norma no contiene ningún requisito de carácter temporal, ni en cuanto a la permanencia en el puesto de trabajo que se acepta ni en cuanto a la permanencia en el municipio al que traslada su residencia con motivo de la aceptación del puesto de trabajo.

Por otra parte, se exige igualmente para la aplicación del incremento de gasto por movilidad geográfica que el contribuyente figure inscrito en la oficina de empleo.

Por otro lado, cabe señalar que, el **simple empadronamiento no se considera por sí solo elemento suficiente de acreditación de residencia y vivienda habitual en una determinada localidad**, como tampoco lo es el hecho de trasladar o mantener el domicilio fiscal en lugar determinado.

La concreción de dicho cambio de residencia y su necesidad es una cuestión de hecho. **El contribuyente deberá poder acreditar el cumplimiento de todos los requisitos mencionados por cualquier medio de prueba admitido en Derecho** conforme a lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18), correspondiendo valorar las pruebas aportadas a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

**En este caso, de acuerdo con la información facilitada en su escrito de consulta, el consultante se encontraba inscrito en una oficina de empleo con carácter anterior a la aceptación de su puesto de trabajo, pero no se cumple el segundo de los requisitos exigidos de que se debe producir un cambio efectivo de residencia habitual a un nuevo municipio desde su residencia habitual, con motivo de la aceptación de dicho puesto de trabajo - en este caso, no existe una relación de causalidad entre el cambio efectivo de residencia en septiembre de 2022, y la aceptación de su puesto de trabajo el 1 de febrero de 2021, teniendo en cuenta que hay en este caso un período prolongado de tiempo entre ambos momentos -, por lo que no resulta de aplicación en ese caso, el incremento de gasto por movilidad geográfica en el período impositivo 2021, ni tampoco en el período impositivo 2022.**

## 👉 II.1.2. MPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES (IDSD)

### ✅ **IDSD. Consulta Vinculante V2295-22** (31.10.2022)

■ **La consultante expone que**: es una empresa de un grupo multinacional dedicado a la prestación de servicios de viajes. Es propietaria de una interfaz digital que permite a los viajeros reservar habitaciones de hotel. La consultante puede actuar en nombre y por cuenta de los hoteles o en nombre propio y por cuenta de los hoteles. Cuando actúa en nombre propio y por cuenta de los hoteles, la consultante es quien formalmente presta los servicios de hotel ("merchant of record" en inglés). En particular, la consultante suscribe dos contratos, uno con el hotel y otro con el viajero, de forma que ambos no tienen una relación contractual directa entre sí. Los únicos términos y condiciones aplicables al viajero son los de la consultante, si bien tales términos y condiciones incorporan también los del hotel correspondiente

■ **La consultante manifiesta que:** otras características de los servicios prestados por la consultante cuando actúa en nombre propio y por cuenta ajena son:

- La consultante tiene capacidad para fijar el precio / El cobro se realiza por la consultante, que transfiere un importe a los hoteles, reteniendo una comisión. Frente a esto, cuando la consultante actúa en nombre y por cuenta ajena, el cobro lo hace directamente el hotel / La consultante asume los riesgos de la transacción financiera, entre otros, el riesgo de devoluciones y el riesgo de fraude de tarjeta de crédito / El ingreso reconocido en cuentas es la comisión, al igual que ocurre cuando se actúa en nombre y por cuenta ajena / La consultante presta servicios de fidelización consistentes en la concesión de puntos que pueden ser canjeados para reducir el precio de futuras estancias en hoteles. El coste de tales ventajas es asumido por la propia consultante / La consultante presta servicios de reubicación al viajero, monitoriza e informa de circunstancias peligrosas, presta asistencia al viajero, monitoriza e informa de condiciones de salud del hotel y proporciona servicios de atención al cliente / El viajero y el hotel se pueden relacionar (mediante preguntas y respuestas) a través de la interfaz digital de la consultante.

■ **La consultante pregunta:** El servicio prestado por la consultante cuando actúa en nombre propio ¿constituye una intermediación en línea a efectos de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales**?**

■ **Contestación**:

La cuestión planteada se refiere a si el servicio prestado puede acogerse a la no sujeción del artículo 6.a) de la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOE de 16 de octubre) (en adelante, LIDSD).

[…]

De lo expuesto anteriormente se concluye que la actuación de la consultante es esencialmente similar tanto cuando actúa en nombre propio como cuando lo hace en nombre de los hoteles.

En vista de lo expuesto, puede concluirse que la consultante presta un servicio de intermediación enlínea cuando actúa en nombre propio y por cuenta de los hoteles.

Para llegar a esta conclusión debe partirse de que, si bien la Resolución señala que "solo puede ser considerado como «intermediario» quien percibe su retribución en función de la celebración del contrato en el cual se media, es decir, quien percibe una retribución o comisión por la consecución de un resultado, el que determine la operación subyacente", **esto no debe ser entendido en términos formalistas, que llevarían a que solo se pudieran considerar intermediación aquellos casos en los que se actúe en nombre y por cuenta ajena**. La exclusión de dicho criterio responde precisamente a la necesidad de atender a la sustancia jurídica y económica, evitando así que las formas jurídicas impidan la debida calificación de las operaciones.

Partiendo de esto, resulta que, en el caso que nos ocupa, la consultante, si bien actúa formalmente en nombre propio, se limita a permitir la prestación de un servicio subyacente entre los usuarios. En concreto, la contratación de los servicios de alojamiento entre el hotel y la consultante es consecuencia únicamente de la contratación por parte del viajero del servicio con la consultante. En este contexto, la consultante (propietaria de la interfaz) es el medio a través del cual el viajero adquirirá el servicio de alojamiento en el hotel, pero no es la que le presta el servicio de alojamientoal viajero. Y es que, a diferencia de lo que ocurre en el contrato de gestión



hotelera, analizado por este centro directivo en las contestaciones a las consultas V2153-21, de 28 de julio y V0272-22, de 14 de febrero, aquí los viajeros son conscientes en todo momento de que el servicio de alojamiento es prestado materialmente por una entidad distinta de la consultante, dándose la circunstancia, además, de que la forma de prestar el servicio de alojamiento no está dirigida ni controlada por la consultante más allá de la supervisión ordinaria que cualquier intermediario diligente debe ejercer.

A todo esto, debe añadirse que la consultante no asume riesgos significativos, en particular, no asume el riesgo de inventario, mientras que el riesgo de pago, que sí que soporta la consultante, es un riesgo genérico que no es necesariamente ajeno a la labor de un intermediario. Asimismo, la responsabilidad solo se extiende a los servicios propios de su labor de intermediario. En este sentido, la consultante no asume responsabilidad frente a los viajeros más que por los daños que se puedan atribuir directamente a las acciones de la consultante, esto es, no la asume por los daños causados por la prestación material de los servicios.

En esa misma línea, el servicio de fidelización y los servicios adicionales no son necesariamente ajenos a la condición de intermediario, por lo que no perjudican la conclusión alcanzada en los párrafos anteriores.

De la misma forma, el hecho de que la consultante esté capacitada para fijar los precios del alojamiento, siempre dentro de los márgenes definidos por el hotel, no implica «per se» que la consultante no preste servicios de intermediación. A este respecto, debe tenerse en cuenta, además, que, conforme a la Resolución, "el hecho de que la entidad intermediaria determine, parcial o totalmente, las condiciones comerciales y contractuales de las operaciones realizadas entre los usuarios de la interfaz no implicará necesariamente que no se esté prestando un servicio de intermediación en línea".

Finalmente, a un supuesto parecido a este se refirió el "Proyecto del Pilar 1" de octubre de 2020, elaborado por el G20/OCDE en el seno del Marco Inclusivo BEPS (siglas en inglés de erosión de bases imponibles y desvío de beneficios) y que señala, al hilo de la intermediación en línea (traducción no oficial): […]

En resumen, cuando la consultante contrata los servicios de alojamiento está simplemente replicando la contratación que ha efectuado con ella el viajero en la interfaz, sin que concurra ningún otro elemento que permita considerar que el servicio de alojamiento es prestado por ella.

**Por lo expuesto, debe considerarse que la consultante presta un servicio sujeto de intermediación enlínea cuando actúa en nombre propio y por cuenta de los hoteles.**

II.2. **Consultas vinculantes** (RESEÑAS)

👉 II.2.1. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✅ **IVA 1ª. Consulta Vinculante V2194-22** (20.10.2022)





■ **El consultante expone que**: al Ministerio para la transición ecológica y el reto demográfico de la Administración General del Estado se plantean dudas acerca de la aplicación del tipo reducido del 5 por ciento, previsto en el Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre, al suministro de gas natural comprimido (GNC) y gas natural licuado (GNL), ambos para su uso como combustible para vehículos u otros usos y si, en caso de ser aplicable el tipo reducido del 5%, dicha medida sería compatible con la bonificación de 0,20 euros establecida por el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo.

■ **El consultante pregunta**: ¿Qué tipo impositivo es aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las a las entregas de gas descritas y compatibilidad de la reducción impositiva con la bonificación de 0,2 euros extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos prevista en el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo.

■ **Contestación**:

- […]

Por tanto, y a la luz de todos los antecedentes anteriores, **parece deducirse que la reducción del tipo impositivo del 21 al 5 por ciento deberá aplicarse a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural**, entiendo por tal, el producto que sea susceptible de ser incluido en alguna de las categorías de la Nomenclatura Combinada citadas.

En cualquier caso, la competencia para determinar si un producto está o no incluido en una categoría de la Nomenclatura Combinada no corresponde a este Centro directivo. El órgano competente es el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, Avenida de Llano Castellano 17, 28034 Madrid.

- […]

En consecuencia, y en la medida que los productos a los que se refiere el consultante en su escrito tuvieran la calificación de "gas natural comprimido licuado para propulsión de vehículos" y "gas natural licuado para propulsión de vehículos" referidos en el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, y a su vez, dichos productos fueran susceptibles de ser incluidos en las categorías de la Nomenclatura Combinada citadas en el apartado anterior, esto es, NC 2711.11.00 y 2711.21.00, la aplicación del tipo reducido del 5 por ciento previsto en el Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre, s**ería compatible con la bonificación de 0,20 euros extraordinaria del precio final de determinados productos energéticos prevista en el Real Decreto-ley 6/2022**, de 29 de marzo.

✅ **IVA 2ª. Consulta Vinculante V2119-22** (07.10.2022)

■ **El consultante expone que**: es una asociación profesional que tiene algunos asociados que desarrollan actividades sujetas al régimen especial del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido y que van a realizar entregas de bienes a los que les resulta de aplicación el tipo del 5 por ciento introducido por el artículo 6 del 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.

■ **El consultante pregunta**: sobre el **t**ipo del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable en relación con las entregas de dichos bienes.

■ **Contestación**:

- […]

Por consiguiente, a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y a la madera para leña les resultará de aplicación el tipo del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido desde el 1 de octubre hasta el 31 de diciembre de 2022.

- […]

En consecuencia con lo expuesto, atendiendo a la finalidad de lo dispuesto en el apartado 3º del artículo 161 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe considerarse que el tipo del recargo de equivalencia del 0,50 por ciento aplicable a las entregas de bienes que tributan al tipo del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido, deberá en defecto de previsión legal específica aplicarse también a las entregas de los bienes a los que resulte de aplicación el tipo del 5 por ciento, en tanto dicho tipo se encuentre vigente y, como se ha señalado, no se haya determinado el tipo del recargo de equivalencia específico aplicable a estas entregas.

- […]

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 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 el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

✅ **IVA 3ª. Consulta Vinculante V2140-22** (11.10.2022)

■ **La consultante expone que**: es una asociación nacional de las empresas del sector gasista español.

■ **La consultante pregunta:** acerca del tipo impositivo aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las facturas expedidas por las empresas comercializados de gas natural de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del 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. En particular, con los conceptos incluidos en las facturas expedidas por las entidades comercializadoras de gas.

■ **Contestación**:





- […] En virtud de lo anterior, a la refacturación de los conceptos objeto de consulta les será de aplicación el mismo tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido que resulta de aplicación al suministro de gas natural, esto es, el tipo impositivo reducido del 5 por ciento en virtud de lo establecido en el artículo 5 del señalado Real Decreto-ley 17/2022, de 20 de septiembre.

Por el contrario, en caso que en la factura a expedir por las comercializadoras de gas natural se documenten otras prestaciones de servicios distintas del propio suministro de gas natural y los conceptos anteriores, tales como servicios de mantenimiento, vigilancia, o servicios de urgencia, entre otros, que no guarden relación directa con el suministro de gas natural, los mismos deberán tributar al tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido del 21 por ciento o, en su caso, al tipo impositivo correspondiente a la naturaleza del bien o servicio que se incluya en la factura, tal como ya se pronunció este Centro directivo en términos similares en relación con el suministro de energía eléctrica.

Asimismo, la facturación que se realice por parte de las distribuidoras a las comercializadores por los conceptos analizados, que posteriormente serán objeto de refacturación, no les será de aplicación el tipo reducido del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto de que no se realicen en el marco de una operación de entrega de gas natural con respecto a la cual pudiera predicarse su accesoriedad en las condiciones señaladas.

✅ **IVA 4ª. Consulta Vinculante V2258-22** (26.10.2022)

■ **La consultante expone que**: es una asociación cuyos asociados son entidades públicas y privadas dedicadas al transporte colectivo de viajeros urbano y metropolitano. El desarrollo de dicha actividad se realiza mediante concesiones otorgadas por entidades locales y autonómicas para el desarrollo del servicio público de transporte colectivo encargándose estas de la fijación de las tarifas correspondientes. En los últimos meses, se han aprobado una serie de ayudas directas para estos operadores de transporte reguladas, fundamentalmente, en el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, que consistirán en una reducción de las tarifas del servicio que deberá ser aplicada por los operadores de transporte y que conllevará la percepción por parte de la correspondiente entidad local o autonómica titular del servicio de una subvención procedente de la Administración General del Estado. Como consecuencia de ello, los operadores de transporte verán reducidos sus ingresos al tener que aplicar unas tarifas menores y aumentados sus costes al tener que implantar las nuevas tarifas. No obstante, las entidades locales y autonómicas titulares del servicio destinarán la subvención recibida de la Administración General del Estado a compensar estos gastos y menores ingresos de los operadores de transporte.

■ **La consultante pregunta:** ¿las referidas ayudas que perciban los operadores de transporte procedentes de las entidades locales y autonómicas titulares del servicio de transporte se encontrarían sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido?

■ **Contestación**:

- […]

Tal y como se señala en la propia exposición de motivos de la Ley 9/2017, el legislador ha considerado necesario excluir, desde su entrada en vigor, de la consideración de



subvenciones vinculadas al precio que forman parte de la base imponible de las operaciones sujetas al Impuesto las aportaciones financieras que las Administraciones Públicas realizan al operador de determinados servicios de titularidad pública cuando no existe distorsión de la competencia, generalmente porque al tratarse de actividades financiadas total o parcialmente por la Administración no se prestan en régimen de libre concurrencia, como por ejemplo, los servicios de transporte municipal

- […]

En consecuencia, las subvenciones objeto de consulta procedentes de las entidades locales y autonómicas titulares del servicio de transporte, previstas en el artículo 9 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, que, en su caso, perciban los operadores de transporte urbano e interurbano para compensar la reducción de los ingresos y el aumento de gastos derivados de la reducción de las tarifas no tendrán la consideración de subvención directamente vinculada al precio, ni tendrán la consideración de contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

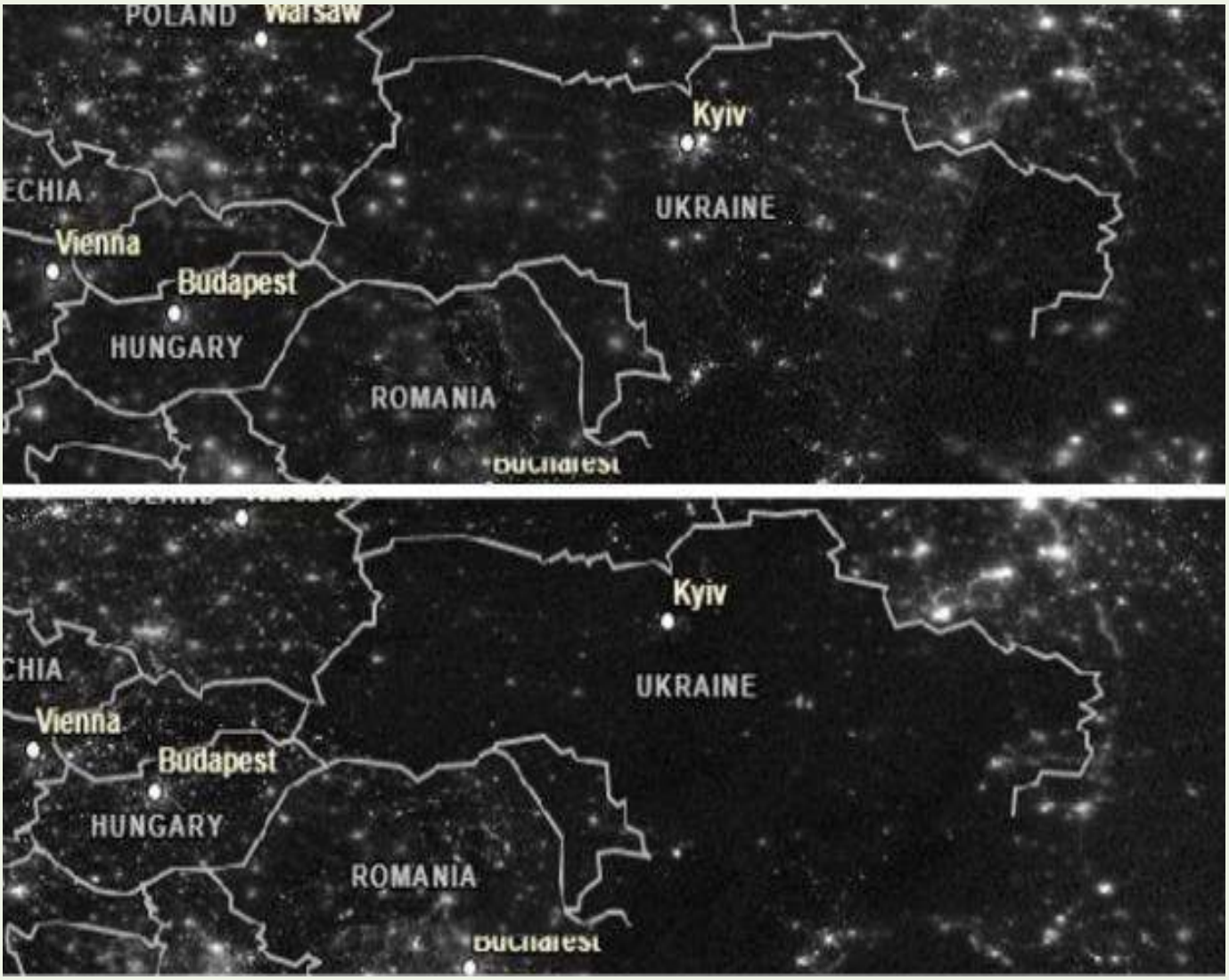
- […]

Por último, en relación con la deducción del Impuesto soportado por los operadores del servicio de transporte objeto de consulta, derivado de la adquisición de bienes y servicios que se destinen a dicha actividad, hay que señalar que, dado que la percepción de subvenciones no sujetas de la Administración Pública no determina la realización de operaciones que queden al margen del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, en la medida en que dichos operadores realicen exclusivamente operaciones sujetas y no exentas del citado Impuesto, será deducible por los mismos la totalidad del Impuesto soportado en la adquisición de bienes y servicios que afecten a la prestación del servicio público de transporte municipal, con sujeción a los criterios y requisitos de deducción establecidos en el Título VIII de la Ley 37/1992.





**IMÁGENES DE SATÉLITE**




NASA LAADS:

Comparativa de dos imágenes nocturnas de satélite del territorio ucraniano. La superior es de febrero de 2022 y la inferior de marzo, antes y después de la invasión rusa.

## VI. REVISTAS y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES



### VI.I. REVISTAS

**Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF**

A) REVISTA MENSUAL NÚM. 475. OCTUBRE,2022

❖ TRIBUTACIÓN - Estudios

■ **«El peaje fiscal de la eliminación de la doble imposición económica intersocietaria: análisis crítico multinivel»**

**Jorge de Juan Casadevall**

Abogado del Estado (Exc.). Doctor en Derecho. Socio Área Fiscal, Crowe Legal y Tributario Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UIC (España) Académico de la Real Academia de la Jurisprudencia y Legislación

Extracto

«Con el artículo 65 de la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, se excluye de la corrección de la doble imposición económica intersocietaria un 5 % de los dividendos o beneficios distribuidos en concepto de «gastos de gestión» de la participación, tanto en el método de exención (art. 21.10 LIS) como en el de imputación ordinaria (art. 32.4 LIS). Esta novedosa restricción, inédita hasta ahora en nuestro ordenamiento tributario, es de rabiosa actualidad y va a aplicarse por primera vez en la próxima e inminente autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio fiscal de 2021. Aun cuando tiene su amparo formal en el artículo 4.3 de la Directiva Matriz-Filial, plantea, en función de la concreta estructura corporativa, problemas jurídicos en un triple nivel normativo: ius comunitario, constitucional y convencional (CDI). Esta problemática tridimensional, se agrava sobremanera con la sincrónica transposición interna de la Directiva ATAD, por cuya agrietada regulación se filtra, como imprevisto efecto colateral, el espectro de una transparencia fiscal «sobrevenida».

■ **«Libertad o limitación de medios para probar la discapacidad en el IRPF»**

Isidoro Martín Dégano

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED (España)





Extracto

«En el impuesto sobre la renta de las personas físicas, la discapacidad debe probarse mediante una resolución administrativa que la reconoce, surtiendo efectos desde el momento en el que se solicitó. En el Auto de admisión del recurso de casación del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2022 se plantea si la discapacidad puede demostrarse mediante otros medios de prueba»

■ **«Precios de transferencia: un modelo de análisis de comparabilidad de operaciones crediticias a partir de bases de datos»**

✍ **Jesús Quintas Bermúdez**

Economista colegiado (REAF). Inspector Financiero y Tributario del Estado excedente) Profesor honorífico de la Universidad de Alcalá (España

Extracto

«El artículo presenta un modelo de Análisis de Comparabilidad de operaciones crediticias basado en:

- Comparables externos obtenidos de bases de datos comerciales.
- Relación directa entre tipos de interés y riesgo crediticio según *ratings*.
- Aplicación de la edición 2022 de «OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» (TPG).

A fin de facilitar la presentación y explicación del modelo, esto se realiza utilizando datos de información de un caso real que por suerte presenta muchas de las peculiaridades, encrucijadas, disponibilidad de información y datos, y aplicación de criterio experto (*judgement*) que han de afrontarse, así como la falta de claridad y aparentes criterios contradictorios que a veces presentan las TPG.

Supuesto que las bases indicadas inicialmente están firmemente establecidas, el modelo puede aplicarse utilizando una hoja de cálculo electrónico estándar, sin necesidad de acudir a complejas y sofisticadas técnicas, como se aprecia en el artículo. Las incómodas tareas de depuración de la selección de comparables, aplicación de factores de comparabilidad cualitativos y estimación del intervalo de valores más fiables se resuelven mediante técnicas complementarias como el criterio de aceptación-exclusión, segmentación y/o agregación de clases y categorías y graduación numérica de factores cualitativos inspiradas en el AHP.

El modelo realiza de manera ordenada y sistemática los pasos sucesivos de caracterización de la operación examinada y selección de posibles comparables, obteniendo una muestra según calificación crediticia. Finalmente, se establecen rangos de valores razonablemente más probables, alcanzando una conclusión fundada sobre la adecuación a Valor Normal de Mercado (VNM) del interés de la operación examinada»

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ **«La retribución de los socios y administradores como gasto deducible: línea interpretativa desde el principio de íntegra regularización»**

(Análisis de las SSTS de 6 de julio de 2022, rec. núm. 6278/2020, y 11 de julio de 2022, rec. núm. 7626/2020)

Isabel García-Ovies Sarandeses

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo. (España)

Extracto

«Las recientes sentencias de julio de 2022, referidas ambas a los mismos hechos y de idéntico contenido jurídico, abordan el carácter de la deducción de las remuneraciones percibidas por un socio mayoritario en el impuesto sobre sociedades. Desde unas consideraciones generales de carácter previo, tanto en relación con el concepto de «gasto deducible» en este impuesto como del concepto de «liberalidad», tan controvertidos ambos, se llega a la conclusión de que los gastos relativos a la retribución del socio no administrador son deducibles cuando observen las condiciones legalmente establecidas a efectos mercantiles y laborales, siempre que se acredite la correspondiente inscripción contable, se impute con arreglo a devengo y revista justificación documental. Por otra parte, y aunque no se haya planteado en este caso, considera la virtualidad que puede tener el principio de regularización íntegra para «homoge- neizar» el tratamiento fiscal en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, considerando que esta línea interpretativa «podría estar llamada a perfilar la solución de controversias futuras».

■ **«Imputación temporal de ingresos y gastos»**

(Análisis de las SSAN de 26 de enero de 2022, rec. núm. 485/2019, y de 4 de febrero de 2022, rec. núm. 322/2019)

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

«Las dos sentencias que se comentan abordan supuestos de imputación temporal de ingresos y gastos. La regla principal es el devengo. Junto a ella, la de inscripción contable del gasto, así como la de correlación de ingresos y gastos configuran el armazón de la imputación temporal.

Estas reglas, tradicionales del impuesto sobre sociedades, reafirmadas y sistematizadas por la Ley 43/1995 y continuadas por el texto refundido de 2004 (RDLeg. 4/2004), han recalado actualmente, con ligeras modificaciones, en la Ley 27/2014»

❖ TRIBUTACIÓN - Casos prácticos

■ **«Análisis práctico de la regularizaciónde bienes de inversión en el IVA»**

Antonio Longás Lafuente

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto



«La casuística que se produce como consecuencia de la regularización exigida en la normativa del IVA para los bienes de inversión definidos en el artículo 108 de la ley reguladora del impuesto requiere de un conocimiento teórico sobre las reglas que rigen el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Las distintas circunstancias que se pueden producir incrementa la complejidad en la aplicación de estas normas, por lo que el examen de las mismas a través de diversos supuestos prácticos ayuda a la comprensión de la ardua tarea que supone la casuística de este impuesto, distinguiendo tres grandes grupos: la regularización de bienes de inversión durante el periodo establecido en la ley; la entrega de estos bienes durante el citado periodo, y los supuestos de autoconsumo interno que dan lugar también a exigir la regularización correspondiente de las cuotas soportadas deducidas por bienes de inversión»

❖ CONTABILIDAD. Estudios

■ **«Propuestas para mejorar el estado de información no financiera»**

✍ Miguel Ángel Villacorta Hernández

Profesor de la Universidad Complutense de Madrid (España)

Extracto

«Cuando en 2018, el legislador estableció la obligación de elaborar el estado de información no financiera (EINF), revolucionó la forma de estructurar los contenidos del Informe Anual. Nuestra investigación tiene como objetivo identificar el modo de exponer la información no financiera en los grupos cotizados españoles, para proponer mejoras en la presentación. La principal conclusión es que hay que conceder mayor valor a la sostenibilidad dentro de la organización, no solo en la emisión del EINF, sino también en el diseño organizativo»

■ **«Reflotando empresas en un escenario de insolvencia generalizada»**

✍ Manuel Rico Llopis. Doctor en Dirección de Empresas. (España).

Francisco Puig Blanco (autor de contacto). Catedrático de Organización de Empresas. Universitat de València (España)

Extracto

«En periodos de crisis económica es habitual que las empresas se acojan al concurso de acreedores para superar una situación de declive e insolvencia. En el presente trabajo se evalúa la efectividad de las acciones estratégicas de recuperación en el contexto de crisis empresarial de mayor gravedad, como es la situación del concurso de acreedores. A tal fin, se ha efectuado un análisis longitudinal sobre una muestra de 868 empresas españolas declaradas en concurso de acreedores en el periodo 2004-2017. Los resultados revelan que incrementar las ventas contribuye de forma positiva a superar el proceso concursal de forma exitosa, esto es, sobreviviendo y mejorando la rentabilidad, mientras que efectuar inversiones en activo no muestra efectos significativos en el incremento de probabilidad de supervivencia y éxito. Las empresas exitosas adicionalmente adoptaron acciones de recortes de costes y activos con las que pudieron obtener los recursos necesarios para impulsar su negocio incluso durante el concurso de acreedores. Estos hallazgos sugieren que las empresas en situación de

concurso de acreedores deberían adoptar estrategias de recuperación focalizadas en sus ventas, para lo cual será necesario que previamente hayan adoptado acciones de reducción de activos improductivos y gastos superfluos, que proporcionen la base para la posterior recuperación»

❖ CONTABILIDAD. Análisis doctrinal

■ **«Sobre la contabilización de una aportación no dineraria como pago de un divi dendo pasivo»**

**(**Análisis de la consulta 2 del BOICAC 129, de abril de 2022**)**

✍ Anna Ayats Vilanova

Profesora del CEF.- UDIMA (España)

Extracto:

«La contabilización desde el punto de vista del socio de aportaciones no dinerarias pendientes, su valoración y baja del bien en la fecha que realice el desembolso»

B) REVISTA MENSUAL NÚM. 476. NOVIEMBRE,2022

❖ TRIBUTACIÓN - Estudios

■ «**El gravamen de rentas derivadas de un delito: análisis crítico**»

✍ Eduardo Fernández Caramazana

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

«En los años 90 del pasado siglo se planteó la discusión de si se cometería un delito contra la Hacienda Pública en caso de que no se declararan los beneficios obtenidos de la comisión de un delito previo. Jurisprudencialmente, la cuestión fue resuelta a través de dos sentencias del Tribunal Supremo, correspondientes a los casos Roldán y Urralburu. Por su parte, la doctrina quedó dividida, pues hubo autores que se posicionaron a favor de esa posibilidad, otros se opusieron e, incluso, un tercer grupo adoptó posiciones intermedias –es posible el gravamen, pero solo en ciertos supuestos o mientras no concurran ciertos hechos–, si bien ninguno de ellos está conforme con la posición jurisprudencial. El presente trabajo repasa los argumentos utilizados por las distintas posturas de la doctrina y los criterios sentados por dichas sentencias, para efectuar un análisis crítico que explique cuál es la única posición que se considera conforme al ordenamiento jurídico, si bien se anticipa que no se considera que ninguna de las posturas haya realizado un examen completo de la cuestión»

■ «**El Programa Europeo de Cumplimiento Cooperativo para Grandes Empresas Multinacionales (ETACA)»**

✍ José Manuel Calderón Carrero (autor de contacto)

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña (España)



Alberto Quintas Seara

Profesor Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña (España)

■ «**Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (I)**»

José Ramón Aparicio de Lázaro

Letrado del Área Contencioso-Administrativo del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo. Funcionario de carrera de la Comunidad de Madrid.Doctorando en Derecho y Economía-CEINDO (España)

Extracto

«En este trabajo se examina, desde un enfoque jurisprudencial, las cuestiones más relevantes en materia de derivación de responsabilidad tributaria solidaria, por ser uno de los instrumentos más empelados últimamente por la Administración tributaria con la finalidad última de asegurarse el cobro efectivo de las deudas tributarias, declarando responsables del pago de tales deudas a un tercero ajeno a la relación jurídico-tributaria que originó la deuda principal.

Al tal fin, se analizan las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en esta materia, ya que la normativa reguladora resulta extraña y poco precisa. Este trabajo se compone de dos partes. En la primera se hace referencia al marco normativo aplicable, incluyendo una serie de consideraciones generales. Además, se examina un conjunto de cuestiones relativas al procedimiento de declaración de responsabilidad solidaria y se analiza el alcance y extensión de la responsabilidad solidaria, mediante la exégesis de los apartados 1 y 2 del artículo 42 de la Ley General Tributaria»

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ **«La ampliación del alcance del procedimiento de comprobación limitada debe acordarse antes (no contemporánea o posteriormente) del trámite de alegaciones que se abre con la propuesta de liquidación»**

**(**Análisis de la STS de 3 de mayo de 2022, rec. núm. 5101/2020)

Alfonso Sanz Clavijo. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cádiz (España)

Extracto

«Con su Sentencia de 3 de mayo de 2022, el Tribunal Supremo (TS) fija doctrina en cuanto al plazo para acordar la ampliación del alcance de un procedimiento de comprobación limitada.

Concretamente, el Alto Tribunal va a sentar que tal ampliación debe decretarse de forma previa, no simultánea o posteriormente, a la comunicación de la propuesta de liquidación al obligado tributario para el trámite de alegaciones a esta (art. 138.2 Ley General Tributaria –LGT–).

Para alcanzar tal posición, el TS se fundamenta, por una parte, en una exégesis gramatical del precepto reglamentario (art. 164.1 LGT) que legitima la ampliación o

reducción del alcance y, por otra, en una interpretación de tal disposición desde la perspectiva del derecho de defensa que se ejercita en el referido trámite de alegaciones.

Acorde con lo anterior, el Alto Tribunal concluye igualmente que la infracción de tal doctrina comporta la anulabilidad de la resolución del procedimiento de comprobación limitada en que se acuerde una ampliación más allá de tal plazo.

Finalmente, es de destacar también como el TS, sin llegar a fijar doctrina al respecto, sí que llega a insinuar que el artículo 164.1 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria incurre en exceso al permitir las ampliaciones de alcance sin respaldo en los preceptos que la LGT dedica al procedimiento de comprobación limitada.

■ **«Aspectos contables y fiscales de las provisiones»**

**(**Análisis de la SAN de 22 de junio de 2022, rec. núm. 280/2019)

✍ Eduardo Sanz Gadea

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

«La sentencia de referencia aborda dos cuestiones, a saber, la relativa a la deducción de una partida relacionada con un compromiso contractual, realizado en el contexto de un cambio de actividad, y la concerniente a la aptitud de unas acciones a los efectos de la deducción por reinversión. En la presente colaboración solamente se examina la primera, por cuanto la segunda ha perdido relevancia al no haber sido recogida tal deducción por la Ley 27/2014, la cual ha reproducido, básicamente, la regulación de las provisiones establecida en el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS)»

■ **«Simulación relativa»**

(Análisis de la STSJ del País Vasco de 25 de enero de 2022, rec. núm.343/2020)

✍ José Pedreira Menéndez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo (España)

Extracto

«La sentencia comentada aborda la posible existencia de simulación en una sociedad que presta servicios de asesoramiento inmobiliario a terceros a través de sus socias profesionales que, anteriormente, prestaban dicho servicio como personas físicas.

A juicio del tribunal el hecho de que la sociedad lleve a cabo su actividad con el único concurso de sus socias no representa una simulación, no es una estructura creada con el único fin de pagar menos impuestos. No queda acreditado cuál es la norma que se pretende eludir a través de formas jurídicas insólitas, artificiales y desproporcionadas que sirvan de norma de cobertura para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario. Realmente se está ante una legítima economía de opción»

❖ CONTABILIDAD. Estudios



■ **«Algunas reflexiones sobre la contabilidad de los criptoactivos»**

Isidoro Guzmán Raja (autor de contacto)

Profesor titular de Universidad. Departamento de Economía, Contabilidad y Finanzas. Universidad Politécnica de Cartagena (España)

Manuela Guzmán Raja Doctora en Administración y Dirección de Empresas. Universidad Politécnica de Cartagena (España)

Extracto

«El objetivo principal de este estudio es abordar el registro contable de los nuevos elementos patrimoniales surgidos en la última década, y conocidos genéricamente como «activos digitales» o «criptoactivos» por tener como características esenciales las de carecer de sustancia material y estar encriptados, es decir, su información se genera mediante el uso de algoritmos y claves, de forma que únicamente pueden descifrarla aquellos a quienes está destinada, por lo que también se les conoce como «activos criptográficos».

Los criptoactivos se encuentran soportados en la tecnología Distributed Ledger Technology (DLT), también conocida como «cadena de bloques» o *blockchain*, que se asimila a un libro mayor compartido e inalterable, que contiene el registro de transacciones realizadas y el seguimiento de los activos en la red.

Ante la actual carencia de pautas normativas en materia contable para el reconocimiento de esta nueva tipología de activos en los estados financieros de las entidades, en el trabajo se propone una catalogación de los mismos de acuerdo a su naturaleza intrínseca, a partir de la cual se formula una propuesta para su registro contable según la actual normativa internacional y nacional, planteándose además su posible modulación con base en las características de cada critptoactivo, al tiempo de demandarse la publicación de nueva normativa reguladora para su adecuada contabilización»

■ **«Variables que influyen en el grado de afectación de la actual pandemia en las pymes españolas. Especial referencia al sector servicios madrileño»**

Cristina Pérez-Espés. Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid (España)
Patricia Víctor-Ponce. Profesora de la Universidad a Distancia de Madrid (España)
Domi Romero Fúnez. Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid (España)
Mercedes Cervera Oliver. Profesora de la Universidad Autónoma de Madrid (España)

Extracto

«La pandemia ocasionada por la COVID-19 ha afectado especialmente a las pequeñas y medianas empresas (pymes). Dado que estas son el motor de la economía española, resulta relevante analizar qué variables influyen en el grado de intensidad en que les ha afectado la actual pandemia. Para realizar este estudio se diseñó un cuestionario que fue cumplimentado por 268 pymes españolas. Este trabajo presenta los principales resultados obtenidos de la investigación efectuada a través de la técnica del análisis de la varianza (ANOVA). Entre ellos, cabe destacar que los factores que han incidido en el grado de impacto de la actual pandemia en las pymes españolas han sido: la edad del gerente, la no coincidencia en la misma persona de las figuras de gestor y propietario, su

carácter familiar, la introducción de innovaciones organizativas, la solicitud de financiación ajena, variaciones en su nivel de endeudamiento, sus recursos líquidos y su actividad de explotación. Estos resultados aportan una contribución inicial en el análisis de los referidos factores, que como consecuencia de ciertas limitaciones no pueden generalizarse»

❖ CONTABILIDAD. Análisis doctrinal

■ «**Resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores**»

(Análisis de la consulta 3 del BOICAC 130, de junio de 2022)

Miguel Ángel Gálvez Linares
Profesor del CEF - (España)

Extracto

«Tratamiento contable de una resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores después de un litigio con la Hacienda Pública»

❖ CONTABILIDAD. Casos prácticos

■ **«Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el cuerpo Técnico de Hacienda (turno libre)»**

Anna Ayats Vilanova. María Pilar García Giménez.
Profesoras del CEF.- (España)

(Segundo ejercicio de las pruebas selectivas para el ingreso, por el sistema de turno libre, al Cuerpo Técnico de Hacienda, convocadas por la Resolución de 3 de junio de 2021 [BOE 9 de junio])

Sumario

**Caso 1. Contabilidad de sociedades.** La aplicación del resultado del ejercicio, dividendos pasivos y socios morosos, operación simultánea de reducción de capital por pérdidas y ampliación liberada y una emisión de acciones privilegiadas.

**Caso 2. Contabilidad financiera y matemática financiera.** Contabilizar la compra de unos terrenos que se edifican, posteriormente hay trabajos de mejor aprovechamiento del espacio y reparaciones, luego realiza una operación de permuta del edificio a cambio de otro edificio y bonos que se clasifican en la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto. Hay cálculos financieros para determinar el valor razonable de los bonos, registrar el devengo de los intereses por la TIR y efectuar el ajuste a valor razonable.

**Caso 3. Contabilidad financiera.** Operaciones de compraventa de distintas materias primas en moneda extranjera y calcular las existencias finales por el método FIFO.

**Caso 4. Contabilidad financiera.** Incluye varios apartados: compraventa de acciones cotizadas, contabilización de dividendos, contingencias fiscales en el impuesto



sobre sociedades, gastos de personal con retribuciones en especie y la compra de una máquina subvencionada con deterioros de valor.

**Caso 5. Contabilidad financiera.** Determinar la deuda tributaria y contabilizar el impuesto sobre sociedades de una empresa que aplica el régimen fiscal especial de reducida dimensión con ajustes fiscales de aceleración de amortizaciones, *leasing* financiero, provisiones, operaciones a plazos, gastos de ampliación de capital y bases imponibles negativas. Además de tener que confeccionar el modelo de conciliación entre el resultado contable y fiscal.

## 👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

### A) Entradas octubre,2022

1. **«Una sentencia previsible: la STJUE Comisión/España de 28 de junio de 2022. (Se gunda parte). Eventuales efectos en el orden interno» (04.10.2022)**

✍ Joaquín Huelin Martínez de Velasco, Alfonso del Castillo Bonet, Vanessa Castelló Jordà

Introducción

«Ya es bien conocida la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de junio de 2022, *Comisión/España* (C-278/20, EU:C:2022:503), sobre el ajuste al Derecho de la Unión de la legislación española relativa a la responsabilidad del Estado legislador por los daños causados a los ciudadanos como consecuencia de la aprobación y aplicación de disposiciones legislativas internas contrarias a dicho ordenamiento jurídico.

El Tribunal de Justicia ha declarado en dicha sentencia que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de efectividad del Derecho de la Unión al adoptar y mantener en vigor los artículos 32 (apartados 3 a 6) y 34 (apartado 1, segundo párrafo) de la Ley 40/2015 y el artículo 67 (apartado 1, tercer párrafo) de la Ley 39/2015, en la medida en que condicionan la reparación del daño al cumplimiento, entre otros, de los siguientes requisitos y condiciones :[…]»

2. **«La impugnación de actos firmes dictados en relación con el modelo 720 de declaración de bienes en el extranjero**» (06.10.2022)

✍ Antón Beiras Cal. Economista. Auditor. Abogado Tributarista

Introducción

«El pasado mes de julio se dictaron tres importantes sentencias en la sección segunda de Sala III del Tribunal Supremo. Las dos primeras, del 4 y del 6 de julio, anulan las sanciones impuestas al amparo de la normativa reguladora del modelo 720. La tercera, del 12 de julio, anula la liquidación del incremento patrimonial (supuestamente imprescriptible) en el IRPF, consecuencia de una declaración tardía del referido modelo.

Lo importante no es el contenido del fallo estimatorio de los recursos de casación, más que previsible tras el fallo de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión

Europea (Sala primera) de 27 de enero de 2022, pronunciado en el asunto C-788/19, que tuvo por objeto el recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 23 de octubre de 2019, promovido por la Comisión Europea, contra el Reino de España. De hecho los tres recursos de casación estuvieron suspendidos en su tramitación a la espera de que recayera sentencia en aquel otro recurso ante el TJUE» […]

3. **«El derecho existe: decisiones empresariales y Fiscalidad»** (11.10.2022)

✍ Antonio Durán-Sindreu Buxadé. Doctor en Derecho, Profesor de la UPF

Introducción:

«En no pocas ocasiones, los fundamentos que la Administración Tributaria utiliza para calificar los hechos, actos, o negocios, se basan en juicios de valor sobre la *"razonabilidad"* o *"lógica"* económica de la operación de que se trate.

Desde esta perspectiva, si la operación realizada reporta una ventaja o ahorro fiscal al contribuyente con relación a otro negocio de resultado equivalente, se concluye que lo *"razonable"* era optar por la decisión más *"cara"* para el contribuyente. Se habla, entonces, de utilización de un negocio *"impropio"* y/o de *"artificiosidad"*.

Sea como fuere, esto significa cuestionar las decisiones empresariales.

Sin embargo, la calificación jurídica consiste en averiguar qué negocio en concreto se ha realizado. Según cuál sea la conclusión, la vía de regularización será la prevista en los arts. 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria.

Lo relevante no son, pues, los motivos, sino la correspondencia entre el negocio realizado y el resultado obtenido»

4. **«¿Se puede cambiar el sentido del fallo con ocasión del remedio de complemento de sentencias?»** (18.10.2022)

✍ Francisco R. Serantes Peña. Abogado Tributarista

Introducción

«Hace ya unos cuantos años un compañero y amigo me comentó que el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana había dictado una sentencia en la que durante todas sus páginas se venía dando la razón al demandante o recurrente y terminaba concluyendo los fundamentos indicando que en conclusión procedía a anular la sanción recurrida. Sin embargo, al llegar al fallo desestimaba el recurso. Comentaba amargamente que interpuso la pertinente aclaración de sentencia y la Sala le devolvió un auto con un lacónico "no hay nada que aclarar" y con una breve referencia a la intangibilidad de las sentencias. Era otra época. Estaba en vigor la Ley de Enjuiciamiento Civil de 1881. En aquel entonces el principio de invariabilidad de las sentencias era dogma de fe. Errores aunque fueran tan burdos como el comentado no podían ser subsanados, no podían ser corregidos de ningún modo» […]

**5. «Tropezando en la misma piedra. La declaración de inconstitucionalidad del IIVNU y su repercusión en la impugnación de liquidaciones por el responsable subsidiario. STS 1103/2022, 27 de julio»** (20.10.2022)



María Ángeles García Frías. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional

Introducción:

«Me prometí a mí misma no volver a escribir sobre el IIVTNU. Supongo que esa saturación que me invade la comparte quien no haya tenido la paciencia de empezar a leer mi entrada de hoy en el blog, después de haber visto cuál era su título. Como no tengo remedio, he vuelto a caer en la tentación, a tropezar en la misma piedra. Y aquí estoy escribiendo una vez más sobre otro episodio más del culebrón de la plusvalía.

Lo hago al hilo de una reciente sentencia que ha logrado llamar mi atención. Parece pues que no está todo dicho, que todavía quedan aspectos con alguna enjundia que aclarar. Así debe de ser cuando el Tribunal Supremo ha considerado que el problema que le fue planteado tenía interés casacional objetivo para la formación de doctrina, algo que no es fácil de conseguir, a la luz de las estadísticas sobre inadmisiones del Alto Tribunal.

Veamos pues sobre qué ha versado la STS 1103/2022, 27 de julio (ECLI:ES:TS:2022:3188)» […]

6. **«El "Impuesto de Solidaridad" y sus consecuencias»** (25.10.2022)

Carlos Romero Plaza. Abogado Tributarista.

Introducción

«El mes pasado apareció en nuestros televisores el anuncio de que iba a irrumpir en España un Impuesto de Solidaridad a las Grandes Fortunas. Hablamos de algo que en teoría nacerá para ser temporal y que seguramente los tribunales acabarán expulsando del ordenamiento jurídico. Pero mientras tanto hará daño, de diversas formas y un poquito a todos, pero hará daño.

Hace unos días, un amigo que estaba de paso por Londres me envió una entrevista de Martin Varsavsky, también un montón de artículos más en el mismo sentido. Muchas personas se plantean salir de España. Y mi amigo también, quizá por la perspectiva que le dio la distancia. Digamos que se llama Antonio y es español» […]

**B) Entradas noviembre,2022**

1. «**La tributación de la extinción de condominio por ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF»** (01.11.2022)

Pablo G. Vázquez. Abogado Tributarista

Comentario de urgencia a la STS 10 Octubre 2022

Introducción

«Siempre me llamó la atención la liturgia mexicana de El Día de los Muertos. Una cadavérica fiesta muy impactante a nivel visual en la que, como cada 1 de noviembre, se celebra la No Ausencia de los seres queridos desaparecidos, en la creencia de que las almas de éstos regresan a sus familias para nutrirse del alimento y calor hogareño, siendo recibidas y agasajadas para la ocasión con toda una parafernalia tremenda.

Se podría decir que, desde la óptica de la antropología, su singularidad recae precisamente en el culto a las presencias vivas, para mantener digno el recuerdo (en lugar de rememorar a los muertos).

Pues bien, la reciente decisión del Tribunal Supremo de hacer tributar en renta a la inmensa mayoría de extinciones de condominio es la certificación plena de que nuestro alto tribunal se ha abonado permanentemente a dicha celebración, puesto que ha revivido de manera definitiva una doctrina cuya ausencia estaba más que resguardada» […]

2. «**Las consultas tributarias y sus efectos a terceros»** (03.11.2022)

✍ Ernesto Eseverri Martínez. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Introducción

«Se afirma, que los pintores renacentistas pintaban a sus personajes con seis dedos para expresar que poseían un sexto sentido que ampliaba su capacidad sensorial más allá de los cinco que empleamos en la percepción de estímulos internos y externos. ¿Sucederá esto con las respuestas a consultas vinculantes y la proyección de sus criterios sobre terceros?

Debo comenzar recordando que el efecto vinculante de la contestación a las consultas tributarias queda referido legalmente a los órganos de la Administración tributaria en su relación con el consultante (art. 89 LGT), y que éste puede seguir el criterio administrativo o ignorarlo al formular la declaración tributaria. Asimismo, recordar, que la contestación a la consulta al tener naturaleza informativa, es irrecurrible, sin perjuicio de poder cuestionar el criterio en ella sustentado con ocasión del recurso formulado frente al acto de liquidación administrativa que haya seguido el parecer mantenido en la contestación a la consulta» […]

3. «**Impuestos sobre el patrimonio neto, competencias financieras de las comunidades autónomas y otras cuestiones innombrables**» (08.11.2022)

✍ Manuel Lucas Durán. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá

Introducción

«Hace varias semanas se supo que el Ministerio de Hacienda estaba diseñando un nuevo impuesto sobre el patrimonio, el cual estaría dirigido a las grandes fortunas, siendo así que las principales características que se han conocido del nuevo tributo son las siguientes: (i) carácter temporal (se cobraría únicamente por dos años); (ii) deducilidad en su cuota de lo abonado por el actual impuesto sobre el patrimonio (IP); (iii) el gravamen se impondría sólo sobre patrimonios netos de más de 3 millones de euros; y (iv) los tipos de gravamen serían progresivos y similares a los que fija la tarifa estatal del actual IP (1,7% para el tramo que va desde los 3 a los 5 millones de euros, el2,1% para el tramo que media entre los 5 y 10 millones de euros, y un tipo del 3,5% a partir de los 10 millones de euros).

Sin entrar en valoraciones sobre la oportunidad de crear un impuesto sobre el patrimonio en escenarios con elevada inflación y en un ámbito cada vez más



internacional en el que podrían provocarse fugas de personas acaudaladas a otras latitudes (o evitar el establecimiento en nuestro país de grandes patrimonios), lo cierto es que el nuevo tributo pretende salir al paso de las bonificaciones aprobadas o anunciadas por algunas Comunidades Autónomas (CCAA) como Madrid, Andalucía y Galicia, que reducen a sus residentes el IP a la mitad o bien lo bonifican o al 100%» […]

4. «**Automutilación casacional "in limine**» (10.11.2022)

María Teresa González Martínez. Abogada y Asesora Fiscal

Introducción

«En los últimos tiempos venimos asistiendo a una auténtica ablación del recurso de casación *in limine litis,* impidiéndole cumplir la función a la que sirve: ser el instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del derecho. Y este mal sistémico no viene provocado por un proceso evidente de "certiorización" de nuestro sistema casacional, en el sentido de que la admisión ha pasado a ser una decisión discrecional del Tribunal - con el único límite de la proscripción de la arbitrariedad y la evitación de los errores materiales - fundamentada en la concurrencia de interés casacional objetivo, de manera tal que será en última instancia la Sección de Admisión quien, según su propio criterio, seleccionará los asuntos que objetivamente deban dar lugar a una sentencia. No es esta una afección de la actual casación, sino una realidad cuya simiente la encontramos en la profunda insatisfacción de la vieja casación para cumplir su misión, tanto desde el punto de vista del *ius litigatoris* como del *ius constitucionis*» […]

5. **«La caducidad importa»** (15.11.2022)

Laura Campanon Galiana. Abogada y asesora Fiscal

Introducción

«Desde hace tiempo es común encontrar en los Acuerdos de Liquidación dictados por la Administración Tributaria, en procedimientos de comprobación limitada, el número de días de "*interrupción justificada y/o dilaciones no imputables a la Administración Tributaria*."

Pues bien, estos días a los que se suele referir la Administración para justificar el plazo de resolución del expediente -y en ocasiones ampliar el plazo de 6 meses- no siempre deben tenerse en cuenta.

Este es el caso que hemos tenido ocasión de comprobar y de reclamar ante el Tribunal Económico Administrativo de la Comunidad Valenciana.

Nos encontrábamos ante un supuesto de comprobación limitada en el que se había excedido el plazo de 6 meses para su resolución, *ex. art*. 104.1 de nuestra Ley General Tributaria. La Administración, para justificar la extensión del plazo máximo de duración de sus actuaciones había computado como retrasos en la notificación por causa no imputable a la Administración, el número de días transcurridos entre la puesta a disposición en el buzón electrónico del contribuyente de determinados requerimientos de información y la fecha en la que el contribuyente había accedido a dichas notificaciones» […]

6. **«Anomalías de la responsabilidad tributaria»** (17.11.2022)

César García Novoa. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela.

Introducción

> «El término *epidemia*, de tan desgraciada actualidad, hace referencia a una rápida propagación de una enfermedad. Permitiéndonos la licencia de utilizar el vocablo en sentido metafórico, podríamos decir que las derivaciones de responsabilidad tributaria se están multiplicando en términos casi epidémicos. Según la Memoria de la Agencia Tributaria de 2020, las derivaciones pasaron de 23.552 actuaciones en 2019 a 26.746 en 2020, lo que supuso un incremento de un 13,6 %. Y en el período de 2018 a 2019 el aumento fue, a su vez, del 119,3 %, pasando de 10.741 a 23.552.
>
> No pretendemos ahondar en las razones últimas que pueden llegar a explicar esta proliferación de derivaciones de responsabilidad. Ni tampoco poner el foco en aspectos criticables de la actuación de la Agencia Tributaria cuando se dirige al responsable para exigirle cuota y sanción. Por el contrario, creemos que es necesario reflexionar sobre el régimen jurídico positivo de la responsabilidad. […]

7. «**Reflexiones en el XXV Aniversario del Consejo para la Defensa del Contribuyente**» (22.11.2022)

Francisco Adame Martínez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

Presentación

> «Se han cumplido 25 años de la puesta en marcha en España del Consejo para la Defensa del Contribuyente y para conmemorar esta efeméride se celebró el pasado Martes 15 de noviembre un interesantísimo Seminario en el Instituto de Estudios Fiscales en el que tuvimos la ocasión de disfrutar de magníficas ponencias sobre temas de máximo interés y actualidad. En otra ocasión me ocuparé de los temas allí tratados porque en la entrada de hoy me gustaría referirme a la labor que viene haciendo el Consejo» […]

8. «**La insoportable imprescriptibilidad de la potestad administrativa de comprobación tributaria**» (29.11.2022)

Joaquín Huelin Martínez de Velasco. Antiguo magistrado del Tribunal Supremo.

Introducción

> «Un *déjà vu*, pero si la jurisprudencia se revela obstinada, al comentarista no le queda más que mostrarte insistente.
>
> El 5 de febrero de 2015, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo pronunció, para resolver el recurso de casación 4075/2013, una sentencia (ES:TS:2015:861) que en aquel momento resultó "sorprendente". Al menos para quien suscribe estas líneas, hasta el punto de que se vio obligado a formular un enérgico voto particular discrepante



En dicha resolución, el Tribunal Supremo afirmó con rotundidad que la "potestad de comprobación" que la Ley General Tributaria (LGT) atribuye a la Administración e imprescriptible (FD 4º). Y, arrancando de esta premisa, admitió que, con ocasión de regularizar la situación tributaria de los contribuyentes correspondiente a ejercicios respecto de los que la potestad (derecho en la terminología de la LGT) para fijar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación no estuviere aún prescrita, le cabe a la Administración comprobar y calificar negocios u operaciones realizados en periodos para los que esa potestad ya se hubiese extinguido por prescripción. En el caso particular enjuiciado llegó al desenlace de que era posible declarar en fraude de ley (*conflicto en aplicación de la norma tributaria*, en los términos de la LGT de 2003) una operación realizada en un ejercicio prescrito si fruto de dicha operación se producen efectos en ejercicios no prescritos. Y, como colofón, a modo de justificación (más bien ética que jurídica) de la decisión terminó afirmando que «*lo que se pretende es evitar que no se pueda actuar frente a la ilegalidad porque en un ejercicio prescrito la Administración no actuó frente a ella*».

Califico esta sentencia de "sorprendente" porque pilló desprevenida a la comunidad jurídica. En efecto, escasos siete meses antes, el día 4 de julio de 2014 (recurso de casación 581/2012), la propia Sala, con una formación integrada por magistrados que después constituirían la que pronunció la sentencia de 5 de febrero de 2015, por unanimidad y siendo ponente el mismo magistrado, había dictado sentencia (ES:TS:2014:2890) rechazando con igual rotundidad la tesis defendida por el abogado del Estado de que, con ocasión de liquidar ejercicios no prescritos, la Administración pudiese comprobar, analizar y recalificar operaciones realizadas en ejercicios prescritos, porque «permitiría reabrir en cualquier momento, de manera indirecta y sin limitación temporal alguna, la comprobación de operaciones realizadas en ejercicios prescritos -y cuyos datos y magnitudes han adquirido firmeza- para alterar su régimen tributario, al margen del más elemental principio de seguridad jurídica y en abierta contradicción con el instituto de la prescripción y de sus efectos propios» (FD 5º)« […]

## 👉 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España

A) Número 271 – Octubre, 2022

TEMAS FISCALES

■ «**En torno a las notificaciones tributarias. análisis jurisprudencial**»

✍ Antonio Martínez Lafuente. Abogado del Estado. Doctor en Derecho.

Introducción

«1.- Las notificaciones y en particular las tributarias han sido objeto de numerosos pronunciamientos de la Jurisprudencia y han despertado por ello el interés de la doctrina;1 el punto de partida es su significación y consecuencias entendiendo por tales la puesta en conocimiento del obligado tributario la motivación a que se refiere el artículo 102.2.c) de la Ley 58/2033, de 17 de Diciembre, General Tributaria, así como el cómputo del inicio de los plazos para formular alegaciones e interposición de recursos o reclamaciones2; esto lo que revela es la gran importancia de la temática

que va a analizarse, sin desconocer como ha recordado el Tribunal Supremo en Sentencia de 25 de Marzo de 2021:[…]

Resulta, pues, difícil juzgar en abstracto toda la casuística que la eficacia de las notificaciones puede producir, resultando, en consecuencia, muy complicado establecer una doctrina general. En efecto, el casuismo es, realmente, inagotable y exige estar al material probatorio del que se dispone en cada caso y a las declaraciones que -como hechos que no pueden controvertirse en casación- hayan efectuado los órganos de instancia» […]

B) Número 272 - Noviembre, 2022

TEMAS FISCALES

■ **«Nueva interpretación de la DGT sobre la consolidación del dominio en el IIVTNU»**

José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente). Letrado del Tribunal Constitucional

1. Planteamiento:

«El IIVTNU recae sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana que se pone de manifiesto, no solo con la transmisión de su propiedad, sino también cuando se constituye o transmite, inter vivos o mortis causa, un derecho real de goce (art. 104.1 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales –TRLRHL1 –). A estos efectos, el art. 107.2.b) TRLRHL dispone que el valor de la nuda propiedad y el usufructo se calcularán aplicando las reglas del ITPAJD, recogidas en el art. 10.2.a) del texto refundido de dicho impuesto2 . Por tanto, cuando se constituye o transmite el usufructo, se debe tributar en el IIVTNU, siendo la base imponible el porcentaje del valor del terreno que corresponda al derecho de usufructo, según las reglas del ITPAJD3.

Asimismo, cuando se transmite la nuda propiedad reservándose el transmitente el usufructo ("retención"), el IIVTNU solo se devenga respecto de aquélla (se ha interpretado que esta tributación se produce incluso aunque el transmitente retenga el poder de disposición4), pero no por el usufructo. La contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) núm. V1851-16, de 27 de abril, lo expresa así: "por la retención del derecho del usufructo no se produce la sujeción al IIVTNU, puesto que dicho derecho no es objeto de transmisión a otra persona, sino que el mismo permanece en la persona titular originaria (que se desprende de una serie de facultades dominicales, la nuda propiedad, pero que retiene y se reserva las propias del goce o disfrute del bien). Esta reserva del usufructo no es una verdadera constitución de dicho derecho, sino una simple reserva o deducción, puesto que quien sigue manteniendo el uso y disfrute sobre el bien, nada ha adquirido, porque no se puede adquirir lo que ya se tiene". Igual sucede en otros tributos concernidos, como el ITPAJD (si la transmisión es onerosa), el ISD (si es gratuita) y en el IRPF por la posible ganancia patrimonial derivada de la enajenación de la nuda propiedad. En ninguno de los anteriores se produce el respectivo hecho imponible respecto del



usufructo creado por retención, puesto que las facultades de este ya las tenía el transmitente, solo que como parte integrante del derecho de propiedad.

En cambio, se ha discutido si la posterior consolidación del dominio en el nudo propietario por la extinción del usufructo se incluye dentro del hecho imponible del IIVTNU. Es decir, si cuando el nudo propietario recibe las facultades del usufructo que antes estaban desgajadas debe tributar por el IIVTNU. La solución que se adopte depende de si interpretamos que dicha extinción produce una transmisión del usufructo o no. A su vez, podría diferenciarse según que el usufructo se consolide en la misma persona que lo constituyó y que ha mantenido la nuda propiedad durante la vigencia del derecho limitado o si se consolida en otra persona distinta. En el presente comentario damos cuenta del reciente cambio interpretativo de la DGT sobre la tributación en el IIVTNU de esta consolidación del dominio» […]

👉 **CRONICA TRIBUTARIA. Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales) Número.** 185 - 4/2022

EDITORIAL: Cristina García–Herrera y Saturnina Moreno González

«El número 185, cuarto de 2022, de la revista *Crónica Tributaria–Nueva Época* contiene siete artículos científicos y dos recensiones bibliográficas. Los trabajos científicos abordan diferentes temáticas en las que subyacen algunos de los desafíos, presentes y futuros, más relevantes para nuestro sistema tributario, como los efectos de la guerra en Ucrania y la crisis económica y energética (con la consiguiente presión inflacionista) sobre las principales figuras impositivas de nuestro sistema, los efectos de la digitaliza- ción y las tecnologías disruptivas sobre las categorías jurídico–tributarias, la necesidad de progresar en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y, en especial, en los instrumentos de cumplimiento cooperativo y distintas cuestiones relacionadas con la reforma de la revisión en vía administrativa de los actos y resoluciones tributarios.

El primer trabajo, a cargo de Raquel Álamo Cerrillo (Universidad de Castilla–La Mancha) tiene por objeto el análisis de la incidencia de la **inflación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sus efectos sobre la renta disponible de las familias**. La autora analiza, en primer lugar, las consecuencias del crecimiento generalizado de los precios sobre los impuestos, en especial el IRPF, tanto en la determinación de la renta, como en los principales elementos del tributo, tarifas y deducciones, además del efecto derivado del desfase temporal entre el devengo de la deuda tributaria y su pago, aliviado éste último mediante el mecanismo de retenciones. Este fenómeno económico (conocido como rémora fiscal o progresividad en frío) disminuye el poder adquisitivo (renta real) de los contribuyentes, pero no su carga fiscal, que será más elevada. Ese análisis permite identificar como distorsiones más relevantes en el proceso de liquidación del Impuesto las que afectan a la determinación de la base imponible, la progresividad de la tarifa y al conjunto de desgravaciones y exenciones aplicables. Seguidamente, atendiendo al carácter personal y subjetivo del IRPF, se examinan los efectos de la inflación sobre su adecuación a las circunstancias personales y familiares (mínimo personal y familiar), la progresividad de la tarifa y las deducciones por maternidad e incremento adicional por gastos de custodia, así como la deducción por familia numerosa o por personas con discapacidad a cargo. El estudio concluye que, ante unos niveles de inflación tan elevados, podría ser adecuado que determinados elementos que integran el

IRPF sean modificados y actualizados a la nueva situación, de forma que los contribuyentes, especialmente aquellos más vulnerables, no se vean doblemente perjudicados. La adaptación del impuesto podría llevarse a cabo de distintas formas, ya sea realizando una reforma íntegra del mismo, modificando únicamente algunos de sus elementos, o reduciendo la progresividad en frío que el mismo presenta. En cada una de ellas se identifican elementos positivos y negativos.

El segundo estudio, firmado por Ignasi Belda Reig (Universitat Internacional de Catalunya) ofrece argumentaciones en contra de la imposición a la robótica. El trabajo desgrana, en primer lugar, las principales razones esgrimidas por un sector de la doctrina especializada (nacional e internacional) en defensa de los gravámenes a la robótica y rebate, a continuación, algunos de los puntos principales de esa posición, exponiendo, además, las dificultades jurídicas, conceptuales, económicas, sociales y técnicas que tendría que afrontar una legislación tributaria focalizada en ese objetivo. Entre esas dificultades destaca el hecho de que cualquier intento de gravamen desde los paradigmas tributarios actuales de este tipo de tecnología se vería sometido a agresivas prácticas elusivas y evasivas sin posibilidad de control. El trabajo concluye que lo realmente necesario no es gravar la robótica, sino actualizar los esquemas tributarios al nuevo paradigma técnico–económico de la economía del conocimiento, basado, principalmente, en los activos intangibles de gran valor. Ante el fracaso de las medidas propuestas en el Proyecto BEPS de la OCDE, el autor defiende, como vía para adaptar la tributación a los nuevos esquemas productivos, la redefinición de conceptos como el establecimiento –virtual– permanente o la presencia económica significativa. Asimismo, a nivel legisla- tivo, para proponer un nuevo paradigma tributario adaptado a la economía del conocimiento y de acuerdo con los valores constitucionales, aboga por reinterpretar la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido para gravar los servicios digitales que se prestan a los ciudadanos de forma gratuita a cambio de los datos de navegación de éstos.

El tercer trabajo, realizado por Marina Castro Bosque (Universidad Pública de Navarra), lleva por título "**La facultad de los Tribunales Económico–Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea: una oportunidad para reformar su régimen jurídico y dotarles de independencia**". El estudio parte del examen de la sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, Banco de Santander (C–274/14), en la que se declaró que el Tribunal Económico–Administrativo Central (y, por extensión, los tribunales económico–administrativos regionales y locales) no puede considerarse un "órgano jurisdiccional" a efectos de plantear cuestiones prejudiciales, pues incumple la exigencia de independencia exigida por el art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Ante esta situación, el legislador español ha asumido la jurisprudencia del Tribunal europeo y ha mantenido la regulación jurídica actual de los tribunales económico–administrativos. La autora se muestra, con razón, muy crítica con esta inacción legislativa, al prolongar una situación de merma evidente de los derechos de los obligados tributarios y, en particular, del dere- cho a la tutela judicial efectiva, provocando dilaciones extraordinarias e innecesarias en el tiempo que debe transcurrir desde que se plantean las dudas de compatibilidad de la normativa interna española con el Derecho de la UE hasta que éstas son efectivamente resueltas por el Tribunal europeo, incrementando los costes temporales y económicos para los obligados tributarios. Por ello, en el trabajo se estudian distintas opciones de política legislativa y se apuesta por aprovechar la doctrina jurisprudencial del TJUE y acometer los cambios



oportunos en la regulación de los TEA, de modo que su considera- ción de órgano jurisdiccional sea incuestionable y se restablezca su facultad para plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE. En concreto, considera necesario modificar el sistema de nombramiento y separación de los miembros que integran los órganos administrativos, en aras de la consecución de la independencia externa, así como realizar cambios en la regulación actual del recurso extraordinario para la unificación de la doctrina y, de este modo, dotar a los TEA de la oportuna independencia interna.

Estamos, sin duda, ante una cuestión pertinente y muy relevante, en la que la falta de reacción legislativa tiene graves consecuencias para los obligados tributarios (se demora la posibilidad de acceder al Tribunal de Justicia de la UE), pero también para la propia legitimidad social de los órganos económico–administrativos en su configuración actual. Sobre ello ha advertido el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en su Informe 5/2020 relativo a las consecuencias de la sentencia del TJUE en el asunto Banco de Santander. En el citado Informe, el Consejo advierte sobre los riesgos de un "escenario inmovilista" y propone modificaciones normativas para eliminar los aspectos del régimen jurídico de los TEA que contradicen su independencia externa e interna en los términos expuestos en la citada sentencia. Más aún, el Consejo destaca la oportunidad que brinda esta sentencia para «abordar una reforma más profunda del régimen de revisión de los actos administrativos de contenido tributario, demandada desde hace tiempo, y que la lleve a evolucionar bien hacia una jurisdicción tributaria, bien hacia fórmulas orientadas a lograr la conciliación con el contribuyente, bien hacia un modelo mixto, pero, en todo caso, inspirado en los objetivos de convertirla en auténtico garante de los derechos del contribuyente y reducir la conflictividad en materia tributaria».

José Ángel Gómez Requena (Universidad de Castilla–La Mancha) asume la autoría del trabajo titulado "El cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco cooperativo: ¿más allá del simple cumplimiento normativo?". El estudio tiene un doble objetivo. El primero es contribuir a una construcción dogmática y jurídica del cumplimiento (tributario) cooperativo en materia tributaria que permita garantizar su desarrollo futuro. Desde esta perspectiva, el trabajo defiende que el cumplimiento cooperativo es una manifestación del principio, más amplio, de cumplimiento tributario ínsito en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos proclamado en el artículo 31 de la Constitución; deber del que emanan obligaciones, pero también derechos y garantías para los obligados tributarios. A juicio del autor, el cumplimiento tributario, en sentido amplio, se asimila al cumplimiento normativo, mientras el cumplimiento (tributario) cooperativo implica un factor añadido consistente en el cumplimiento ético. El segundo objetivo del trabajo es realizar propuestas de lege ferenda para mejorar el cumplimiento tributario (especialmente, de las empresas) gracias a la utilización de tecnologías disruptivas. En especial, se propone la creación de una herramienta de monitorización del contribuyente en tiempo real que permita adaptar las técnicas de gestión y control tributario al propio modelo de negocio del contribuyente, en el seno de un modelo de *compliance by design*.

El siguiente estudio, a cargo de Alejandro Jiménez López (Universidad de Barcelona) aborda "[l]a transposición de la regulación europea de las inspecciones con- juntas al Derecho interno español". Como es sabido, la Directiva 2021/514/UE del Consejo, de 22 de marzo de 2021 (más conocida como DAC 7) ha realizado diversas modificaciones en la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en el ámbito tributario. Entre ellas despuntan la codificación del concepto de "pertinencia previsible" –condición de legalidad

de las solicitudes de información en el marco de los intercambios transfronterizos de información previa solicitud–; el establecimiento de una nueva obligación de información a cargo de determinados operadores de plataformas –seguido de un ulterior intercambio automático de dicha información entre las administraciones tributarias de los Estados miembros–; y la regulación de las denominadas inspecciones conjuntas. El estudio centra su atención en esta última reforma y en su proceso de trans- posición en España. A tal fin, se parte de un análisis general del concepto de "inspección conjunta" y de la base jurídica de este tipo de actuaciones en el contexto internacional y europeo. Seguidamente, aborda las cuestiones relativas tanto al análisis de la DAC 7 en este ámbito, como a su transposición al Derecho interno español, prestando particular atención a los derechos de los contribuyentes objeto de este tipo de actuaciones, cuestión que, a juicio del autor, es escasamente abordada en la DAC 7. A modo de ejemplo, el autor defiende, en línea con el Comité de Personas Expertas para la elaboración del Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria (2022), que se reconozca el derecho del contribuyente a solicitar el inicio de una inspección conjunta, posibilidad que se preveía en la propuesta de Directiva presentada por la Comisión, pero que no se ha incluido en la versión final de la DAC 7. Asimismo, en el trabajo se combina el estudio de las disposiciones incorporadas, con la inclusión de propuestas para tratar de mejorar el marco jurídico incidiendo en la necesidad de una mayor armonización del procedimiento a nivel de la UE para conseguir una aplicación efectiva de los procedimientos de inspección conjunta.

El sexto artículo científico de este número, a cargo de Laura Soto Bernabeu (Universidad Miguel Hernández de Elche), realiza un análisis de los "[r]etos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en España". La autora parte del análisis de la reforma del régimen jurídico aplicable a los incentivos fiscales al mecenazgo en España, efectuada a través de la Ley 14/2021, de 11 de octubre, que modifica el Real Decreto–ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID–19. La finalidad de la reforma ha sido adecuar la normativa española a las exigencias del Derecho de la UE al hilo de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE sobre la vulneración de la libre circulación de capitales por las regulaciones sobre tales incentivos aprobadas en diferentes Estados miembros. Seguidamente, se pone en contexto internacional el empleo de los incentivos fiscales al mecenazgo, exponiendo las recomendaciones de la OCDE en la aplicación de los beneficios fiscales a la filantropía. A partir de ello, el trabajo subraya la insuficiencia de la citada reforma legislativa tanto para adecuar la normativa española a los cambios experimentados en las actuales formas de mecenazgo, como para cumplir el propósito principal de aplicar este tipo de incentivos fiscales a las entidades no residentes en territorio español. A este respecto, se efectúan algunas propuestas de mejora del marco jurídico actual, tales como una interpretación amplia de la exigencia de que la donación, donativo o aportación se realice "sin contraprestación", reconociendo la posibilidad de que el donante, persona física o jurídica, obtenga algún retorno de sus actuaciones de mecenazgo. El estudio también se detiene en el análisis de las diferentes normativas autonómicas sobre esta cuestión y advierte sobre la posibilidad de que éstas puedan suponer una restricción a la citada libertad de circulación, ¿y? al principio de igualdad en materia tributaria reconocido en la Constitución española.

El séptimo y último de los artículos científicos, cuya autoría corresponde a Félix Alberto Vega Borrego (Universidad Autónoma de Madrid) tiene por objeto el análisis crítico de



"[l]as reglas de determinación de la cuantía en las reclamaciones económico–administrativas". Como es sabido, la cuantía de las reclamaciones económico–administrativas (REA) afecta a cuestiones relevantes como la determinación del TEA competente y el procedimiento aplicable. La fijación de la cuantía de las REA ha planteado importantes controversias, examinadas con detalle en el trabajo, debido fundamentalmente a que para su establecimiento solo se atiende al contenido del acto impugnado, ignorando el valor económico de la pretensión ejercitada dentro de la reclamación. La reforma efectuada a través del Real Decreto 1073/2017 ha confirmado, a juicio del autor, este planteamiento tradicional, sin perjuicio de haber establecido ciertas reglas especiales para aclarar los casos que han generado mayor controversia tanto a nivel administrativo como judicial (regularización de bases imponibles negativas, rechazo de devoluciones tributarias, etc.). En el trabajo se advierte que la conflictividad posiblemente no desaparezca tras la reforma de 2017, especialmente si los órganos judiciales siguen aplicando materialmente las reglas de cuantía de la Ley de la Jurisdicción Contencioso–Administrativa (que atienden al valor económico de la prestación) para fijar la cuantía de las reclamaciones económico–administrativas (donde el valor económico de la pretensión ejercida es irrelevante). Esta situación justifica que pueda plantearse si la cuantía de las REA debería dejar de tener la trascendencia que tiene actualmente, en especial en lo que afecta a los asuntos en los que el TEAC es competente por razón de dicha cuantía (y que afecta también a la posterior competencia judicial). Como posible solución a este problema se apunta la eliminación de la competencia del TEAC por razón de la cuantía de la reclamación económico–administrativa. La eliminación de este recurso podría complementarse estableciendo un recurso similar al actual recurso de casación, a fin de que el TEAC pueda establecer o unificar doctrina, respetando la situación jurídica particular derivada de la resolución del TEAR objeto de recurso.

Finalmente, el presente número incluye dos recensiones a trabajos monográficos o colectivos, ambos a cargo de Domingo Carbajo Vasco (Agencia Estatal de la Administración Tributaria). La primera recensión tiene por objeto la monografía de José Ignacio Ruiz Toledano "Análisis práctico de los recursos tributarios" (Tirant lo Blanch, Valencia, 2022). La segunda es una reseña a la obra colectiva dirigida por Gema Patón García y Gabriela Ulas Patiño bajo el título "**El crédito tributario en el proceso concursal. Perspectivas ante un nuevo escenario económico y legislativo**" (Wolters Kluwer – Bosch, Madrid, 2022)»

## ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

### 1. «Inflación, familia e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas»

Raquel Álamo Cerrillo. Profesora Titular de Economía Política y Hacienda Pública. Universidad de Castilla–La Mancha

Recibido: Abril, 2022

Aceptado: Junio, 2022

RESUMEN

«Las familias contribuyen al sostenimiento del Estado de bienestar como cualquier otro contribuyente, ya que en el ordenamiento tributario español no encontramos una

fiscalidad diferenciada para las mismas. Si bien, podemos identificar incentivos fiscales para éstas, que tienen por objetivo la protección de las mismas, así como de sus miembros más vulnerables (ascendientes y descendientes). Sin embargo, cuando nos enfrentamos a una situación inflacionista, no se encuentra en el sistema tributario español ningún elemento que ayude a los contribuyentes, y, por ende, a las familias a paliar los efectos negativos de la misma sobre la renta disponible. Es más, los ingresos públicos se ven incrementados como consecuencia de la rémora fiscal»

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS E INFLACIÓN. 2.1. Evolución del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 2.2. Incidencia de la inflación. 3. INCIDENCIA DE LA RÉMORA FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. 3.1. Adecuación a las circunstancias personales y familiares. 3.2. La progresividad. 3.3. Deducciones. 4. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

## 2 ¿Por qué no debemos gravar la robótica? Argumentaciones en contra de la imposición a la robótica

Ignasi Belda Reig**.** Observatorio de la Inteligencia Artificial y las s Nuevas Tecnologias. Universitat Internacional de Cataluña.

Recibido: Febrero, 2021

Aceptado: Abril, 2021

RESUMEN

«Existen múltiples voces entre determinados académicos y especialistas en la materia sobre la necesidad de gravar la robótica. Este artículo desgrana y contra–argumenta algunos de los puntos esgrimidos por estos especialistas en defensa de los gravámenes a la robótica. Después de situar el contexto en un momento histórico, este trabajo expone las dificultades jurídicas, económicas, sociales y técnicas, con las cuales se encontraría una legislación focalizada en este objeto. Finalmente, se concluye que lo que realmente es necesario, y a favor de esto existe un gran consenso, es actualizar los esquemas tributarios al nuevo paradigma técnico–económico de la economía del conocimiento, basado, principalmente, en activos intangibles de gran valor»

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. CONTEXTO HISTÓRICO, SOCIAL Y TECNOLÓGICO. 3. TRATAMIENTO JURÍDICO FISCAL DE LA ROBÓTICA EN LA NORMATIVA VIGENTE. 4. PROPUESTAS FISCALES PARA GRAVAR LA RO- BÓTICA. 5. MOTIVOS HISTÓRICO–ECONÓMICOS EN CONTRA DE LOS GRAVÁMENES A LA ROBÓTICA. 6. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA.

## 3. «La facultad de los Tribunales Económico–Administrativos para plantear cues tiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea: una oportunidad para reformar su régimen jurídico y dotarles de independencia»

Marina Castro Bosque. Profesor Sustituto de la Docencia. Universidad Pública de Navarra



Recibido: Noviembre, 2021

Aceptado: Abril, 2022

RESUMEN

«En la sentencia de 21 de enero de 2020, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) declaró que el Tribunal Económico–Administrativo Central (TEAC) no cumple con la exigencia de independencia exigida por el art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) que caracteriza a los órganos jurisdiccionales y, consecuentemente, no es competente para plantear cuestiones prejudiciales. Ante esta situación el legislador español ha asumido la jurisprudencia del Tribunal europeo y ha mantenido la regulación jurídica actual de los Tribunales Económico–Administrativos (TEA) asumiendo que carecen de la referida facultad. No obstante, tal y como se pondrá de manifiesto en este estudio, existen otras opciones de política legislativa, como aprovechar la doctrina jurisprudencial del TJUE y acometer los cambios oportunos en la regulación de los TEA de manera que su consideración de órgano jurisdiccional sea incuestionable y con ello "rehabilitar" su facultad para plantear cuestión prejudicial ante el TJUE»

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. LA CONDICIÓN DE ÓRGANO JURISDICCIONAL COMO REQUISITO PARA PLANTEAR LA CUESTIÓN PREJUDICIAL. 2.1. Jurisprudencia inicial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la competencia de los Tribunales Económico–Administrativos para plantear cuestiones prejudiciales. 2.2. Evolución de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: la Sentencia de 21 de enero de 2020, *Banco de Santander*, (C–274/14). 3. LA INCIDENCIA DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL: REACCIONES NORMATIVAS Y PROPUESTAS DOCTRINALES. 3.1. Modificaciones llevadas a cabo hasta la fecha en el ordenamiento jurídico español. 3.2. Propuestas alternativas realizadas por la doctrina. 4. LA NECESARIA INDEPENDENCIA DE LOS TRIBUNALES ECONÓMICO–ADMINISTRATIVOS PARA ALCANZAR LA CONSIDERACIÓN JURÍDICA DE "ÓRGANOS JURISDICCIONALES" A EFECTOS DEL ARTÍCULO 267 DEL TRATADO DE FUNCIONAMIENTO DE LAUNIÓN EUROPEA: HACIENDO DE LA NECESIDAD VIRTUD. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

## 5. «**El cumplimiento de las obligaciones tributarias en el marco Cooperativo: ¿más allá del simple cumplimiento normativo?»**

José Ángel Gómez Requena. Profesor Contratado Doctor Interino. Derecho Financiero y Tributario. Centro Internacional de Estudios Fiscales. Universidad de Castilla–La Mancha

RESUMEN

El cumplimiento cooperativo en materia tributaria es una realidad; sin embargo, es necesaria una construcción dogmática y jurídica del mismo en pro de garantizar su futuro. El nuevo escenario de relación cooperativa está destinado a reducir la conflictividad tributaria y a mejorar el cumplimiento tributario. El nuevo escenario abre una esperanza para conseguir cierta simetría en la relación jurídico–tributaria.

Este trabajo aborda un estudio acerca de la existencia de un verdadero principio de cumplimiento cooperativo en nuestro ordenamiento tributario y su relación con el principio de cumplimiento tributario inserto en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31 de la Carta Magna.

De este modo, se analiza el presente y las perspectivas de futuro del compliance tributario proponiendo una simbiosis de los programas de cumplimiento cooperativo con las nuevas tecnologías disruptivas. En este sentido, el trabajo propone la creación de una herramienta de monitorización del contribuyente en tiempo real en el seno de un modelo de compliance by design.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. ANÁLISIS ACERCA DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO COMO UNA MANIFESTACIÓN DEL DEBER DE CONTRIBUIR. 3. LA CONSTRUCCIÓN DEL PRINCIPIO DE CUMPLIMIENTO (COOPERATIVO) TRIBUTARIO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL. 3.1. La relación jurídico–tributaria. 3.2. El marco normativo del cumplimiento cooperativo tributario. 3.3. Cumplimiento (coope rativo) tributario, *¿Quo vadis?* 3.4. ¿Podemos hablar de un verdadero principio de cumplimento cooperativo en el ordenamiento tributario? 4. HERRAMIENTAS PARA ALCANZAR LA MÁXIMA PLENITUD DEL CUMPLIMIENTO (COOPERATIVO) EN MATERIA TRIBUTARIA. 4.1. Herramientas que estimulan el cumplimiento tributario y que presentan tintes cooperativos. 4.2. Pro- puesta *de lege ferenda* para mejorar el cumplimiento cooperativo en materia tributaria: la introducción de un "VAR fiscal". 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

## 6. «La transposición de la regulación europea de las inspecciones conjuntas al Derecho interno español»

Alejandro Jiménez López. Abogado Doctorando en Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Barcelona

Recibido: Mayo, 2022

Aceptado: Junio, 2022

RESUMEN

«El artículo ofrece en primer lugar una visión general del concepto y de la base jurídica de las inspecciones conjuntas según el contexto internacional.

A continuación, se abordan las cuestiones relativas tanto al análisis de la Directiva (UE) 2021/514, del Consejo, de 22 de marzo de 2021 (DAC 7) en este ámbito, como a su transposición al derecho interno español, haciendo énfasis en las normas relativas a los derechos de los contribuyentes.

El análisis combina el estudio de las disposiciones incorporadas, con la inclusión de propuestas para tratar de mejorar el marco jurídico incidiendo en la necesidad de una mayor armonización del procedimiento a nivel de la UE para conseguir una aplicación efectiva de los procedimientos de inspección conjunta»

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. PRIMEROS PASOS PARA ENTENDER LAS INSPECCIONES CONJUNTAS DESDE SU CONCEPTO Y BASE JURÍDICA. CONTEXTO EUROPEO E



INTERNACIONAL. 3. ESTUDIO COMPARATIVO DEL ANTEPROYECTO Y LA DIRECTIVA. 3.1. El inicio del procedimiento de inspección conjunta. 3.2. Derechos de los contribuyentes. 3.3. Terminación del procedimiento. 3.4. Elementos faltos de transposición en el Anteproyecto. 3.4.1. *La importancia del informe final*. 3.4.2. *Deficiencias en la regulación de los derechos de los contribuyentes*. 3.4.3. *De la necesidad de codificar las normas procedimentales europeas*. 4. PROBLEMAS GENERALES EN LA FUTURIBLE IM- PLEMENTACIÓN Y PROPUESTAS PARA UNA MEJOR REGULACIÓN. 4.1. Derechos de los contribuyentes y protección de datos. 4.2. Lecciones del MTC estadounidense extrapolables al régimen comunitario de inspecciones conjuntas. 4.3. De la cooperación entre la Administración tributaria estatal, autonómica y foral. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

■ **«Retos actuales de la necesaria reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo en ESPAÑA»**

✍ Laura Soto Bernabeu. Profesora Ayudante Doctora. Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Miguel Hernández de Elche

RESUMEN

«Este trabajo tiene por objeto realizar un análisis de los retos a los que se enfrenta el le- gislador español ante la necesaria (y eternamente pendiente) reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo. Para ello, comenzaremos señalando la importancia de adaptar la normativa en vigor a las actuales formas de mecenazgo. Posteriormente, nos centraremos en la imprescindible modificación de la normativa estatal tras los diferentes pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo sobre la vulneración de la libre circulación de capitales por las regulaciones sobre los incentivos fiscales al mecenazgo aprobadas por diferentes Estados miembros. Para terminar, examinaremos las diferentes normativas autonómicas sobre esta cuestión y explicaremos los motivos por los que éstas pueden suponer una restricción a la libre circulación de capitales en la Unión Europea y al principio de igualdad en materia tributaria reconocido en la Constitución española»

SUMARIO

1. PLANTEAMIENTO GENERAL. 2. LAS RECOMENDACIONES DE LA OCDE SOBRE LA NECESIDAD DE ADOPTAR UNA PERSPECTIVA INTERNACIONAL EN LA APLICACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES A LA FILANTROPÍA. 3. LOS PRINCIPALES RETOS DE LA ETERNAMENTE PENDIENTE REFORMA DE LOS INCEN- TIVOS FISCALES AL MECENAZGO EN LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS DE RÉGIMEN COMÚN. 3.1. Actualización, mejora y adaptación de la normativa a las actuales formas de mecenazgo. 3.2. La importancia de adaptar la normativa nacional aplicable a las donaciones transfronterizas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. 3.2.1. *La vulneración de la libre circulación de capitales por diversas normativas reguladoras de los incentivos fiscales al mecenazgo de los Estados miembros*. 3.2.2. *Las modificaciones introducidas en la normativa estatal al hilo de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*. 3.2.3. *La necesidad de adaptar las normativas autonómicas a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Constitucional*. 4. REFERENCIAS. BIBLIOGRÁFICAS.





## 8. «las reglas de determinación de la cuantía en las reclamaciones económico–administrativas»

Félix Alberto Vega Borrego. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid. Centro de Investigación sobre Justicia Administrativa (CIJA–UAM)

RESUMEN

«La cuantía de las reclamaciones económico–administrativas afecta a cuestiones tan relevantes como son la determinación del Tribunal Económico–Administrativo competente y el procedimiento aplicable. La fijación de la cuantía ha planteado en la práctica importantes controversias, producidas especialmente porque para su establecimiento en la vía económico–administrativa solo se atiende al contenido del acto impugnado, dejando al margen el valor económico de la pretensión ejercida dentro de la reclamación. La reforma aprobada en 2017 ha reforzado este planteamiento, además de haber introducido algunas reglas especiales para aclarar los supuestos que habían generado más controversia»

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. ASPECTOS DE LAS RECLAMACIONES ECONÓMICO–ADMINISTRATIVAS DONDE LA CUANTÍA ES RELEVANTE. 3. CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LAS REGLAS DE DETERMINACIÓN DE LA CUANTÍA. 3.1. Consideraciones preliminares. 3.2. La relevancia de que el acto impugnado se refiera a una o varias obligaciones tributarias. 3.3. La relevancia de que el acto impugnado sea de cuantía determinada o indeterminada. 3.4. La determinación de la cuantía de las diferentes obligaciones tributarias contenidas en el acto impugnado. 4. LAS REGLAS ESPECIALES DE FIJACIÓN DE LA CUANTÍA. 4.1. Consideración previa. 4.2. Actos que regularizan una devolución o una solicitud de compensación con liquidación, en su caso, de una deuda tributaria adicional. 4.3. Actos que regularizan una base imponible negativa y que, en su caso, regularizan con carácter adicional una deuda o devolución tributaria. 4.4. Diligencias de embargo y acuerdos de derivación de responsabilidad.4.5. Sanciones. 4.6. Actos que resuelven solicitudes de devolución de ingresos indebidos, rectificación de autoliquidaciones o de compensación. 4.7. Reclamaciones que no afectan a todos los componentes de la deuda. 4.8. Reclamaciones sobre actuaciones u omisiones de los particulares. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

## COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

### «Análisis práctico de los recursos tributarios»

Ruiz Toledano, José Ignacio **(**Tirant lo Blanch. Tributario Profesional. Valencia, 2022, 296 páginas)



✍ Domingo Carbajo Vasco. Inspector de Hacienda del Estado. Agencia Estatal de Administración Tributaria

■ **«El crédito tributario en el proceso concursal. Perspectivas ante un nuevo escenario económico y legislativo»**

✍ VV.AA Patón García, G. y Ulas Patiño, G. (dirs**.) .** Ed. Wolters Kluwer, Bosch Madrid, 2022, 342 páginas.

## 👉 NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid

**Nº 106 Noviembre/Diciembre, 2022**

TEMAS FISCALES

▶ «**LA OPINION. HACIENDA Y ESTADO DE DERECHO**»

■ **«Reflexiones sobre el Poder Fiscal»**

✍ Francisco R. Serantes Peña. Coordinador del Consejo Asesor Institucional de la AEDAF Profesor de Derecho Tributario de la Universidad Católica San Vicente Mártir

Introducción

«Pronto se cumplirá el 25º aniversario de la hoy derogada Ley de Derechos Y Garantías del Contribuyente (Ley 1/1998, de 26 de febrero). Dicha Ley supuso un hito importantísimo en la relación tributaria, dando un espaldarazo al *status* de los ciudadanos frente al poder fisca el Estado.

Sin embargo, ese estado de cosas ha venido decayendo y el clima actual resulta muy preocupante, siendo el reflejo tributario, quizá, de lo que está aconteciendo en otros órdenes.

Los hechos a los que asistimos diariamente están poniendo en peligro la seguridad jurídica y el Estado de Derecho. Últimamente están arreciando las críticas por las posturas irreconciliables entre los diferentes partidos políticos, la falta de consenso en la reforma del poder judicial, las pugnas entre Comunidades Autónomas y de éstas con el Gobierno Central, los ataques a la Corona o a la integridad territorial del Estado, o las crecientes críticas a jueces durante el ejercicio de su profesión, están generando un ambiente de malestar y de inestabilidad sin parangón, que generan desconfianza en nuestro Estado de Derecho no solo a nosotros como ciudadanos, sino en cuanto a la imagen que transmitimos en el extranjero

Sin ir más lejos, ante las recientes manifestaciones de la Ministra Doña Irene Montero […]»

▶ «**Práctica Jurídica. Derecho Fiscal**»

■ ¿**Novedades en el régimen de caja del IVA**?

✍ Cristina Gámez Selma. Asesor fiscal. Miembro de AEDAF

Introducción:

«La ya no tan reciente Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Supremo número 642/2022, de 31 de mayo, parece clarificar las consecuencias que, derivadas de la interpreta ción de la Directiva IVA, se proyectan sobre el derecho de los contribuyentes acogidos al régimen de caja n IVA, en casos de impago del precio.

La normativa comunitaria ofrece la posibilidad a los Estados miembros de establecer una excepción al régimen general de nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado para los suje tos pasivos cuyo devengo resulte exigible cuando se produzca el devengo de las operaciones, siendo España uno de los países que procedió a incorporarlo a su normativa interna a través del llamado régimen especial del criterio de caja (RECC). Pues bien, como se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 14/2013, que aprueba este régimen, la finalidad del mismo es paliar los problemas de liquides y de acceso al crédito de las empresas. […] »

■ «**Tenemos que hablar** …»

Javier Gómez Taboada. Abogado tributarista.

«En un hipotético libro de *autoyuda* sobre la convivencia en pareja no podría faltar un capítulo titulado *"Tenemos que hablar…"*, esa frase -de tan anodina apariencia- que, sin embargo, nos hace entrar en modo pánico al identificarla con el preludio de un torbellino de problemas, reproches y replanteamiento de nuestro modo de vida. Tampoco es menos cierto que, en el otro lado de la balanza, también podríamos decir que la *"falta de diálogo"* es una de las patologías que, con frecuencia, provocan el naufragio de las relaciones sentimentales (y quizá, en general, de todas)

En las últimas semanas -como haré, también, en las próximas- he tenido ocasión de intervenir (en representación de la Asociación Española de Asesores Fiscales […] »



## VI.2. PODIUM AUTORAS/AUTORES

■ Octubre, 2022

### Jesús Quintas Bermúdez

Economista colegiado (REAF). Inspector Financiero y Tributario del Estado (excedente) Profesor honorífico de la Universidad de Alcalá (España)

**«Precios de transferencia: un modelo de análisis de comparabilidad de operaciones crediticias a partir de bases de datos»**

Extracto:

«El artículo presenta un modelo de Análisis de Comparabilidad de operaciones crediticias basado en:

- Comparables externos obtenidos de bases de datos comerciales.
- Relación directa entre tipos de interés y riesgo crediticio según *ratings*.



- Aplicación de la edición 2022 de «OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations» (TPG).

A fin de facilitar la presentación y explicación del modelo, esto se realiza utilizando datos de información de un caso real que por suerte presenta muchas de las peculiaridades, encrucijadas, disponibilidad de información y datos, y aplicación de criterio experto (*judgement*) que han de afrontarse, así como la falta de claridad y aparentes criterios contradictorios que a veces presentan las TPG.

Supuesto que las bases indicadas inicialmente están firmemente establecidas, el modelo puede aplicarse utilizando una hoja de cálculo electrónico estándar, sin necesidad de acudir a complejas y sofisticadas técnicas, como se aprecia en el artículo. Las incómodas tareas de depuración de la selección de comparables, aplicación de factores de comparabilidad cualitativos y estimación del intervalo de valores más fiables se resuelven mediante técnicas complementarias como el criterio de aceptación-exclusión, segmentación y/o agregación de clases y categorías y graduación numérica de factores cualitativos inspiradas en el AHP.

El modelo realiza de manera ordenada y sistemática los pasos sucesivos de caracterización de la operación examinada y selección de posibles comparables, obteniendo una muestra según calificación crediticia. Finalmente, se establecen rangos de valores razonablemente más probables, alcanzando una conclusión fundada sobre la adecuación a Valor Normal de Mercado (VNM) del interés de la operación examinada»

(Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF. Revista Mensual Núm. 475. octubre,2022)

■ Noviembre, 2022

**Raquel Álamo Cerrillo**.

Profesora Titular de Economía Política y Hacienda Pública. Universidad de Castilla–La Mancha

«**Inflación, familia e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**»

Resumen:

«Las familias contribuyen al sostenimiento del Estado de bienestar como cualquier otro contribuyente, ya que en el ordenamiento tributario español no encontramos una fiscalidad diferenciada para las mismas. Si bien, podemos identificar incentivos fiscales para éstas, que tienen por objetivo la protección de las mismas, así como de sus miembros más vulnerables (ascendientes y descendientes). Sin embargo, cuando nos enfrentamos a una situación inflacionista, no se encuentra en el sistema tributario español ningún elemento que ayude a los contribuyentes, y, por ende, a las familias a paliar los efectos negativos de la misma sobre la renta disponible. Es más, los ingresos públicos se ven incrementados como consecuencia de la rémora fiscal»

(CRONICA TRIBUTARIA. Nueva Época. Instituto de Estudios Fiscales).Número. 185 - 4/2022

MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE
INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO

# XIX Semana de Estudios de Derecho Financiero

Especialmente dedicada a
LAS FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO EN
LA DOCTRINA Y EN EL DERECHO ESPAÑOL

MADRID 1972

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.
https://www.fundef.org/