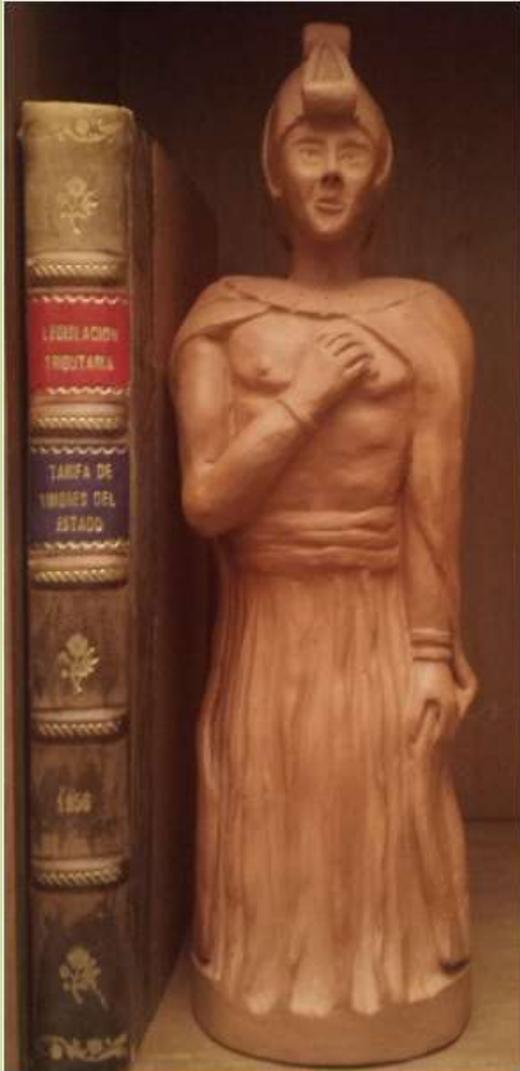


SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE
POLITICA FISCAL

NÚMERO 20 – enero 2023

www.fundef.org/SISA.htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado



HENRY DUNANT (filántropo y humanista)

Sigue pasando el tiempo y no podemos olvidarnos de los conflictos armados que tanto sufrimiento están generando a propios y extraños. Ucrania por supuesto, pero también Yemen, Siria y tantos otros, cuyas consecuencias sufren principalmente aquellos que nada han tenido que ver con las causas que generan dichos conflictos. Es este un buen momento histórico para dedicar este número a recordar la figura de un personaje que dedicó gran parte de su vida a combatir tan injusto sufrimiento y que dejó un legado no siempre valorado como se merecería.

Más información en el interior...

IMAGEN DE PORTADA:
(Sede del Comité Internacional de la Cruz Roja en Ginebra)



Sede del Comité Internacional de la Cruz Roja en Ginebra
 Autor: [Ypsilon from Finland](#)
 Licencia: [Creative Commons CC0 1.0 Universal Public Domain Dedication](#)

Índice de imágenes (Homenaje a Henry Dunant)	
01. Sede del Comité Internacional de la Cruz Roja en Ginebra	portada
02. Costa de Benín.....	12
03. Solferino	14
04. Formación	15
05. Auacucho (Perú).....	16
06. Sudán del Sur.....	38
07. Siria/el Golán.....	130
08. Colombia	132
09. República democrática del Congo.....	210
10. Siria	227
11. Sviatohirsk, oblast de Donetsk	249
12. Osijek (Croacia)	263

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO®

***REVISTA
DE
POLITICA FISCAL***

NÚMERO 20 – ENERO 2023

© 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. 20: ENERO 2023

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

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

(<https://fundef.org/>)

Madrid (España)

Editor y responsable de contenidos:

JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA

Abogado (ICAM. No ejerciente)

Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)

Miembro de la AEDAF (No ejerciente)

<https://hojasazulestucan.es/>

<https://twitter.com/Principeduardo>

Redacción

Secretario general: FEDERICO R. ÁLVAREZ ROMERO

Aurora Arráez Lorente: Coordinación editorial

Teodoro Estrada Martín: Diseño y maquetación electrónica

Secciones:

Federico R. Alvarez Romero: «Legislación».

Aurora Arráez Lorente: «Revistas, Autores y Libros».

Teodoro Estrada Martín: «Doctrina Administrativa», «Revistas, Autores y Libros».

José María López Geta: Jurisprudencia.

Distribución: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ISSN: 2695-9410

Depósito legal: **electrónico**

«Sisa, Alcabala y Papel Sellado» es una marca mixta registrada en la Oficina Española de Patentes y Marcas (Marca Nº. 4.084.527)

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

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



PRESENTACIÓN



Todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia, sin que en ningún caso pueda hacerse discriminación por razón de sexo»



(Artículo 35.1 CE)



SIEMPRE CON UCRANIA Y SUS MÁRTIRES

En días del mes de enero de 2023

José María López Geta. Editor

DICIEMBRE, 2022: UNA TRACA LEGISLATIVA

«El gran estallido final de normas»

Desde la atalaya que constituyen los primeros días de un nuevo año [2023], y antes de proceder a referirnos a los contenidos del presente número de SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO (en adelante, «SISA/20»), tenemos que reconocer la importancia de los ajustes introducidos en el ordenamiento jurídico-tributario en el mes de diciembre/2022, pero tampoco podemos perder de vista que lo que sigue siendo preocupante en el mes de diciembre/2022 es que el nivel de desempleo permanece como el gran problema de España y consecuentemente continúa el evidente incumplimiento del mandato constitucional; incumplimiento del que procuran sacar rédito determinadas fuerzas política; incoherencia total es hablar del «deber de trabajar» si no hay posibilidad de ejercer el derecho.

Y, a menor número de empleados, mayor es la carga impositiva que pesa sobre quienes tienen trabajo, debiéndose tener presente que por razones estructurales las retribuciones medias son bajas, así lo entienden los analistas más objetivos (que destacan cómo las rentas i«altas»! son las superiores a i25.000



euros!). Y esa situación determina que el esfuerzo fiscal se realice por una parte de la ciudadanía cada vez más reducida e integrada sustancialmente por perceptores de rendimientos del trabajo personal. Por más que se argumente, con evidente demagogia, el mayor gravamen de las rentas altas, de las rentas del capital, de las rentas empresariales, el esfuerzo fiscal lo hacen inevitable e históricamente las rentas medias ahora sometidas al expolio dimanante del proceso inflacionario que se ha convertido en imprescindible para alimentar un gasto público desmesurado.

Mientras el empleo privado está estancado, con algunos repuntes engañosos, el empleo público va «in crescendo». Tristemente, la visita diaria a los Diarios y Boletines Oficiales de las 17 Comunidades Autónomas nos pone de manifiesto como dichas Comunidades se han convertido en agencias de colocación de empleados públicos a los que tiene que sostener la actividad privada a la par que disminuyen los empleos privados. Cada Comunidad Autónoma es una empleadora como si viviera en una burbuja, como si los fondos públicos que manejan fueran exclusivamente suyos y no de toda la ciudadanía.

Esos mismos Diarios y Boletines Oficiales nos dan cada día noticia de la concesión de subvenciones por doquier y por razón de actividades, sin control, dudosamente dirigidas al bien común. Estamos en una situación en la que hay «barra libre» para sostener peculiares iniciativas lo que explica la multiplicación de Organizaciones no lucrativas. Si alberga alguna duda al efecto, invito al lectora/o a visitar el Boletín Oficial del Estado, y si acepta la invitación verá cómo están naciendo Fundaciones por doquier (el Protectorado viene aprobando como mínimo del orden de 15 Fundaciones por mes) cuyo objeto social conecta claramente con las finalidades asignadas a las subvenciones con cargo a los Presupuestos estatales y Autonómicos. Veamos algunos ejemplos:

● «Desarrollo de proyectos relacionados con la transformación energética, la sostenibilidad, el acceso a fuentes de energía limpias y la ayuda a personas en situación de pobreza energética»

● «Contribuir a la construcción de sociedades más justas, equitativas, igualitarias, interculturales, diversas y sostenibles, promoviendo el empoderamiento y la mejora de las condiciones de vida de la población más vulnerable»

● «El fomento de los valores inherentes a la práctica deportiva y la promoción de ésta como un instrumento educativo y como factor de integración social en beneficio de quienes padecen cualquier tipo de marginación, por razones físicas, sociales o culturales»



● «Defender los Derechos Humanos, Derechos de la Tierra y de los Pueblos de la Tierra. Contribuir a la preservación y restauración de la calidad ambiental de la biosfera para propiciar la salida de la crisis ecológica y climática»

● «Llegar a toda la población con un mensaje didáctico y formativo sobre la sostenibilidad y la movilidad»

● «Construir un centro de referencia, líder en el debate de la sostenibilidad, configurado como un foco de discusión, centro de análisis e investigación académica y de asesoramiento»

● «Plantear una sostenibilidad en todos los ámbitos de la sociedad (casa, transpón, ciudad trabajo, empresa) a través de la actividad de las personas y sus costumbres. Formar a las generaciones más jóvenes de la sociedad en la movilidad y la sostenibilidad. Hacer de la sostenibilidad algo inclusivo, convirtiéndola en un valor para las personas»

● «Promoción y colaboración en acciones de solidaridad, de cooperación al desarrollo y de bienestar social en general y de servicios asistenciales y sociales, con especial atención a colectivos y a personas en situación de vulnerabilidad, exclusión social, pobreza y desigualdad»

● «Promover la disminución de las diferencias entre países en desarrollo y países económica y socialmente más avanzados, mediante la mejora de las infraestructuras que garanticen el acceso al agua, seguridad alimentaria, educación y salud»

En fin, no cansaremos al lectora/or porque seguramente encontrará fines más peculiares y «estudiados», y no nos tachen de exagerados, créannos, hay objetivos y fines aún más particulares y «orientados», y a todo esto la organización administrativa del Protectorado contando con los mismos recursos materiales y humanos de los que disponía hace ya muchos años, cuando el fenómeno institucional de referencia no estaba tan generalizado, y determinados Departamentos Ministeriales ejercían su competencia sobre las Fundaciones afines a las materias propias de su competencia.

Y hora es ya de cerrar el largo parlamento precedente, para abordar del modo más sintético posible la actualidad legislativa que, relativa al mes de diciembre/2022, nos ofrece «SISA/20» en el que no encontraremos referencia alguna a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2023 (Ley 31/2022) pues su contenido tributario fue analizado en un número extraordinario (Enero/2023), como tampoco se encontrará mención a medidas del Legislativo que estuvieron muy presentes en los tiempos finales del año 2022.

Concretamente, en las últimas líneas del párrafo anterior nos estamos refiriendo a las dos prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario [calificadas como tales por el Legislador en la Ley 38/2022]: «gravámenes



temporales energéticos y de entidades financieras y establecimientos financieros de crédito». Ya veremos que les reserva el destino a dichos gravámenes aunque cabe esperar lo peor del Tribunal Constitucional que se esforzará en asegurar que en modo alguno tienen el carácter de tributario, que se trata de una inocentada que nos dio el Boletín Oficial del Estado del día 28 de diciembre de 2022.

En la Sección I de «SISA/20» las personas amigas que nos siguen encontrarán el análisis de diversas normas (tributarias) publicadas en el mes de diciembre/2022 y entre las que se encuentran las que seguidamente hacemos referencia.

1. Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, que ofrece en particular novedades concernientes a empresas emergentes cuyo tipo de gravamen se sitúa en el 15 %, durante un máximo de cuatro años, siempre que la empresa mantenga la condición de empresa emergente. Además, se extiende a todas ellas el aplazamiento del pago de las deudas tributarias durante los dos primeros años de actividad. Asimismo, se introducen mejoras en la fiscalidad de las fórmulas retributivas basadas en la entrega de acciones o participaciones a los empleados de las mismas, denominadas por el vocablo inglés stock opciones. En fin, se incorpora una regla especial de valoración de los rendimientos del trabajo en especie con la finalidad de aclarar el valor que corresponde a las acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de empresas emergentes.

2. Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por la que se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra, residiendo la diferencia fundamental en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros.

Según el legislador, el nuevo tributo, con claro sesgo político, creado para «interferir y perjudicar» a determinadas Comunidades Autónomas y favorecen a aquella otras que precisan disponer de fondos públicos para fines que no son del interés común de la Nación, persigue las siguientes finalidades:

«Armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC.AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC.AA. que han defiscalizado (?) total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC.AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto»



«Recaudatoria, a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas»

El Legislador –poco fiable puesto que incluye en la normativa reguladora una cláusula de revisión- prevé para esa normativa una vigencia de dos años: será aplicable en los dos primeros ejercicios en que, a partir de su entrada en vigor, se devengue el impuesto.

En sus disposiciones finales, la Ley 38/2022 introduce modificaciones en las siguientes otras Leyes:

→ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

→ Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

→ Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias

→ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades»

→ Texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio»

De las modificaciones introducidas por las Leyes que se acaban de relacionar consideramos particularmente relevantes las introducidas en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, que conciernen:

● Al régimen de consolidación fiscal: norma de aplicación temporal al respecto de la determinación de la base imponible.

● A los límites, que se elevan, de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales españolas y extranjeras.

● A la deducción por el contribuyente que financia los costes de la producción de producciones españolas de largometrajes y corto-metrajes cinematográficos, de series audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. La deducción se aplica cuando las cantidades aportadas para la financiación de los citados costes lo son en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los costes de producción.

3. Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad.



Introduce esta disposición del Poder Ejecutivo diversas modificaciones que afectan a la normativa reguladora del Impuesto sobre la Electricidad, Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con remisión general a la Sección I de «SISA/20», llamaremos especialmente la atención sobre el artículo 72 del Real Decreto-ley al que venimos refiriendo, pues en él se establece una reducción de tipos de gravamen (se sitúan en el 5 por 100 y cero por ciento) del Impuesto sobre el Valor Añadido con vigencia hasta el 30 de junio de 2023, pero tal reducción quedará sin efecto desde el 1 de mayo de 2023 en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo publicado en el mes de abril sea inferior al 5,5 por ciento (se aplicarán el 4 y el 10 por 100).

Situándonos ya en la Sección IV de «SISA/20» permitimos sugerir se preste especial atención a las siguientes Sentencias (Sección 2ª, Sala 3ª TS).

→ SENTENCIA 1746/2022 [22.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1268/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero.

«La declaración de fallido del deudor principal no requiere, para su validez, de la expresión cuantitativa del carácter parcial de la insolvencia, sin perjuicio de que el acuerdo de declaración de la responsabilidad subsidiaria, sí deberá incorporar la identificación precisa del alcance de la deuda objeto de derivación, y especificar en su caso el alcance parcial de la misma»

«La constatación suficiente de la situación de insolvencia del deudor no requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, sino que puede obtenerse como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas, por lo que acreditada suficientemente la insolvencia, no impide que se formalice la declaración de fallido por la circunstancia de que se encuentre pendiente de contestación por el deudor un requerimiento efectuado por la Administración, con posterioridad a aquellos actos de investigación y embargo, al amparo del art. 162.1 LGT, para que el deudor informe a la Administración de bienes y derechos de su patrimonio»

→ SENTENCIA 1627/2022 [12.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7219/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

«La exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, regulada en el art. 38 de la LIRPF, requiere que la vivienda transmitida haya constituido su residencia habitual durante el



plazo continuado de, al menos, tres años continuados y que haya ostentando durante dicho periodo el pleno dominio de la misma, sin que la nuda propiedad resulte título suficiente a tales efectos»

→ SENTENCIA 1613/2022 [02.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7294/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

En el caso de esta Sentencia, haremos un alto especial para destacar dos aspectos que nada tienen que ver con el criterio jurisprudencial fijado. El primer aspecto que nos ha llamado la atención, es que la Comunidad de Madrid reconoció (renunciando a comparecer ante la correspondiente Junta Arbitral), en términos un tanto extraños, su incompetencia para la liquidación del **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones** devengado con ocasión del fallecimiento de una persona que se encontraba empadronada en la localidad de Santander (donde falleció) pero **con domicilio fiscal en Madrid**.

El otro aspecto, concierne al importe de las cuotas liquidadas (Comunidad Autónoma de Madrid:11.688,16 €; Comunidad Autónoma de Cantabria: 1.172.764) cuya comparación arroja una notable diferencia por lo que cabe pensar que quien optó por presentar la liquidación de la Herencia, simultáneamente en las Administraciones Tributarias de Madrid y Cantabria, no calculó las consecuencias de su decisión, se «pegó» un tiro en el pie.

El único órgano que actuó con racionalidad en todo el proceso fue el Tribunal Económico-Administrativo Central que anuló la liquidación practicada por la Agencia Cántabra de Administración Tributaria y dispuso como lo más conveniente que antes de practicarse nueva liquidación se iniciase el «procedimiento regulado en el RD 2451/98 [de 13 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas». **Por su parte, los Tribunales de Justicia no hicieron más que apoyarse en la declaración de incompetencia efectuada por la propia Comunidad de Madrid.**

→ SENTENCIA 1687/2022 [19.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1523/2021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

«Para acreditar la residencia habitual del adquirente, a los efectos de aplicar la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 147.7 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.2º.A de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no basta con la aportación del pasaporte, tal y como contempla el artículo 9.2º.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando en el mismo no conste la residencia habitual o domicilio del receptor de las entregas de bienes, siendo preciso en este caso, adicionalmente, presentar otros medios de prueba que acrediten la residencia habitual del viajero»



→ SENTENCIA 1695/2022 [20.12.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1399/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

«Es procedente la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, **cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general**»

→ SENTENCIA 1630/2022 [12.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7224/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

«A efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y atendiendo al principio de capacidad económica, en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extienda sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, **el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria en proporción a su cuota de participación en el derecho real de usufructo sobre el inmueble**»

Pasando al ámbito de la doctrina jurisprudencial resultante de las Sentencias del TJUE (Sección V. «SISA/20»), llamaremos la atención sobre la Sentencia de 1 de diciembre de 2022 -que resuelve las cuestiones planteadas en el Asunto C-512/21 (Sala Décima)- en la que, al hilo de los principios de neutralidad fiscal, seguridad jurídica y proporcionalidad, el TJUE continúa «elaborando su teoría del conocimiento» en función de las variantes que ofrecen las conocidas como «operaciones carrusel»

«De la jurisprudencia recordada en los apartados 27 a 31 de la presente sentencia se desprende que solo puede denegarse a ese sujeto pasivo el derecho a deducir si, **tras haber procedido a una apreciación global de todos los elementos y todas las circunstancias de hecho del caso**, efectuada de conformidad con las normas en materia de prueba del Derecho nacional, se demuestra que ha cometido un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. **Solo podrá denegarse el derecho a deducción** cuando tales hechos hayan quedado suficientemente probados con arreglo a Derecho y no mediante suposiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 52 y jurisprudencia citada)»

«Por consiguiente, si bien la existencia de una cadena de facturación circular es un indicio serio de la existencia de un fraude que debe tenerse en cuenta en la apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del caso de que se trate, **no cabe admitir que la autoridad tributaria pueda limitarse**, a efectos de probar la existencia de un fraude de tipo carrusel, **a demostrar que la operación en cuestión forma parte de una cadena de facturación circular**»



«La Directiva 2006/112, en relación con el **principio de proporcionalidad**, debe interpretarse en el sentido de que:

- no se opone, cuando existan indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a **que se exija al sujeto pasivo que actúe con mayor diligencia** para cerciorarse de que la operación que lleva a cabo no le conduce a participar en un fraude;
- no obstante, **no se le puede exigir que lleve a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas como las que puede realizar la Administración tributaria»**

A propósito de la «teoría del conocimiento», en la Sección VII de «SISA/20» se reseña un interesante comentario del que es autor el Prof. Jesús Rodríguez Márquez publicado en la Revista TAXLANDIA. Dicho comentario, bajo el título «*La teoría del conocimiento "en cadena" y su desconexión del perjuicio económico*» se refiere a la STJUE de 24 de noviembre de 2022 (asunto C-596/21) donde, además de exponer el origen y razón de ser de la citada teoría, centra la cuestión que para el autor consiste en determinar «cuál es la diligencia que debe exigirse a un empresario en sus relaciones con proveedores, a efectos de concluir, en caso de inobservancia, que "debía haber sabido"». Cuestión, añade Rodríguez Márquez, que no es menor «**ya que una exigencia desproporcionada puede llevarnos a una situación próxima a la de una responsabilidad objetiva**, introduciendo un riesgo desorbitado para el desarrollo de actividades económicas».

Cierra «SISA/20» sus páginas con las integrantes de la Sección VIII (Biblioteca. Libros) donde se nos da cuenta de la publicación de un libro muy interesante del que es autor ALBERTO MARZAL CERVANTES, Inspector de Hacienda del Estado (Excedente), con profundo conocimiento del régimen tributario de las operaciones financieras por razón de su dedicación durante muchos años, y también en el ámbito privado, a tal materia. El Libro, titulado «Entidades de Crédito y Actividad Financiera» ("Tributación de determinadas operaciones") se cierra con relevantes comentarios en relación con cuestiones tan controvertidas como son el tratamiento de los activos fiscales garantizados y de los procesos de resolución de entidades y sus consecuencias fiscales.

Y con un recuerdo para la mártir UCRANIA, emplazo a las amigas/amigos lectores para que volvamos a encontrarnos y compartir los contenidos del próximo número [21] de SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO (tributos antiguos presentes en algunos de los conceptos impositivos actuales que «nos tienen desollados»).



Homenaje a HENRY DUNANT



Aviones fletados por el Comité Internacional de Cruz Roja (CICR) sobrevuelan la costa de Benín en dirección a Nigeria. En septiembre de 1968, el CICR logró establecer un puente aéreo para Biafra, la provincia secesionista de Nigeria, donde millones de personas padecían malnutrición aguda a consecuencia de un duro conflicto.

Marcel Tschudin/CICR

*La de Biafra-Nigeria fue la mayor operación realizada por el CICR desde 1945. Obligó a la organización a profesionalizar sus actividades, agilizar sus procesos decisorios y ampliar sus miras. Pero cuando uno de sus aviones fue derribado, el CICR se vio forzado a poner fin al puente aéreo. Poco después de finalizada esta operación, un grupo de delegados del CICR que disientían de la postura neutral del CICR en el conflicto crearon la organización **Médicos Sin Fronteras**, abriendo un nuevo capítulo en la historia moderna del humanitarismo.*

«Homenaje a **HENRY DUNANT**»

*Todas las imágenes son propiedad de Cruz Roja Internacional.
Texto: Equipo de redacción de SISA
Fuente: Centro de Documentación de Cruz Roja Española.
Los textos de pie de foto están atribuidos a sus autores, todos ellos miembros del Comité Internacional de la Cruz Roja y la Media Luna Roja.*

Henry Dunant era un empresario suizo, de Ginebra, aunque posteriormente fue más conocido como filántropo y humanista que llegó a obtener el primer Premio Nobel de la Paz en 1901.

El 24 de junio de 1859, Henry Dunant, realizaba un viaje de negocios que casi por casualidad le llevó a Solferino, una pequeña ciudad al norte de Italia. A su llegada se encontró con que los ejércitos francés y austriaco acababan de libra una de las batallas más sangrientas que ha vivido la historia europea. Lo que vio supuso la mayor conmoción de su vida. Repartidos por los valles y llanuras de la zona, yacían casi 40.000 soldados muertos o heridos, totalmente abandonados a su suerte. Ante esta visión Henry Dunant queda perplejo e indignado y un viaje que únicamente tenía motivaciones comerciales hace que su vida de un giro. En ese mismo momento emprende una tarea titánica, con ayuda de algunos civiles de la zona empieza a atender a los heridos, curando sus heridas, proporcionándoles agua y alimento, compra sábanas y todo lo que puede para atenderlos y en el caso de los moribundos, anota sus últimas palabras para posteriormente transmitírselas a sus familias. A los militares franceses, que eran los vencedores, les hace una insólita petición, les pide que liberen a unos pocos cirujanos austriacos que habían tomado prisioneros para que atendiesen a los heridos de ambos bandos. Para los ejércitos de la época era más valioso un caballo que un soldado, los servicios de salud de un ejército era un objetivo militar más. Si les hubiese pedido veterinarios, probablemente lo habrían entendido, pero solicitar médicos les resultó tan extravagante y desconcertante que accedieron.

Después de esto, en 1862, cuando regresa a Ginebra, su ciudad de residencia, publica el libro [Recuerdo de Solferino \(puede descargarse gratuitamente en este enlace\)](#), en el que proponía la creación de sociedades de socorro que pudieran ser identificadas a partir de un mismo emblema, así como la firma de un acuerdo internacional para proteger a los heridos en el campo de batalla. **El 17 de febrero de 1863**, esta visión se volvió realidad cuando un grupo de ciudadanos de Ginebra fundó el comité internacional de socorro a los militares heridos, que más adelante pasaría a ser el “Comité Internacional de la Cruz Roja (CICR)”. Un año después, el 22 de agosto de 1864, doce Estados firmaron un tratado que consagraba la obligación de preservar y proteger a los soldados heridos, así como a las personas y el equipamiento necesarios para brindarles asistencia. Así nacieron los Convenios de Ginebra.

En este mismo libro expresa dos ideas fundamentales:

- Formar voluntarios en los comités de socorro, en tiempo de paz, para que pudieran ayudar a atender a los heridos en tiempo de guerra. Estos comités constituirán rápidamente las primeras Sociedades Nacionales de la Cruz Roja.
- Establecer un acuerdo internacional que reconociera estos comités y les asegurase protección en el campo de batalla. El Primer Convenio de Ginebra, firmado en 1864, materializa estas ideas y constituye la base del [derecho internacional humanitario moderno](#). (DIH).



El Comité Internacional de la Cruz Roja (CICR) ha cumplido ahora 160 años. 160 años más tarde, el [Movimiento Internacional de la Cruz Roja y de la Media Luna Roja](#) está formado por 192 Sociedades Nacionales, unidas por el deseo de aliviar el sufrimiento humano y de prestar asistencia a las personas más vulnerables. Su neutralidad les ayuda a atravesar las líneas de frente. Las opiniones políticas, los orígenes sociales y geográficos, el género y las creencias no son criterios de asignación de la ayuda: solo cuentan las necesidades. La acción se ajusta a sus siete principios fundamentales por todos conocidos:

- [HUMANIDAD](#)
- [NEUTRALIDAD](#)
- [UNIDAD](#)
- [IMPARCIALIDAD](#)
- [VOLUNTARIADO](#)
- [UNIVERSALIDAD](#)
- [INDEPENDENCIA](#)

160 años después, millones de hombres y mujeres, [reunidos en un potente movimiento](#), trabajan con estos mismos principios. El CICR realiza actividades en más de 100 países y cuenta con una fuerza laboral de más de 21.000 empleados.



Todos los años, a finales de junio, el personal y los voluntarios de la Cruz Roja y de la Media Luna Roja de todo el mundo se reúnen en el campo de batalla de Solferino, un pequeño pueblo del norte de Italia, el lugar donde empezó todo.

Marko Kocić/CICR

Celebran aquello que los hace sentirse una familia: un entendimiento común de la humanidad y la voluntad de aliviar el sufrimiento. Durante una procesión de nueve kilómetros iluminada por antorchas, siguen los pasos de quienes transportaron a los soldados heridos desde el campo de batalla al primer puesto médico, situado en Castiglione, una aldea cercana. La batalla tuvo lugar el 24 de junio de 1859. Más de 160 años después, este impulso humanitario sigue motivando a millones de personas.

La realidad ha ido cambiando y hoy, la Cruz Roja hace muchas más cosas que ayudar a las víctimas de los conflictos armados, pero sigue repitiendo casi al pie de la letra las acciones que Henry Dunant emprendió en Solferino y sigue defendiendo los principios del Derecho Internacional Humanitario (DIH).

En la actualidad lo que ocurrió en Solferino sigue teniendo vigencia, por eso la organización sigue estando presente en Yemen, Somalia, Malí, Colombia, Ucrania y en Siria y en todos esos desafíos que se imponen en nuestra época. El dolor humano sigue siendo el mismo y las actividades humanitarias se han ido haciendo tremendamente más complejas, con fenómenos mundiales, como el cambio climático, la desigualdad, la discriminación, los discursos de odio, la crisis alimentaria, el uso de mercenarios o el desarrollo de una tecnología cada vez más letal.



UNA CUESTIÓN PREVIA O DE ORDEN



La formación interna, pero también la dirigida a las personas vulnerables, los principales beneficiarios de la acción de Cruz Roja, es considerada una tarea fundamental que abarca diversos ámbitos, desde formación para el empleo, primeros auxilios, objetivos de desarrollo sostenible (ODS), alimentación, bienestar personal, idioma, perspectiva de género, alfabetización digital, trámites y gestiones, ahorro energético, etc.

Numerosos voluntarios especialistas en estos temas dedican gran parte de su voluntariado a impartir talleres y acciones formativas. Es probablemente una de las aportaciones más importantes de Cruz Roja a la sociedad.

La forma de hacer la guerra ha cambiado sobremanera con los avances tecnológicos, pero el sufrimiento que genera a las personas atrapadas en estos conflictos, bélicos o no, sigue siendo el mismo. Henry Dunant escribió hace 160 años:

“casas agujereadas, agrietadas, deterioradas; sus habitantes, que han pasado, sin luz y sin víveres, cerca de veinte horas en las bodegas, comienzan a salir; el estupor que se pinta en sus rostros demuestra el prolongado padecer al que se han visto sometidos”.

Esto podría haber sido escrito por las víctimas actuales de los conflictos en Ucrania, Yemen, Siria, Afganistán o Somalia.

D^a Mirjana Spoljaric, presidenta del CICR, declaraba en 2022:

"Si la guerra estallara en medio de las grietas que vemos hoy en día, las ramificaciones y las consecuencias humanitarias serían abrumadoras, por decir lo menos. Y no hay nada que el Derecho Internacional Humanitario (DIH), el Comité Internacional de la Cruz Roja o el conjunto del sector humanitario mundial puedan hacer para volverlas soportables"... / ... "Los Estados deben mantener la paz. Nos ocuparemos de promover el DIH, asistir a los Estados para que cumplan sus obligaciones de prevenir las violaciones y proteger a las víctimas civiles y militares de los conflictos armados." ... / ... "Tras 160 años de actividad, el Comité Internacional de la Cruz Roja está en condiciones de afirmar que el mundo ha hecho grandes avances para reducir los daños a la población civil en el campo de batalla. Así y todo, el sufrimiento que se vive en los conflictos armados actuales es inmenso, por lo cual aún queda mucho por hacer para reducir el dolor y la angustia" ... / ... "El respeto del derecho internacional humanitario es y seguirá siendo la única manera de preservar un mínimo de humanidad durante los conflictos armados. Las leyes de la guerra deben ser consideradas como una prioridad política."

En el futuro el CICR junto con sus socios del Movimiento Internacional de la Cruz Roja y de la media Luna Roja, continuará ejerciendo su acción humanitaria con neutralidad, imparcialidad e independencia. Siempre del lado de la humanidad.



Homenaje a HENRY DUNANT



En 2014, miembros del personal del CICR en Ayacucho, Perú, participaron en la procesión del Día de Muertos junto con familiares de personas desaparecidas para honrar a las víctimas de la violencia que afectó a esa localidad en las décadas de 1980 y 1990. Nadia Shira Cohen/CICR

Los familiares de las más de 21 000 personas desaparecidas durante la violencia que azotó a Perú en las décadas de 1980 y 1990 siguen buscando a sus seres queridos. En todo el mundo, los familiares de los desaparecidos acuden a las oficinas e instituciones del gobierno y recorren cárceles, campos de batalla, hospitales y morgues. Examinan cuidadosamente los cadáveres en busca de rasgos familiares y los artículos personales recuperados junto con los restos humanos. Muchos siguen buscando hasta hallar las respuestas. Cesar la búsqueda antes sería como abandonar para siempre a la persona desaparecida.

SUMARIO (desglosado)

Información FISCAL

Número 20 / ENERO, FEBRERO 2023

Pág.

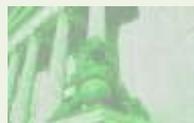
PRESENTACIÓN 3

Una cuestión previa o de orden «Homenaje a HENRY DUNANT»13

Índice de imágenes (Homenaje a Henry Dunant)

01. Sede del Comité Internacional de la Cruz Roja en Ginebra..... portada	07. Siria/el Golán..... 130
02. Costa de Benín..... 12	08. Colombia 132
03. Solferino..... 14	09. República democrática del Congo..... 210
04. Formación..... 15	10. Siria 227
05. Auacucho (Perú) 16	11. Sviatohirsk, oblast de Donetsk 249
06. Sudán del Sur..... 38	12. Osijek (Croacia) 263

SUMARIO (con resúmenes)17



I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL):39

DICIEMBRE, 2022.....39

1. Normas publicadas (Analizadas):.....39

- 1.^a Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016. Notificación de España al Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su artículo 35.7 (BOE 304/2022, de 20 de diciembre).....39
- 2.^a Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (BOE 306/2022, de 22 de diciembre).....47
- 3.^a Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE 311/2022, de 28 de diciembre)66
- 4.^a Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte (BOE 314/2022, de 31 de diciembre).....90
- 5.^a Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad (BOE 311/2022, de 28 de diciembre)91



- 6ª Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE 312/2022, de 29 de diciembre) 100
- 2. Normas publicadas (Reseña):** 106



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL): 111

1. DICIEMBRE 2022 111

Normas publicadas (Reseña) 111

- A) CCAA (Régimen Común) 111
- B) CCAA (Régimen Foral) 116



III. LEGISLACIÓN UNIÓN EUROPEA (FISCAL): 131

Normas publicadas (Reseña) 131



IV. JURISPRUDENCIA INTERNA (TS): 133

DICIEMBRE, 2022 133

A) SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) 133

➔ **APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS (Actuaciones y procedimientos de recaudación) Ley General Tributaria** 133

- LGT.1ª SENTENCIA 1746/2022 [22.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1268/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero 133
 - RESUMEN:

Procedimientos tributarios. Declaración de fallido. Derivación de responsabilidad subsidiaria. Desestimación.
- LGT. 2ª SENTENCIA 1694/2022 [19.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2083/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero 137
 - RESUMEN:



Procedencia de la aplicación del recargo del art. 27 de la LGT por la presentación extemporánea de autoliquidación complementaria del contribuyente. Desestimación.

→ **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** 146

- IRPF.1ª SENTENCIA 1737/2022 [21.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 472/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero..... 146

➤ RESUMEN:

Prestaciones por jubilación percibidas por quienes fueron funcionarios de la ONU. Interpretación de la expresión "sueldos y emolumentos", contenida en el artículo V, Sección 18, apartado b) de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas aprobada por la Asamblea General el 13 de febrero de 1946 (publicada en el BOE de 17 de octubre de 1974). Las prestaciones por jubilación no están exentas del IRPF. Estimación.

- IRPF. 2ª SENTENCIA 1627/2022 [12.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7219/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda ... 148

➤ RESUMEN

La exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, regulada en el art. 38 de la LIRPF, requiere que la vivienda transmitida haya constituido su residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados y que haya ostentando durante dicho periodo el pleno dominio de la misma, sin que la nuda propiedad resulte título suficiente a tales efectos.

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

- ISD. SENTENCIA 1613/2022 [02.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7294/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde . 150

➤ RESUMEN:

Comunidad Autónoma competente para liquidar el impuesto, habiéndose dictado liquidaciones tanto por la Comunidad de Cantabria como por la Comunidad de Madrid. En las concretas condiciones concurrentes en el presente caso, la sentencia firme que remite a la Administración a alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme con la finalidad de acordar la devolución de unos ingresos tributarios, que la propia sentencia firme considera indebidos por la falta de competencia territorial del órgano liquidador, no impide a otro tribunal enjuiciar la liquidación efectuada por la administración territorialmente competente, sobre la base de interpretar, a efectos del examen y justificación argumental de la propia competencia, la realidad de lo declarado por el tribunal que revisa el acto tributario firme dictado por un órgano incompetente por razón del territorio.

→ **Impuesto sobre Sociedades**..... 158

- IS. SENTENCIA 1686/2022 [19.01.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7236/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde . 158

➤ RESUMEN:



Interpretación del artículo 89.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión por absorción de entidades, el artículo 89.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no permite, en la determinación de la cantidad objeto de deducción fiscal resultante de tal operación, tener en cuenta el porcentaje de participación que poseían otras entidades absorbidas por la obligada tributaria adquirente sobre la entidad de la que procedía el fondo de comercio adquirido, cuando las operaciones de absorción se hicieran en unidad de acto.

→ Impuesto sobre el Valor Añadido..... 160

- IVA. 1ª SENTENCIA 1687/2022 [19.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1523/2021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde 160

➤ RESUMEN:

Exención por exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 147.7 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.2º.A de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Acreditación de la residencia habitual. Para acreditar la residencia habitual del adquirente, a los efectos de aplicar la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 147.7 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.2º.A de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no basta con la aportación del pasaporte, tal y como contempla el artículo 9.2º.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando en el mismo no conste la residencia habitual o domicilio del receptor de las entregas de bienes, siendo preciso en este caso, adicionalmente, presentar otros medios de prueba que acrediten la residencia habitual del viajero. En todo caso, corresponde al vendedor o proveedor de las mercancías, sujeto pasivo del IVA, verificar si el documento presentado por el viajero para poder disfrutar de la exención contiene el dato de la residencia habitual o domicilio del viajero, pudiendo, en su caso, ser dicho documento, el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

- IVA. 2ª SENTENCIA 1639/2022 [13.02.2021]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3084/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís..... 162

➤ RESUMEN:

La deuda se liquida en la aduana junto a los derechos arancelarios y luego se puede satisfacer con ocasión de la recepción del documento acreditativo. El retraso en el cumplimiento del deber de pago, conforme a este esquema, determina la apertura del periodo ejecutivo, pero no necesariamente la vía de apremio, si la deuda, como consta, se ha abonado antes del dictado de la providencia de apremio. Improcedencia de esta y del recargo correspondiente.

- IVA. 3ª SENTENCIA 1695/2022 [20.12.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1399/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís..... 168

➤ RESUMEN:



Es procedente la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios, en relación con operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera su actividad general. En particular, cabe deducir el IVA satisfecho por la recepción de servicios de asesoramiento en un procedimiento expropiatorio con la finalidad de lograr un mayor justiprecio que el inicialmente reconocido por la Administración, habida cuenta la naturaleza del bien expropiado y su relación directa de afección con la actividad propia de la empresa. Hay derecho a esa deducción del IVA soportado cuando el bien entregado o el servicio recibido a que da lugar guarde relación o suponga un beneficio general para el sujeto pasivo, aunque la actividad a que se dirige esté exenta o no sujeta, siempre que, además de ese beneficio general, aquí indudable, las operaciones a que se dedica quien reclama la deducción, en el marco de su actividad económica, constituyan operaciones gravadas, lo que en este caso no ha sido controvertido.

→ **Impuesto sobre Bienes Inmuebles** 170

- IBI. SENTENCIA 1630/2022 [12.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7224/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde 170

➤ RESUMEN:

A efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y atendiendo al principio de capacidad económica, en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extienda sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria en proporción a su cuota de participación en el derecho real de usufructo sobre el inmueble.

B) SENTENCIAS (Reseñas)..... 173

→ **CONVENIO ECONÓMICO ESTADO – COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA. Junta Arbitral. Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF)** 173

- SENTENCIA 1754/2022 [23.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. Ordinario 307/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero 173

➤ RESUMEN:

Recurso directo contra la resolución de 28 de julio de 2021, adoptada en el conflicto de competencias 141/2020 por la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Desestimación.

→ **Derecho Aduanero – Liquidaciones Tributarias. Extensión de garantía.** . 175

- SENTENCIA 1638 [13.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 11/21). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís..... 175

➤ RESUMEN:

Alcance, objetivo, subjetivo y procedimental de la garantía prestada por el declarante, en calidad de representante directo del importador. 1) La garantía consignada en el DUA -documento único administrativo- de importación por un representante aduanero, que ostenta la representación directa, responde únicamente de las deudas generadas hasta al levante de



las mercancías, sin que quepa extenderlas a las liquidaciones giradas en un momento posterior como consecuencia de las comprobaciones realizadas por la Administración Tributaria.2) No cabe presumir la extensión o alcance de la garantía fuera de los casos para la que está prevista su exigencia, sin que, por lo tanto, sea lícito retener o denegar la devolución de la prestada por dicho representante para afectarla al pago de deudas ajenas.



V. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:..	177
DICIEMBRE, 2022.....	177
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	177
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)	177
▪ IVA. 1º Asunto C-378/2021. Sala Séptima. ST. 08.12.2022	177
«Procedimiento prejudicial - Armonización de las legislaciones fiscales - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 203 - Regularización de la declaración del IVA - Beneficiarios de servicios que no pueden invocar un derecho a la deducción - Ausencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales»	
→ Cuestiones prejudiciales planteadas	
«1) ¿Es deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA), con arreglo al artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, el expedidor de una factura cuando, como en el presente asunto, no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales porque los destinatarios de los servicios son consumidores finales que no tienen derecho a deducir el impuesto soportado?	
2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión y, por tanto, si el expedidor de una factura es deudor del IVA con arreglo al artículo 203 de la Directiva sobre el IVA:	
a) ¿Puede omitirse la rectificación de las facturas frente a los destinatarios de la prestación cuando, por un lado, está excluida la pérdida de ingresos fiscales y, por otro, es imposible en la práctica la rectificación de las facturas en cuestión?	
b) ¿Se opone a la regularización del IVA el hecho de que los consumidores finales hayan soportado el impuesto en el precio de las operaciones de suerte que tal regularización del IVA conllevaría un enriquecimiento para el sujeto pasivo?»	
▪ IVA. 2º Asunto C-512/21. Sala Décima. ST. 01.12.2022	181
«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) -Directiva 2006/112/CE - Artículo 168 - Derecho a deducción del IVA - Principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad - Fraude - Prueba - Obligación de diligencia del sujeto pasivo - Toma en consideración de un	



incumplimiento de las obligaciones derivadas de disposiciones nacionales y del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria - Mandato conferido por un sujeto pasivo a un tercero para realizar operaciones gravadas - Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea - Artículo 47 - Derecho a un proceso equitativo»

→ Cuestiones prejudiciales planteadas

1) ¿Es compatible con el Derecho de la Unión y, en particular, con los artículos 9, apartado 1, y 10 de la Directiva [2006/112], así como con el principio de neutralidad fiscal, una práctica de la Administración tributaria según la cual esta, automáticamente y sin llevar a cabo ninguna comprobación, deduce del hecho de que sea consciente la persona física que mantiene una relación jurídica con una persona jurídica que actúa como agente, que es independiente del sujeto pasivo como mandante y que dispone de personalidad jurídica propia, sin que esta persona física esté relacionada jurídicamente con el sujeto pasivo, el hecho de que es consciente el sujeto pasivo, obviando las disposiciones del contrato celebrado entre el mandante y el agente así como del Derecho extranjero por el que se regula la relación jurídica de agencia?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva [2006/112] en el sentido de que, cuando la Administración tributaria constata la existencia de una cadena de facturación en círculo, tal hecho basta por sí solo como circunstancia objetiva para demostrar el fraude fiscal, o bien en tal caso también debe indicar la Administración tributaria qué miembro o miembros de la cadena cometieron fraude fiscal y cuál fue su modus operandi?

3) ¿Deben interpretarse los artículos antes citados de la Directiva [2006/112], a la luz de las exigencias de proporcionalidad y de racionalidad, en el sentido de que ni siquiera cuando la Administración tributaria considera, basándose en las circunstancias concretas del asunto, que el sujeto pasivo debió ser más diligente, puede exigirse a este que verifique circunstancias que la Administración tributaria solo pudo descubrir tras una inspección de aproximadamente cinco años de duración que requirió numerosas comprobaciones anexas empleando instrumentos de Derecho público, de tal modo que la protección de los secretos comerciales de los sujetos pasivos no supuso un obstáculo para la comprobación? En caso de que se exija mayor diligencia, ¿basta para considerar probada la diligencia debida con que el sujeto pasivo también extienda su control a circunstancias que van más allá de las indicadas en la sentencia [de 21 de junio de 2012, Mahagében y David (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373)] por lo que respecta a los posibles socios comerciales, de manera que disponga de reglas internas de aprovisionamiento para la verificación de tales socios, no acepte pagos en especie, incluya en los contratos que celebre cláusulas sobre los posibles riesgos y examine también otras circunstancias durante la operación?

4) ¿Deben interpretarse los artículos antes citados de la Directiva [2006/112] en el sentido de que, si la Administración tributaria aprecia que el sujeto pasivo participó activamente en el fraude fiscal, basta al respecto con que las pruebas descubiertas por ella pongan de manifiesto que el sujeto pasivo, empleando la diligencia debida, habría podido tener conocimiento de que participaba en el fraude fiscal, sin que demuestren



que sabía que participaba en un fraude fiscal por su comportamiento activo en él? En caso de probarse la participación activa en un fraude fiscal, esto es, el conocimiento de esa participación, ¿debe la Administración tributaria demostrar la actuación fraudulenta del sujeto pasivo materializada en su conducta concertada con miembros que le preceden en la cadena, o es suficiente con que se apoye en pruebas objetivas del conocimiento recíproco de los miembros de la cadena?

5) ¿Es compatible con los artículos antes citados de la Directiva [2006/112] y conforme con el derecho a un proceso equitativo reconocido como principio general en el artículo 47 de la [Carta] y con el principio de seguridad jurídica una práctica de la Administración tributaria consistente en fundamentar su resolución en una presunta infracción de disposiciones en materia de seguridad de la cadena alimentaria carentes de incidencia en el cumplimiento por el sujeto pasivo de sus obligaciones fiscales o en la circulación de sus facturas, que la normativa tributaria no establece de ninguna manera en relación con el sujeto pasivo y que no tienen efecto alguno en la realidad de las operaciones inspeccionadas por la Administración tributaria y en la conciencia del sujeto pasivo examinada en el procedimiento tributario?

6) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión prejudicial anterior:

¿Es compatible con los artículos antes citados de la Directiva [2006/112] y conforme con el derecho a un proceso equitativo reconocido como principio general en el artículo 47 de la [Carta] y con el principio de seguridad jurídica una práctica de la Administración tributaria consistente en que, sin intervención del organismo oficial en materia de seguridad de la cadena alimentaria que dispone de competencia material y territorial, esta realiza en su resolución apreciaciones sobre el sujeto pasivo que entran en el ámbito de competencia de ese organismo oficial, de manera que deduce, sobre la base de las infracciones constatadas respecto de la seguridad de la cadena alimentaria -cuestión ajena a su ámbito de competencia-, consecuencias fiscales para el sujeto pasivo, sin que este haya podido rebatir la constatación de la infracción de las normas en materia de seguridad de la cadena alimentaria en un procedimiento independiente del procedimiento tributario y que respete las garantías fundamentales y los derechos de las partes?

II. SENTENCIAS (Reseñas) 198

II.1 Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 198

■ **IVA. 1º Asunto C-141/20. Sala Primera. ST.01.12.2022** 198

«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 77/388/CEE - Artículo 4, apartado 4, párrafo segundo - Sujetos pasivos - Facultad de los Estados miembros de considerar como un solo sujeto pasivo a entidades jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización ("grupo a efectos del IVA") - Normativa nacional que señala a la entidad dominante del grupo a efectos del IVA como único sujeto pasivo - Concepto de "firme vinculación en el orden financiero" - Necesidad de que la entidad dominante posea la mayoría de los derechos de voto además de una participación mayoritaria en el capital -



Inexistencia - Apreciación de la independencia de una entidad económica en función de criterios estándar - Alcance»

→ Cuestiones [prejudiciales] planteadas

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, en relación con el artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, de [la Sexta Directiva] en el sentido de que permite a los Estados miembros considerar sujeto pasivo a un miembro del grupo a efectos del IVA ("Organträger", la entidad dominante) en lugar de al grupo a efectos del IVA ("Organkreis", la entidad fiscal)?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿pueden invocarse a este respecto el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, en relación con el artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, de [la Sexta Directiva]?

3) En la comprobación que se ha de realizar conforme al apartado 46 de la sentencia Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartados 44 y 45) para determinar si el requisito de integración financiera que establece el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la [UStG] constituye una medida admisible, necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra el fraude o la evasión fiscales, ¿se ha de aplicar un criterio estricto o un criterio amplio?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de [la Sexta Directiva] en el sentido de que permite a los Estados miembros, mediante una categorización, considerar a una persona como no independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de [dicha Directiva] cuando dicha persona está integrada financiera, económica y organizativamente en la empresa de otro empresario ("Organträger", entidad dominante) de tal manera que la entidad dominante puede imponerle su voluntad y evitar así que dicha persona pueda formarse una voluntad contraria a la suya?»

■ **IVA. 2º Asunto C-247/21. Sala. Octava. ST.08.12.2022..... 200**

«Procedimiento prejudicial. Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE -Artículo 42, letra a) - Artículo 197, apartado 1, letra c) - Artículo 226, punto 11 bis - Artículo 141 -Exención - Operación triangular - Designación del destinatario final de una entrega como deudor del IVA - Facturas - Mención "inversión del sujeto pasivo" - Carácter obligatorio - Omisión de esa mención en una factura - Rectificación retroactiva de la factura»

→ Cuestiones prejudiciales planteadas

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 42, letra a), de la Directiva [del IVA], en relación con el artículo 197, apartado 1, letra c), de dicha Directiva [...], en el sentido de que también existe designación del destinatario de la entrega como deudor del impuesto cuando en la factura, en la que no figura el importe del [IVA], se incluye la mención "operación triangular intracomunitaria exenta"?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

a) ¿Puede rectificarse válidamente a posteriori una mención de este tipo de la factura (mediante la mención "operación triangular intracomunitaria



de conformidad con el artículo 25 de la UStG [1994]. La deuda tributaria se traslada al destinatario de la prestación")?

b) ¿Es necesario que el destinatario de la factura rectificadora la reciba para que la rectificación sea válida?

c) ¿Se retrotraen los efectos de la rectificación al momento en que se expidió inicialmente la factura?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 219 bis de la Directiva [del IVA] en el sentido de que debe aplicarse la normativa en materia de facturación del Estado miembro cuya normativa sería aplicable si en la factura no se hubiera designado (o aún no se hubiera designado) a un "adquirente" como deudor del impuesto, o bien en el sentido de que debe aplicarse la normativa del Estado miembro cuya normativa sería aplicable si se presumiera que la designación del "adquirente" como deudor del impuesto es válida?»

■ **IVA. 3º Asunto C- 269/2020. Sala Primera. ST.01.12.2022** 201

«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 77/388/CEE -Artículo 4, apartado 4, párrafo segundo - Sujetos pasivos - Facultad de los Estados miembros de considerar como un solo sujeto pasivo a personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización ("grupo a efectos del IVA") - Normativa nacional que señala a la entidad dominante del grupo a efectos del IVA como único sujeto pasivo - Prestaciones intragrupo a efectos del IVA - Artículo 6, apartado 2, letra b) - Prestaciones de servicios a título gratuito - Concepto de "fines ajenos a la empresa"»

→ Cuestiones prejudiciales planteadas

«1) ¿Debe interpretarse la facultad concedida a los Estados miembros en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la [Sexta Directiva] de considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en su territorio que, aunque gocen de independencia jurídica, se hallan firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en el sentido de que los Estados miembros deben ejercerla de modo

a) que la consideración como un solo sujeto pasivo se realice a través de una de esas personas, que será el sujeto pasivo respecto de todas las operaciones efectuadas por dichas personas, o de modo

b) que la consideración como un solo sujeto pasivo deba conducir necesariamente, aun a costa de una pérdida de ingresos fiscales sustanciales, a un grupo a efectos del IVA distinto de las personas firmemente vinculadas entre sí, constituido por una entidad ficticia especialmente concebida a efectos del IVA?

2) Si la respuesta a) a la primera cuestión es la acertada, ¿se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea acerca de los fines ajenos a la empresa en el sentido del artículo 6, apartado 2, de la [Sexta Directiva] (sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88), que en el caso de un sujeto pasivo



a) que, por una parte, ejerce una actividad económica y realiza de este modo prestaciones a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la [Sexta Directiva], y

b) que, por otra parte, realiza al mismo tiempo una actividad desarrollada en el ejercicio de sus funciones públicas, para la que no tiene la condición de sujeto pasivo conforme al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva [...], la prestación de un servicio a título gratuito que pertenece al ámbito de su actividad económica y va destinado al ámbito de las actividades que realiza en el ejercicio de sus funciones públicas no está sujeto al IVA con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva [...]?»

II.2 Impuestos Especiales (Impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas) [IES]..... 203

■ **IES. 1º Asunto C-332/21. Sala Décima. ST.22.12.2022** 203

«Procedimiento prejudicial. - Armonización de las legislaciones fiscales - Directiva 92/83/CEE -Armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas -Impuestos especiales - Alcohol etílico - Exenciones - Artículo 27, apartado 1, letra e) - Preparación de aromatizantes para la elaboración de alimentos y de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 % - Ámbito de aplicación - Principios de proporcionalidad y de efectividad»

→ Cuestiones prejudiciales planteadas

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva [92/83] en el sentido de que solo están exentos de los impuestos especiales los productos de tipo alcohol etílico utilizados en la preparación de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supera el 1,2 %, o en el sentido de que también están exentos los productos de tipo alcohol etílico que ya se han utilizado en la producción de tales aromatizantes que hayan sido o vayan a ser utilizados para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supera el 1,2 %?»

2) En el contexto de los objetivos y de la estructura general de la Directiva 92/83, ¿debe interpretarse el artículo 27, apartado 1, letra e), de esta en el sentido de que, una vez que los productos de tipo alcohol etílico destinados a la comercialización en otro Estado miembro ya han sido despachados a consumo en un primer Estado miembro, estando exentos de impuestos especiales por utilizarse en la preparación de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supera el 1,2 %, el Estado miembro de destino deberá dispensarles un trato idéntico en su territorio?»

3) ¿Deben interpretarse el artículo 27, apartados 1, letra e), y 2, letra d), de la Directiva 92/83, así como los [principios] de efectividad y [proporcionalidad], en el sentido de que permiten que un Estado miembro establezca requisitos de procedimiento según los cuales la exención está supeditada al requisito de que quien utiliza los productos sujetos a impuestos especiales tenga la condición de destinatario registrado y el vendedor de tales productos la de depositario autorizado,



aunque el Estado miembro en el que se adquieren estos productos no exige que el agente económico que los comercializa tenga la condición de depósito fiscal?

4) En el contexto de los objetivos y de la estructura general de la Directiva 92/83, ¿se oponen los principios de proporcionalidad y de efectividad, en relación con el artículo 27, apartado 1, letra e), de esta, a que la exención establecida por este precepto se deniegue a un contribuyente de un Estado miembro de destino que haya recibido productos de tipo alcohol etílico, sobre la base de que tales productos han sido considerados exentos conforme a una interpretación oficial de estos preceptos de la Directiva por las autoridades fiscales del Estado miembro de origen, constante durante un largo período, transpuesta al Derecho interno y aplicada en la práctica, pero que posteriormente resultó errónea, cuando en las circunstancias de que se trata queda excluida la existencia de fraude o de evasión fiscal en materia de impuestos especiales?»

II.3 Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD) 205

■ **AJD. Asunto C- 656/2021. Sala Quinta. ST.22.12.2022**..... 205

«Procedimiento prejudicial - concentración de capitales - Impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava los servicios de comercialización de participaciones en fondos abiertos comunes de inversión colectiva en valores mobiliarios»

→ Cuestiones prejudiciales planteadas

«1) ¿Se opone el artículo 5, apartado 2, de la Directiva [2008/7] a una normativa nacional, como la rúbrica 17.3.4 [de la TGIAJD], que grava con el impuesto sobre actos jurídicos documentados las comisiones que los bancos cobran a las entidades gestoras de fondos abiertos de inversión en valores mobiliarios por prestarles servicios vinculados a la actividad bancaria consistentes en la actividad de captación de nuevas suscripciones de participaciones, es decir, en conseguir nuevas entradas de capital para los fondos de inversión mediante la suscripción de nuevas participaciones emitidas por los fondos?

2) ¿Se opone el artículo 5, apartado 2, de la Directiva [2008/7] a una normativa nacional que grava con el impuesto sobre actos jurídicos documentados las comisiones de gestión que las entidades gestoras cobran a los fondos abiertos de inversión en valores mobiliarios, en la medida en que esas comisiones de gestión incluyan las comisiones que los bancos aplican a las entidades gestoras por la actividad mencionada?»

II.4 Imposición de los productos energéticos y de la electricidad (PEyE) 207

■ **PEyE, Asunto C- 553/21. Sala Octava. ST.22.12.2022**..... 207

«Procedimiento prejudicial - Directiva 2003/96/CE - Imposición de los productos energéticos y de la electricidad - Artículo 5, cuarto guion - Tipos de los impuestos especiales diferenciados en función de la utilización profesional o no profesional de esos productos - Exenciones y reducciones impositivas facultativas - Presentación de una solicitud de reducción impositiva facultativa habiendo expirado el plazo establecido al efecto pero antes de que finalice el plazo para la liquidación del impuesto



de que se trate - Principio de seguridad jurídica - Principio de efectividad
- Principio de proporcionalidad»

→ Cuestión prejudicial planteada

«¿Se aplica el principio de proporcionalidad [en cuanto que principio general] del Derecho de la Unión también a la reducción impositiva facultativa prevista en el artículo 5, [cuarto guion], de la Directiva 2003/96, con la consecuencia de que el Estado miembro no puede denegar la reducción impositiva una vez transcurrido el plazo establecido en su Derecho nacional para la presentación de la correspondiente solicitud si, en el momento de la presentación de esta ante la autoridad competente, aún no ha prescrito la liquidación del impuesto?»

II.5 Obligaciones de información (OIF) 208

▪ **OF. Asunto C-694/20. Gran Sala. ST.08/12/2022** 208

«Procedimiento prejudicial - Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad -Intercambio automático y obligatorio de información en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos comunicación de información - Directiva 2011/16/UE, en su versión modificada por la Directiva (UE)2018/822 -Artículo 8 bis ter, apartado 5 -Validez - Secreto profesional de los abogados - Dispensade la obligación de comunicar información a favor del abogado intermediario sujeto a secreto profesional - Obligación de dicho abogado intermediario de notificar sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario que no sea su cliente - Artículos 7 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea»

«¿Vulnera el artículo 1, punto 2, de la [Directiva 2018/822] el derecho a un proceso equitativo garantizado en el artículo 47 de la [Carta] y el derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la [Carta], en la medida en que el nuevo artículo 8 bis ter, apartado 5, que aquella Directiva introdujo en la [Directiva 2011/16], dispone que, si un Estado miembro adopta las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnere la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro, el Estado miembro está obligado a exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario o, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado, en la medida en que dicha obligación tiene como consecuencia que un abogado que actúe como intermediario estará obligado a compartir, con otro intermediario que no es su cliente, información que conoce en el marco del ejercicio de actividades esenciales de su profesión, a saber, la defensa o representación ante los tribunales del cliente y la prestación de asesoramiento jurídico, incluso fuera de un procedimiento judicial?»





VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA:	211
DICIEMBRE, 2022	211
1. Consultas vinculantes (con inclusión de PARTICULARES).....	211
1.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS	211
✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V2518-22 (07.12.2022)	211
■ La consultante expone que: desarrolla una actividad por la que está obligada a cotizar en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos de la Seguridad Social (RETA).	
■ La consultante pregunta: sobre tratamiento que corresponde en el IRPF a la regularización de las cuotas del RETA satisfechas en el ejercicio anterior, prevista en el nuevo sistema de cotización establecido en el artículo 308 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.	
✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V2577-22 (21.12.2022)	214
■ El consultante expone que: Con fecha 30 de septiembre de 2022 el consultante solicitó su jubilación, habiendo permanecido cuatro años más en servicio activo por haber demorado aquella.	
■ El consultante pregunta: tributación procedente en el IRPF del complemento económico de jubilación demorada (artículo 210 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social) en las modalidades de pago único y prestación mixta.	
✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V2637-22 (27.12.2022)	215
■ La consultante (Comunidad de propietarios) expone que: está pensando en arrendar una zona común del edificio.	
■ La consultante pregunta: sobre la obligación de la comunidad de efectuar el reparto a cada comunero de las rentas obtenidas por el arrendamiento, así como sobre la obligación de presentar declaración informativa por parte de la comunidad y de declarar la renta por parte de los miembros de la misma.	
✓ IRPF 4ª Consulta Vinculante V2646-22 (27.12.2022)	216
■ La consultante expone que: ella y sus dos hermanos adquirieron por herencia un inmueble de su padre.	
■ La consultante manifiesta que: dos de los tres hermanos se plantean arrendar el inmueble por temporadas. El tercero desea conservarlo para su uso personal	
■ La consultante pregunta: si puede atribuirse a un hermano cuatro meses de hipotéticos rendimientos del arrendamiento, a un segundo hermano otros cuatro meses por el mismo concepto, y a un tercer hermano imputarle rentas inmobiliarias por cuatro meses que estaría vacío el inmueble a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	
1.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)	217
✓ IS. Consulta Vinculante V-2489 (01.12.2022)	217



■ **La consultante expone que:** se dedica a la prestación de servicios de pompas fúnebres y/o funerarias en su más amplio sentido, teniendo una antigüedad de más de 25 años. Tras un análisis de la contabilidad, se ha detectado la existencia de un saldo erróneo en la cuenta contable "caja, efectivo", siendo el mismo un importe elevado por la no contabilización de gastos y/o tickets correspondientes al año 2013 y anteriores.

■ **La consultante manifiesta que:** Se va a proceder a realizar en el ejercicio 2018 el ajuste contable de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración nº22 del Plan General de Contabilidad, dando de baja el saldo correspondiente de la cuenta "caja, efectivo", siendo la contrapartida reservas voluntarias. Por otro lado, la entidad consultante ha aplicado la reserva de capitalización en el año 2017.

■ **La consultante pregunta:** sobre la incidencia fiscal del ajuste a realizar en el Impuesto sobre Sociedades, y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los socios/administradores: así como del ajuste a realizar en la reserva de capitalización.

1.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) 220

✓ **IVA Consulta Vinculante V2664-22 (29.12.2022) 220**

■ **La consultante expone que:** desarrolla su actividad de hostelería a través de un restaurante.

■ **La consultante manifiesta que:** En ocasiones, arrienda reservados del local a cambio de una contraprestación independiente.

■ **La consultante pregunta:** el alquiler de un reservado en un restaurante ¿es una prestación accesoria al servicio principal de restauración en el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se cobra un precio independiente?

1.4. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE) 221

✓ **IAE. Consulta Vinculante V2654-22 (27.12.2022) 221**

■ **La consultante expone que:** ejerce la actividad de comercio al por menor de ropa usada en un local alquilado. No ha efectuado compra de mercancía para su reventa, ya que la mercancía expuesta para su venta procede de su patrimonio privado.

■ **La consultante manifiesta que:** no descarta en un futuro la adquisición de ropa usada a terceros para su reventa.

■ **La consultante pregunta:** acerca del Epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas que le es aplicable a la actividad de referencia y la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2. Consultas vinculantes (Reseñas) 224

2.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF) 224

✓ **IRPF. Consulta Vinculante V2575-22 (21.12.2022) 224**

■ **La consultante expone que:** Desde el 1 de enero de 2022, las personas que vayan a acceder a la pensión contributiva de jubilación a una edad superior a la ordinaria puedan optar por un complemento económico de entre los siguientes (artículo 210.2 del texto refundido de la Ley



General de la Seguridad Social): a) Un porcentaje adicional de su pensión por cada año completo de cotización entre el cumplimiento de la edad ordinaria de jubilación y el hecho causante de la prestación; b) Una cantidad a tanto alzado por cada año completo cotizado desde el cumplimiento de la edad ordinaria de jubilación y el hecho causante de la prestación; y, c) Una combinación del porcentaje adicional y de cantidad a tanto alzado en los términos que se establezcan reglamentariamente.

■ **La consultante pregunta:** si en el supuesto b) -- cantidad a tanto alzado-- resulta aplicable la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006.

2.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS) 225

✓ **IS. Consulta Vinculante V2675-22 (29.12.2022)**..... 225

■ **La consultante expone que:** incurrió en los ejercicios 2015 y 2016 en gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales y generó la deducción regulada en el artículo 36.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

■ **La consultante manifiesta que:** El requisito contemplado en la letra b) del artículo 36.3 de la LIS se cumplió plenamente por parte de la entidad consultante en los ejercicios 2016 (respecto de la deducción de 2015) y 2017 (respecto de la deducción de 2016).

Respecto al requisito regulado en la letra a) del mencionado artículo, relativo a los certificados del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, la entidad consultante presentó la correspondiente solicitud para cada uno de dichos ejercicios siguiendo el procedimiento establecido en la Orden ECD/2836/2015, de 18 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la obtención del certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.

Sin embargo, al tiempo de presentar las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2015 y 2016 no se disponía aún del preceptivo certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música para ninguno de estos dos ejercicios. Por esta razón, las deducciones generadas en los ejercicios 2015 y 2016 no fueron acreditadas en las autoliquidaciones del IS presentadas.

Finalmente, con fecha de 19 de junio de 2020, el Subdirector General de Música y Danza, en representación del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, expidió a la entidad consultante los certificados acreditativos de los espectáculos profesionales en vivo de artes escénicas y musicales realizados en los ejercicios 2015 y 2016.

Una vez obtenidos los mencionados certificados, la entidad consultante acreditó las deducciones generadas en los ejercicios 2015 y 2016 en la primera autoliquidación del IS presentada el 27 de julio de 2020, correspondiente al ejercicio 2019. Si bien, éstas no fueron aplicadas en la citada autoliquidación por insuficiencia de cuota, quedando pendientes de aplicación para los ejercicios futuros.

■ **La consultante pregunta:** Si una vez obtenidos los certificados que acreditan los espectáculos realizados en los ejercicios 2015 y 2016, y cumpliendo por tanto con la totalidad de los requisitos exigidos en el artículo 36.3 de la LIS para aplicar la deducción, puede aplicar esta



deducción en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios anteriores no prescritos. En concreto, si es posible instar la rectificación de las autoliquidaciones del IS presentadas en 2017 y 2018, de manera que se apliquen en las mismas las deducciones por gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales correspondientes a los ejercicios 2015 y 2016.

2.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) 226

✓ **IVA. Consulta Vinculante V2538-22 (12.12.2022)** 226

■ **El consultante expone que:** presta servicios de toma y análisis de muestras de sangre y orina a profesionales del deporte con el fin de proceder a su estudio en el posible encuentro de sustancias dopantes.

■ **El consultante pregunta:** si dichos servicios están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.



VII. REVISTAS Y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES:..... 229

VI.I. REVISTAS 229

✓ **Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF**..... 229

Revista Mensual Núm. 477. Diciembre,2022 229

❖ **TRIBUTACIÓN – Estudios** 229

- **«Los recargos por extemporaneidad. Análisis particular de la exoneración del recargo por declarar con posterioridad a una regularización administrativa de otro periodo del mismo concepto impositivo»**..... 229

[Trabajo finalista del Premio «Estudios Financieros» 2022 en la modalidad de Tributación]

Carlota Ruiz de Velasco Punín. Profesora contratada doctora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cantabria (España)

- **«Fiscalidad del carbono. Un nuevo escenario para la tributación del medio ambiente»** 230

Miguel De Haro Izquierdo. Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM/UFV (España). Abogado

- **«Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (y II)»** 230

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**..... 231

- **«Gastos financieros asociados a la distribución de fondos propios»**..... 231



Análisis de las SSTs de 26 de julio, recs. núms. 4762/2020 y 5693/2020, y 21 de julio de 2022, rec. núm. 5309/2020

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

- **«Más sobre las pérdidas en IRPF debidas a donaciones»**..... 231

Análisis de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de septiembre de 2022, rec. núm. 277/2022

Nuria Puebla Agramunt. Doctora en Derecho por la UCM y abogada del ICAM. Profesora contratada doctora de la UDIMA (España)

- ❖ **TRIBUTACIÓN - Casos prácticos** 232

- **«Impuestos sobre bienes inmuebles y sobre actividades económicas»** (casos prácticos) 232

Nicolás Sánchez García. Auditor de la Sindicatura de Cuentas de la Comunitat Valenciana. Profesor de CEF.-UDIMA (España)

- ❖ **CONTABILIDAD. Estudios** 232

- **«Una reflexión crítica sobre la norma de arrendamientos (NIIF 16)»**..... 232

ANNE M. GARVEY (Profesora contratada doctora. Universidad de Alcalá de Henares. España).

LAURA PARTE (Profesora titular de Universidad. Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED-España).

ALBERTO OLABARRI ESTÉVEZ (Senior Manager Auditoría. PriceWaterhouse Coopers. Bilbao (España)

- **«El presupuesto sostenible: una propuesta teórico-conceptual»**.... 233

María Sol Amelia Quesada Blasco. Profesora asociada. Universidad Autónoma de Madrid y Universidad Complutense de Madrid (España).

Pablo Gómez Carrasco. Profesor contratado doctor. Universidad Autónoma de Madrid. España).

Mercedes Luque Vílchez. Profesora ayudante doctora. Universidad de Córdoba (España)

- ❖ **CONTABILIDAD. Análisis doctrinal** 234

- **«Obligación de informar en la memoria de la clasificación por vencimientos de activos financieros»** 234

Análisis de la consulta 4 del BOICAC 128, de diciembre de 2021

Javier Aguilar López

- ❖ **CONTABILIDAD. Casos prácticos** 234

- **«Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda, al servicio de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y sus organismos autónomos»**..... 234

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda, al servicio de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y sus organismos autónomos, convocado por Resolución 1147/2021, de 19 de abril de 2021 [BON de 10 de mayo])



Fernando Vallejo Torrecilla. Licenciado en Ciencias Empresariales
(España)

✓ Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria	235
Entradas diciembre, 2022	235
1. « La teoría del conocimiento “en cadena” y su desconexión del perjuicio económico: STJUE de 24 de noviembre de 2022, asunto C-596/21» (06.12.2022)	235
<i>Jesús Rodríguez Márquez. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario</i>	
2. « La prescripción de la responsabilidad tributaria: ipor fin!» (13.12.2022)	236
<i>Antón Beiras Cal. Economista. Auditor. Abogado Tributarista</i>	
3. « ¿Subvenciones-dotación, o contraprestación?: alea jacta est» (20.12.2023)	236
<i>Antonio Durán-Sindreu Buxadé. Doctor en Derecho, Profesor de la Universidad Pompeu Fabra</i>	
4. « La llamada “tasa Amazon”. Status questionis» (27.12.2022)	237
<i>María Ángeles García Frías. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional.</i>	
5. « De nuevo sobre los responsables solidarios» (29.12.2022)	237
<i>Ernesto Eseverri Martínez. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada</i>	
✓ REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA	239
[Publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales]	
Nº 139. Octubre-diciembre, 2022	
❖ ESTUDIOS	239
▪ « El secreto profesional en el marco tributario europeo: ¿armonización negativa de las normas de transposición de la dac6?»	
<i>María Amparo Grau Ruiz. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España). Directora de la Revista Técnica Tributaria</i>	
▪ « El Derecho Tributario ante la transformación digital: ¿innovación tributaria o gravamen equitativo del capital?»	239
<i>Salvador Montesinos Oltra. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Valencia (España)</i>	
▪ « La declaración sobre determinados «mecanismos» transfronterizos de planificación fiscal»	240
<i>José Antonio Cortés Torres. Doctorando en Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid (España)</i>	
▪ « Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido»	240
<i>Antonio Longás Lafuente. Inspector de Hacienda del Estado. (España)</i>	



▪	«Inteligencia artificial: una herramienta «peligrosa» en manos de la administración fiscal italiana para luchar contra la explotación abusiva de las deducciones fiscales»	241
	<i>María Grazia Ortoleva. Associate Professor of Tax Law.Law Departament. University of Verona (Italy)</i>	
❖	ANÁLISIS CRÍTICOS DE CUESTIONES PROBLEMÁTICAS EN LA JURISPRUDENCIA	242
▪	«Nuevos aires y nuevas incógnitas en materia de revocación tributaria a luz de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo»	242
	<i>Manuel Lucas Durán. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Alcalá. (Madrid)</i>	
❖	COMENTARIO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA	242
	GABINETE DE ESTUDIOS AEDAF	
▪	Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5502/2020, de 22 de septiembre de 2022	242
	Impuesto sobre Sociedades. Ganancias Patrimoniales. Criterio de imputación de operaciones a plazos.	
▪	Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5085/2021, de 21 de junio de 2022	243
	Procedimiento tributario. Responsables de la deuda tributaria. Derivación de responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT a menores de edad.	
▪	Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1617/2022, de 18 de octubre de 2022	243
	Procedimientos tributarios. Suspensión de la ejecución del acto impugnado. Suspensión de las sanciones. Extensión de la suspensión a la vía contencioso- administrativa.	
▪	Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 8719/2021, de 24 de Octubre de 2022	244
	IRPF. Prestaciones por diversos planes de pensiones recibidas en forma de capital. Reducción del artículo 17.2 c) TR de la ley del IRPF en relación con la DT 12I de la Ley 35/2006 del IRPF.	
▪	Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 9398/2021, de 20 de septiembre de 2022	245
	IVA e IRPF. Régimen simplificado y Estimación objetiva. La actividad económica de alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC.	
❖	COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE	245
	→ José Manuel Calderón Carrero. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña. Miembro de AEDAF (España).....	
	Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Cuarta) de 22 de septiembre de 2022	
	Asunto: C-538/20	



<ul style="list-style-type: none"> ▪ Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Séptima) de 29 de septiembre de 2022 246 Asunto: C-235/21 ▪ «Comentario a la sentencia del TRIBUNAL de JUSTICIA de la UE (Sala cuarta) de 15 de septiembre de 2022» 247 Asunto: C-277/21 ▪ Comentario al Auto del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Sexta) de 1 de Septiembre de 2022..... 247 Asunto: C-67/22 	
❖ TRANSFERENCIA	248
<ul style="list-style-type: none"> ▪ «Últimos o recientes pronunciamientos jurisprudenciales sobre el derecho tributario sancionador» 248 → Antonio Martínez Lafuente. Abogado del Estado. Doctor en Derecho. Vicepresidente de la Sección de Derecho Financiero y Tributario. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España 	

VII.2. PODIUM AUTORAS/AUTORES 249

■ **Diciembre, 2022**..... 249

🎯 **CARLOTA RUIZ DE VELASCO PUNÍN** 249

Profesora contratada doctora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cantabria (España)

«Los recargos por extemporaneidad. Análisis particular de la exoneración del recargo por declarar con posterioridad a una regularización administrativa de otro periodo del mismo concepto impositivo»



VIII. BIBLIOTECA (LIBROS-MONOGRAFÍAS) 251

LIBROS 251

«Entidades de Crédito y Actividad Financiera» 251

(Tributación de determinadas operaciones)

AUTOR: ALBERTO MARZAL CERVANTES ©

Inspector de Hacienda del Estado en excedencia

TIRANT TRIBUTARIO

Directo de la Colección: Domingo Carbajo Vasco

EDITA: TIRANT LO BLANCH

Edición: Valencia, 2022

I. Introducción

II. Índice



Homenaje a HENRY DUNANT



Desde principios de 2023, los cirujanos del CICR en Sudán del Sur vienen recibiendo a numerosos pacientes con heridas por armas debido a los nuevos enfrentamientos que se extienden por todo el país. Desde el nacimiento del país, formalizado en julio de 2011, han atendido a más de 10 000 civiles o combatientes heridos.

Tom Stoddart/Getty Images/CICR

Pero los padecimientos de la población que reside en esa región no son nuevos: se remontan a 1983, cuando estalló la guerra civil. Para responder a las necesidades, el CICR dirigió durante veinte años el hospital de Lokichokio, en el norte de Kenia. En cierto momento, ese establecimiento era el mayor hospital de campaña del mundo, con una capacidad máxima de 700 camas. El CICR entregó la estructura a las autoridades de Kenia en mayo de 2006. En 19 años, el personal médico atendió a casi 38 000 pacientes y realizó más de 60 000 cirugías. Esta acción del CICR fue, casi con seguridad, la operación más grande y prolongada de la historia para la evacuación de heridos aérea, transfronteriza y de carácter civil.

I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

DICIEMBRE, 2022

1. Normas analizadas

→ **1ª Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016** (BOE. 304/2022, de 20 de diciembre)

Acceso al documento. Vinculo: [Disposición 21575 del BOE núm. 304 de 2022](#)

ASUNTO: Notificación de España al Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su artículo 35.7

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 20 diciembre 2022

Esta ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

La disposición final sexta entrará en vigor a los seis meses de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado».

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Derecho Tributario. Parte Especial (Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal)
 - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - Impuesto sobre Sociedades

ÍNDICE

Artículo 35. Fecha de efectos

ANTECEDENTES

1. Instrumento de ratificación del Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016. (BOE 305/2021, de 22 de diciembre)

«A tenor del artículo 35.7.a) del Convenio, el Reino de España se reserva el derecho a sustituir:





i) las referencias en los apartados 1 y 4 del artículo 35 a «la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido»; y

ii) las referencias en el apartado 5 del artículo 35 a «la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de ampliación de la lista de convenios»; por «30 días después de la fecha de recepción por el Depositario de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las Jurisdicciones contratantes que formulen la reserva descrita en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efecto) comunicando haber concluido sus procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones de este Convenio en relación con dicho Convenio fiscal comprendido concreto»;

iii) las referencias del artículo 28.9.a) a «desde la fecha de la comunicación por el Depositario de la notificación de retirada o sustitución de la reserva»; y

iv) la referencia del artículo 28.9.b) a «en la última de las fechas en las que el Convenio entre en vigor para dichas Jurisdicciones contratantes»; por «30 días después de la fecha de recepción por el Depositario de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las Jurisdicciones contratantes que formulen la reserva descrita en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efecto) comunicando haber concluido sus procedimientos internos para que surta efecto la retirada o sustitución de la reserva respecto de ese Convenio fiscal comprendido concreto»;

v) las referencias en el artículo 29.6.a) a «desde la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación adicional»; y

vi) La referencia del artículo 29.6.b) a «en la última de las fechas en las que el Convenio entre en vigor para dichas Jurisdicciones contratantes»; por «30 días después de la fecha de recepción por el Depositario de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las Jurisdicciones contratantes que formulen la reserva descrita en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efecto) comunicando haber concluido sus procedimientos internos para que surta efectos la notificación adicional respecto de ese Convenio fiscal comprendido concreto»;

vii) las referencias en los apartados 1 y 2 del artículo 36 (Fecha de efecto de la VI Parte) a «la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido»; por «30 días después de la fecha de recepción por el Depositario de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las Jurisdicciones contratantes que realizan la reserva descrita en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efecto) comunicando haber concluido sus procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones de este Convenio en relación con dicho Convenio fiscal comprendido concreto»; y





viii) la referencia en el artículo 36.3 (Fecha de efecto de la VI Parte) a «la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de la ampliación de la lista de convenios»;

ix) la referencia en el artículo 36.4 (Fecha de efecto de la VI Parte) a «la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de retirada de la reserva», «la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de sustitución de la reserva» y «la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de retirada de la objeción a la reserva»; y

x) la referencia en el artículo 36.5 (Fecha de efecto de la VI Parte) a «la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación adicional»; por «30 días después de la fecha de recepción por el Depositario de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las Jurisdicciones contratantes que formulen la reserva descrita en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efecto) comunicando haber concluido sus procedimientos internos para que surtan efectos las disposiciones de la VI Parte (Arbitraje) respecto de ese Convenio fiscal comprendido concreto»

2. «Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016. Notificación de España al Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su artículo 35.7» (BOE 147/2022, de 21 de junio)

Artículo 35. Fecha de efectos

Notificación efectuada en virtud del artículo 35.7.b)

El presente documento contiene las notificaciones por las que el Reino de España confirma que ha concluido sus procedimientos internos en relación con los convenios fiscales comprendidos a los que hace referencia este documento en virtud del artículo 35.7.b) del Convenio.

2.1. Notificación de la confirmación de la conclusión de los procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones del Convenio en relación con los convenios fiscales comprendidos en virtud del artículo 35.7.a).i)

A efectos de lo dispuesto en el artículo 35.7.b) del Convenio, el Reino de España confirma que ha concluido sus procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones del Convenio en relación con los siguientes convenios:

Número del convenio en el listado	Otra jurisdicción contratante	Fecha de recepción
-----------------------------------	-------------------------------	--------------------





1		Albania.	1.6.2022
2		Alemania.	1.6.2022
3		Andorra.	1.6.2022
4		Arabia Saudí.	1.6.2022
8		Australia.	1.6.2022
9		Austria.	1.6.2022
11		Barbados.	1.6.2022
12		Bélgica.	1.6.2022
14		Bosnia y Herzegovina.	1.6.2022
17		Canada.	1.6.2022
18		Qatar.	1.6.2022
19		República Checa.	1.6.2022
20		Chile.	1.6.2022
21		Chipre.	1.6.2022
23		Corea.	1.6.2022
24		Costa Rica.	1.6.2022
25		Croacia.	1.6.2022





28	Egipto.	1.6.2022
30	Emiratos Árabes Unidos.	1.6.2022
31	República Eslovaca.	1.6.2022
32	Eslovenia.	1.6.2022
34	Estonia.	1.6.2022
36	Finlandia.	1.6.2022
37	Francia.	1.6.2022
38	Georgia.	1.6.2022
39	Grecia.	1.6.2022
41	Hungría.	1.6.2022
42	Indonesia.	1.6.2022
44	Irlanda.	1.6.2022
45	Islandia.	1.6.2022
46	Israel.	1.6.2022
49	Kazajstán.	1.6.2022
52	Letonia.	1.6.2022
53	Lituania.	1.6.2022



54		Luxemburgo.	1.6.2022
56		Malasia.	1.6.2022
57		Malta.	1.6.2022
62		Nueva Zelanda.	1.6.2022
63		Omán.	1.6.2022
64		Pakistán.	1.6.2022
65		Panamá.	1.6.2022
66		Polonia.	1.6.2022
67		Portugal.	1.6.2022
68		Reino Unido.	1.6.2022
70		Rusia.	1.6.2022
72		Serbia.	1.6.2022
73		Singapur.	1.6.2022
81		Uruguay.	1.6.2022
85		India.	1.6.2022
88		Rumania.	1.6.2022

2.2 Notificación de la confirmación de la conclusión de los procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones de la VI Parte (Arbitraje) en virtud del artículo 35.7.a).vii)





A efectos de lo dispuesto en los artículos 35.7.b) y 36 del Convenio, el Reino de España confirma que ha concluido sus procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones de la Parte VI (Arbitraje) del Convenio en relación con los siguientes convenios:

Número del convenio en el listado	Otra jurisdicción contratante	Fecha de recepción
2	Alemania.	1.6.2022
3	Andorra.	1.6.2022
8	Australia.	1.6.2022
9	Austria.	1.6.2022
11	Barbados.	1.6.2022
12	Bélgica.	1.6.2022
17	Canadá.	1.6.2022
32	Eslovenia.	1.6.2022
36	Finlandia.	1.6.2022
37	Francia.	1.6.2022
39	Grecia.	1.6.2022
41	Hungría.	1.6.2022
44	Irlanda.	1.6.2022
54	Luxemburgo.	1.6.2022



57		Malta.	1.6.2022
62		Nueva Zelanda.	1.6.2022
67		Portugal.	1.6.2022
68		Reino Unido.	1.6.2022
73		Singapur.	1.6.2022

→ ANÁLISIS

▪ Artículo 35. Fecha de efectos

«Notificación efectuada en virtud del artículo 35.7.b)&

El presente documento contiene las notificaciones por las que el Reino de España confirma que ha concluido sus procedimientos internos en relación con los convenios fiscales comprendidos a los que hace referencia este documento en virtud del artículo 35.7.b) del convenio.

Notificación de la confirmación de la conclusión de los procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones del convenio en relación con los convenios fiscales comprendidos en virtud del artículo 35.7.a).i). A efectos de lo dispuesto en el artículo 35.7.b) del convenio, el Reino de España confirma que ha concluido sus procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones del convenio en relación con los siguientes convenios:

Número del convenio en el listado	Otra jurisdicción contratante	Fecha de recepción
40	Hong Kong (China).	30.11.2022
71	Senegal.	30.11.2022
76	Tailandia.	30.11.2022





→ **2ª Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes** (BOE 306/2022, de 22 de diciembre **[LEY]**)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 21739 del BOE núm. 306 de 2022](#)

ASUNTO: Incentivos fiscales. Modificación de normas reguladoras de tributos estatales.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 23 de diciembre de 2022

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Derecho Tributario. Parte General.
 - Identificación fiscal
 - Deuda tributaria: Aplazamiento y fraccionamiento
- Derecho Tributario. Parte Especial
 - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
 - Impuesto sobre Sociedades
 - Impuesto sobre la Renta de No Residentes

INDICE

A) Articulado

- Artículo 7 «Tributación de las empresas emergentes»
- Artículo 8 «Aplazamiento de la tributación de una empresa emergente»
- Artículo 9 «Requisitos de identificación de inversores extranjeros»

B) Disposiciones finales

- Disposición final segunda «Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo»
- Disposición final tercera «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 séptima «Modificación de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018»
- Disposición final octava «Programa «Alicante 2021. Salida Vuelta al Mundo a Vela»

NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción de la LEY)

1. Suavización de la tributación inicial de las empresas emergentes, **reduciendo el tipo del Impuesto de Sociedades del actual 25 % al 15 %, durante un**





máximo de cuatro años, siempre que la empresa mantenga la condición de empresa emergente. Además, se extiende a todas ellas el aplazamiento del pago de las deudas tributarias durante los dos primeros años de actividad.

2. Mejora la fiscalidad de las fórmulas retributivas basadas en la entrega de acciones o participaciones a los empleados de las mismas, denominadas por el vocablo inglés stock opciones. Así, **se eleva el importe de la exención de los 12.000 a los 50.000 euros anuales en el caso de entrega de acciones o participaciones a los empleados de empresas emergentes**, exención aplicable igualmente cuando dicha entrega sea consecuencia del ejercicio de opciones de compra previamente concedidas a aquellos. **Adicionalmente, para la parte del rendimiento del trabajo en especie que exceda de dicha cuantía** se establece una regla especial de imputación temporal, que permite diferir su imputación hasta el período impositivo en el que se produzcan determinadas circunstancias, y en todo caso, en el plazo de diez años a contar desde la entrega de las acciones o participaciones. Por último, se introduce una regla especial de valoración de los rendimientos del trabajo en especie con la finalidad de aclarar el valor que corresponde a las acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de empresas emergentes.

3. Mejora del acceso al régimen fiscal especial aplicable a las personas trabajadoras desplazadas a territorio español.

En particular, **se disminuye el número de períodos impositivos anteriores al desplazamiento a territorio español** durante los cuales el contribuyente no puede haber sido residente fiscal en España, que pasa de diez a cinco años.

Se extiende el ámbito subjetivo de aplicación del régimen especial a los trabajadores por cuenta ajena, **al permitir su aplicación a trabajadores que, sea o no ordenado por el empleador**, se desplacen a territorio español para trabajar a distancia utilizando exclusivamente medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación, así como a administradores de empresas emergentes con independencia de su porcentaje de participación en el capital social de la entidad.

Posibilidad de acogerse al régimen especial, esto es, de optar por la tributación por el Impuesto de la Renta de no Residentes, **a los hijos del contribuyente menores de veinticinco años (o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad) y a su cónyuge o, en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de los hijos**, siempre que cumplan unas determinadas condiciones.

Se regula la calificación fiscal de la retribución obtenida por la gestión exitosa de entidades de capital-riesgo (conocida como carried interest), al tiempo que se establece un tratamiento fiscal específico para tales retribuciones:

4. Modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con la





finalidad de aclarar que **estarán exentos en dicho impuesto los rendimientos del trabajo en especie que estén exentos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

5. Se ofrecen dos vías electrónicas alternativas para que los inversores extranjeros, sin residencia en España, obtengan el número de identificación fiscal que la ley exige para realizar actos con trascendencia tributaria sin necesidad de personarse en una oficina administrativa para solicitarlo o recogerlo.

→ ANÁLISIS ARTICULADO

A) INCENTIVOS FISCALES

A1. «Tributación de las empresas emergentes» (Artículo 7 LEY)

(Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes)

a) Beneficio fiscal: tipo del 15 por ciento en los términos establecidos en el apartado 1 del artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

NORMATIVA INVOCADA

«1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23 por ciento.

A estos efectos, el importe neto de la cifra de negocios se determinará con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 101 de esta ley.

No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior.

A estos efectos, no se entenderá iniciada una actividad económica:

a) Cuando la actividad económica hubiera sido realizada con carácter previo por otras personas o entidades vinculadas en el sentido del artículo 18 de esta ley y transmitida, por cualquier título jurídico, a la entidad de nueva creación.

b) Cuando la actividad económica hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad de nueva creación superior al 50 por ciento.

No tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular





cuentas anuales consolidadas.

Los tipos de gravamen del 23 por ciento y del 15 por ciento previstos en este apartado no resultarán de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta ley»

[Número 1 del artículo 29 redactado por el artículo 68 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023. Efectos: períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023 y vigencia indefinida]

b) Beneficiarios

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español y que tengan la condición de empresa emergente conforme al título preliminar de la LEY, tributarán al tipo del 15 por 100 en el primer período impositivo en que teniendo dicha condición la mantengan] la base imponible resulte positiva y en los tres siguientes,

NORMATIVA INVOCADA

Artículo 3 LEY

«1. Esta ley será de aplicación a las empresas emergentes, **entendiendo por empresa emergente**, a los efectos de esta ley, toda persona jurídica, incluidas las empresas de base tecnológica creadas al amparo de la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, **que reúna simultáneamente las siguientes condiciones:**

a) Ser de nueva creación o, no siendo de nueva creación, cuando no hayan transcurrido más de cinco años desde la fecha de inscripción en el Registro Mercantil, o Registro de Cooperativas competente, de la escritura pública de constitución, con carácter general, o de siete en el caso de empresas de biotecnología, energía, industriales y otros sectores estratégicos o que hayan desarrollado tecnología propia, diseñada íntegramente en España, que se determinarán a través de la orden a la que hace referencia el artículo 4.1.[LEY]

b) No haber surgido de una operación de fusión, escisión o transformación de empresas que no tengan consideración de empresas emergentes. Los términos concentración o segregación se consideran incluidos en las anteriores operaciones.

c) No distribuir ni haber distribuido dividendos, o retornos en el caso de cooperativas.

d) No cotizar en un mercado regulado.

e) Tener su sede social, domicilio social o establecimiento permanente en España.





f) Tener al 60 % de la plantilla con un contrato laboral en España. En las cooperativas se computarán dentro de la plantilla, a los solos efectos del citado porcentaje, los socios trabajadores y los socios de trabajo, cuya relación sea de naturaleza societaria.

g) Desarrollar un proyecto de emprendimiento innovador que cuente con un modelo de negocio escalable, según lo previsto en el artículo 4.

Cuando la empresa pertenezca a un grupo de empresas definido en el artículo 42 del Código de Comercio, el grupo o cada una de las empresas que lo componen deberá cumplir con los requisitos anteriores»

A2. «Aplazamiento de la tributación de una empresa emergente» (Artículo 8 LEY) (Ley General Tributaria)

a) Aplazamiento del pago de deudas tributarias

- Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español y que tengan la condición de empresa emergente conforme al título preliminar de la LEY, podrán,

«solicitar, a la Administración tributaria del Estado en el momento de la presentación de la autoliquidación, el aplazamiento del pago de la deuda tributaria correspondiente a los dos primeros períodos impositivos en los que la base imponible del Impuesto sea positiva.

- La Administración tributaria del Estado concederá el aplazamiento, **con dispensa de garantías**, por un período de doce y seis meses, respectivamente, desde la finalización del plazo de ingreso en período voluntario de la deuda tributaria correspondiente a los citados períodos impositivos.

- Para disfrutar de este beneficio, será necesario que el solicitante **se encuentre al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias** en la fecha en que se efectúe la solicitud de aplazamiento y, además, que la autoliquidación se presente dentro del plazo establecido.

ADVERTENCIA

No podrá aplazarse, según el procedimiento establecido en este apartado, el ingreso de las autoliquidaciones complementarias.

El ingreso de la deuda tributaria aplazada se efectuará en el plazo de un mes desde el día siguiente al de vencimiento de cada uno de los plazos señalados, sin que tenga lugar el devengo de intereses de demora.

b) Exoneración de realizar pagos fraccionados

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente





situado en territorio español, que tengan la condición de empresa emergente conforme al título preliminar de la LEY,

«no tendrán la obligación de efectuar los pagos fraccionados regulados en el artículo 40 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y 23.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, respectivamente, que deban efectuar a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo inmediato posterior a cada uno de los referidos en la letra a) anterior, **siempre que en ellos se mantenga la condición de empresa emergente.**

B. ATRACCIÓN DE INVERSIÓN EXTRANJERA Y FIDELIZACIÓN DEL TALENTO

(Ley General Tributaria)

Identificación de inversores extranjeros. Requisitos

▪ (Artículo 9.1 LEY)

Primero.-

Personas físicas que carezcan de la nacionalidad española, que deseen invertir en empresas emergentes españolas y no residan en España:

«deberán solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria española un número de identificación fiscal. No estarán obligadas, a estos efectos, a obtener un número de identidad de extranjero»

Segundo.

Inversor persona jurídica o entidad sin personalidad jurídica de nacionalidad extranjera:

«El representante que solicite en su nombre el número de identificación fiscal deberá tener asignado un número de identificación fiscal.

Dicho poder de representación podrá constar en un documento notarial o en un contrato de mandato con representación en el que conste expresamente la aceptación de la representación fiscal»

ATENCIÓN

Si el documento notarial se ha emitido por un notario extranjero, **no se exigirá adecuar su contenido al ordenamiento jurídico español**

AVISO: En el caso de que no se acredite la inversión en una empresa emergente en el plazo de seis meses desde la asignación del número de identificación fiscal del inversor, **la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá revocar el número de identificación fiscal asignado al inversor extranjero.**





▪ (Artículo 9.2 LEY)

Primero. Habilitación de procedimiento electrónico.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria habilitará un procedimiento electrónico, a efectos de lo establecido en el apartado 1 [propio artículo 9 LEY], que **deberá resolverse en el plazo de diez días hábiles** desde la presentación de la solicitud del número de identificación fiscal, acompañada de la documentación que, en su caso, se exija.

Segundo. Los modelos para solicitar el número de identificación fiscal estarán disponibles en formato electrónico y su presentación podrá realizarse utilizando un certificado electrónico cualificado conforme a las condiciones que establecen las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, y su normativa de desarrollo vigente en cada momento, y que resulte admisible por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

▪ (Artículo 9.3. LEY)

Primero.- Inversión que tenga lugar para constituir una empresa y esta se tramite por vía electrónica a través del Centro de Información y Red de Creación de Empresas (CIRCE), mediante Documento Único Electrónico (DUE), regulado en la disposición adicional tercera del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital:

«el inversor podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través del Punto de Atención al Emprendedor, la asignación de un número de identificación fiscal para sí.

En otro caso, el notario actuante enviará, de forma inmediata, copia de la escritura a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, solicitando la asignación de un número de identificación fiscal para el inversor»

ATENCIÓN

«Los notarios también podrán solicitar la asignación del número de identificación fiscal para los extranjeros referidos en este artículo, cuando se incorporen como socios a una empresa emergente con ocasión de una ampliación de su capital social u otra operación societaria»

→ ANALISIS DISPOSICIONES FINALES

A) Modificación del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo» (DF 2ª LEY)

▪ Artículo 14. Rentas exentas.

Modificación redacción del apartado 1, letra a)





ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>1. Estarán exentas las siguientes rentas:</p> <p>a) Las rentas mencionadas en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, salvo las mencionadas en la letra y), percibidas por personas físicas, así como las pensiones asistenciales por ancianidad reconocidas al amparo del Real Decreto 728/1993, de 14 de mayo, por el que se establecen pensiones asistenciales por ancianidad en favor de los emigrantes españoles.</p>	<p>1. Estarán exentas las siguientes rentas:</p> <p>a) Las rentas mencionadas en el artículo 7 y <i>los rendimientos del trabajo en especie mencionados en el apartado 3 del artículo 42 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</i>, percibidas por personas físicas, así como las prestaciones por razón de necesidad reconocidas al amparo del Real Decreto 8/2008, de 11 de enero, por el que se regula la prestación por razón de necesidad a favor de los españoles residentes en el exterior y retornados.</p>

B) «Modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas» (DF 3ª [LEY])

Con **efectos desde el 1 de enero de 2023**, se introducen en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, las modificaciones que se detallan seguidamente:

▪ UNO. Artículo 14. **«Rentas exentas»**

Apartado 2. Nueva letra m)

«m) Los rendimientos del trabajo en especie derivados de la entrega de acciones o participaciones de una empresa emergente a las que se refiere la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, que, cumpliendo los requisitos establecidos en la letra f) del apartado 3 del artículo 42 de esta ley no estén exentas por superar la cuantía prevista en dicho artículo, se imputarán en el período impositivo en el que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que el capital de la sociedad sea objeto de admisión a negociación en bolsa de valores o en cualquier sistema multilateral de negociación, español o extranjero.
- Que se produzca la salida del patrimonio del contribuyente de la acción o participación correspondiente.





No obstante, transcurrido el plazo de diez años a contar desde la entrega de las acciones o participaciones sin que se haya producido alguna de las circunstancias señaladas anteriormente, el contribuyente deberá imputar los rendimientos del trabajo a que se refiere esta letra correspondientes a tales acciones o participaciones, en el período impositivo en el que se haya cumplido el referido plazo de diez años.»

▪ DOS. Artículo 42 «**Rentas en especie**»

Apartado 3. «Estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

Letra f)

SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

f) En los términos que reglamentariamente se establezcan, la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa.

NUEVO PÁRRAFO 2º

«La exención prevista en el párrafo anterior será de 50.000 euros anuales en el caso de entrega de acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de una empresa emergente a las que se refiere la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes. En este supuesto, no será necesario que la oferta se realice en las condiciones señaladas en el párrafo anterior, debiendo efectuarse la misma dentro de la política retributiva general de la empresa y contribuir a la participación de los trabajadores en esta última. En el caso de que la entrega de acciones o participaciones sociales a que se refiere este párrafo derive del ejercicio de opciones de compra sobre acciones o participaciones previamente concedidas a los trabajadores por la empresa emergente, los requisitos para la consideración como empresa emergente deberán cumplirse en el momento de la concesión de la opción.»

▪ TRES. Artículo 43 «**Valoración de las rentas en especie**»

Apartado 1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades: [...]

Número 1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración: [...]

Nueva letra g)





«g) En el caso de entrega de acciones o participaciones concedidas a los trabajadores de una empresa emergente a las que se refiere el segundo párrafo de la letra f) del apartado 3 del artículo 42 de esta ley, por el valor de las acciones o participaciones sociales suscritas por un tercero independiente en la última ampliación de capital realizada en el año anterior a aquel en que se entreguen las acciones o participaciones sociales. De no haberse producido la referida ampliación, se valorarán por el valor de mercado que tuvieran las acciones o participaciones sociales en el momento de la entrega al trabajador.»

▪ CUATRO. Artículo 68 «**Deducciones**»

Apartado 1 «Deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación»

Cambio de redacción

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>1.º Los contribuyentes podrán deducirse el 30 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuando se cumpla lo dispuesto en los números 2.º y 3.º de este apartado, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.</p> <p>La base máxima de deducción será de 60.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.</p>	<p>1.º Los contribuyentes podrán deducirse el 50 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, cuando se cumpla lo dispuesto en los números 2.º y 3.º de este apartado, pudiendo, además de la aportación temporal al capital, aportar sus conocimientos empresariales o profesionales adecuados para el desarrollo de la entidad en la que invierten, en los términos que establezca el acuerdo de inversión entre el contribuyente y la entidad.</p> <p>La base máxima de deducción será de 100.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.</p>
<p>* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR</p> <p>No formarán parte de la base de deducción las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones cuando respecto de tales cantidades el contribuyente practique una deducción establecida por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de las competencias previstas en la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.</p>	





2.º La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) Revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado.

2.º La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) Revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral, en los términos previstos en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, y no estar admitida a negociación en ningún mercado organizado, **tanto mercado regulado como sistemas multilaterales de negociación.**

* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

Este requisito deberá cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación

* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

b) Ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. En particular, no podrá tener por actividad la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario a que se refiere el artículo 4.8.dos.a) de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, en ninguno de los períodos impositivos de la entidad concluidos con anterioridad a la transmisión de la participación.

c) El importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones.

Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo.

3.º A efectos de aplicar lo dispuesto en el apartado 1.º anterior deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) Las acciones o participaciones en la

3.º A efectos de aplicar lo dispuesto en el apartado 1.º anterior deberán cumplirse las siguientes condiciones:

a) Las acciones o participaciones en la





<p>entidad deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquella o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.</p>	<p>entidad deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquella o mediante ampliación de capital efectuada, con carácter general, en los cinco años siguientes a dicha constitución, o en los siete años siguientes a dicha constitución en el caso de empresas emergentes a las que se refiere el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.</p>
<p>b) La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.</p>	<p>b) La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40 por ciento del capital social de la entidad o de sus derechos de voto. Lo dispuesto en esta letra no resultará de aplicación a los socios fundadores de una empresa emergente a las que se refiere la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes, entendidos como aquellos que figuren en la escritura pública de constitución de la misma.</p>
<p>* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR</p> <p>c) Que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra</p>	





titularidad.

* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

4.º Cuando el contribuyente transmita acciones o participaciones y opte por la aplicación de la exención prevista en el apartado 2 del artículo 38 de esta ley, únicamente formará parte de la base de la deducción correspondiente a las nuevas acciones o participaciones suscritas la parte de la reinversión que exceda del importe total obtenido en la transmisión de aquellas. En ningún caso se podrá practicar deducción por las nuevas acciones o participaciones mientras las cantidades invertidas no superen la citada cuantía.

* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

5.º Para la práctica de la deducción será necesario obtener una certificación expedida por la entidad cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido indicando el cumplimiento de los requisitos señalados en el número 2.º anterior en el período impositivo en el que se produjo la adquisición de las mismas.»

▪ CINCO. Artículo 93 «**Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español**» (Antes: «Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español»)

Cambio en la redacción

* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

1. Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los <i>diez</i> períodos impositivos anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.	a) Que no hayan sido residentes en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquél en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.
b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes	b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca, <i>ya sea en el primer año de aplicación del</i>





<p>circunstancias:</p>		<p><i>régimen o en el año anterior</i>, como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:</p>
<p>1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.</p> <p>Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este.</p>		<p>1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio, <i>por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales.</i></p> <p>Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial distinta de la anteriormente indicada, o estatutaria con un empleador en España. <i>Igualmente, se entenderá cumplida esta condición</i> cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este <i>o cuando, sin ser ordenado por el empleador, la actividad laboral se preste a distancia, mediante el uso exclusivo de medios y sistemas informáticos, telemáticos y de telecomunicación. En particular, se entenderá cumplida esta circunstancia en el caso de trabajadores por cuenta ajena que cuenten con el visado para teletrabajo de carácter internacional previsto en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización</i></p>
<p>2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad <i>en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.</i></p>		<p>2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad. <i>En caso de que la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos previstos en el artículo 5, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el administrador no podrá tener una participación en dicha entidad que determine su consideración</i></p>





como entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

*** NUEVO TEXTO**

3.º Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica calificada como actividad emprendedora, de acuerdo con el procedimiento descrito en el artículo 70 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, en los términos establecidos reglamentariamente.

4.º Como consecuencia de la realización en España de una actividad económica por parte de un profesional altamente cualificado que preste servicios a empresas emergentes en el sentido del artículo 3 de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de empresas emergentes, o que lleve a cabo actividades de formación, investigación, desarrollo e innovación, percibiendo por ello una remuneración que represente en conjunto más del 40 % de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal. Reglamentariamente se determinará la forma de acreditar la condición de profesional altamente cualificado, así como la determinación de los requisitos para calificar las actividades como de formación, investigación, desarrollo e innovación.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

c) Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español, *salvo en el supuesto previsto en la letra b).3.º y 4.º de este apartado.*

*** SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR**

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio.

El Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

La persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública establecerá el procedimiento para el ejercicio de la opción mencionada en este apartado.

*** SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR**

2. La aplicación de este régimen especial implicará, en los términos que se establezcan reglamentariamente, la determinación de la deuda tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con arreglo a las normas establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no





<p>Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con las siguientes especialidades:</p>	
<p>a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del Capítulo I del citado texto refundido.</p>	<p>a) No resultará de aplicación lo dispuesto en los artículos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 14 del capítulo I del citado texto refundido. <i>No obstante, estarán exentos los rendimientos del trabajo en especie a los que se refiere la letra a) del artículo 14.1 del citado texto refundido.</i></p>
<p>b) La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.</p>	<p>b) La totalidad de los rendimientos de <i>actividades económicas calificadas como una actividad emprendedora</i> o de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.</p>
<p>* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR</p> <p>c) A efectos de la liquidación del impuesto, se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.</p> <p>d) La base liquidable estará formada por la totalidad de las rentas a que se refiere la letra c) anterior, distinguiéndose entre las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y el resto de rentas.</p>	
<p>* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR</p> <p>e) Para la determinación de la cuota íntegra:</p> <p>1.º A la base liquidable, salvo la parte de la misma correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:</p>	





Base liquidable – Euros	Tipo aplicable – Porcentaje
Hasta 600.000 euros.	24
Desde 600.000,01 euros en adelante.	47

* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

2.º A la parte de la base liquidable correspondiente a las rentas a que se refiere el artículo 25.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable del ahorro – Hasta euros	Cuota íntegra – Euros	Resto liquidable base del ahorro – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	150.000	23
200.000,00	44.880	En adelante.	26

* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

f) Las retenciones e ingresos a cuenta en concepto de pagos a cuenta del impuesto se practicarán, en los términos que se establezcan reglamentariamente, de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

No obstante, el porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será el 24 por ciento. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47 por ciento.

* NUEVO APARTADO

3. También podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no





Residentes, con las reglas especiales previstas en el apartado 2 de este artículo, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cónyuge del contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior y sus hijos, menores de veinticinco años o cualquiera que sea su edad en caso de discapacidad, o en el supuesto de inexistencia de vínculo matrimonial, el progenitor de estos, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que se desplacen a territorio español con el contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior o en un momento posterior, siempre que no hubiera finalizado el primer período impositivo en el que a este le resulte de aplicación el régimen especial.
- b) Que adquieran su residencia fiscal en España.
- c) Que cumplan las condiciones a que se refieren las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.
- d) Que la suma de las bases liquidables, a que se refiere la letra d) del apartado 2 de este artículo, de los contribuyentes en cada uno de los períodos impositivos en los que les resulte de aplicación este régimen especial, sea inferior a la base liquidable del contribuyente a que se refiere el apartado 1 anterior.

El régimen especial resultará de aplicación durante los sucesivos períodos impositivos en los que, cumpliéndose tales condiciones, el mismo resulte también de aplicación al contribuyente previsto en el apartado 1 anterior. Reglamentariamente se establecerán los términos y condiciones para la aplicación del presente régimen especial.»

- SEIS. «Disposición adicional quincuagésima tercera «**Rendimientos del trabajo obtenidos por la gestión de fondos vinculados al emprendimiento, a la innovación y al desarrollo de la actividad económica**»

NUEVA DISPOSICIÓN ADICIONAL que consta de los siguientes apartados:

- Apartado 1.

Tendrán la consideración de rendimientos del trabajo los derivados directa o indirectamente de participaciones, acciones u otros derechos, incluidas comisiones de éxito, que otorguen derechos económicos especiales en alguna de las entidades relacionadas en el apartado 2, obtenidos por las personas administradoras, gestoras o empleadas de dichas entidades o de sus entidades gestoras o entidades de su grupo.

- Apartado 2.

Las entidades a que se refiere el apartado 1 son las siguientes:

- a) Fondos de Inversión Alternativa de carácter cerrado definidos en la Directiva 2011/61/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos y por la que se





modifican las Directivas 2003/41/CE y 2009/65/CE y los Reglamentos (CE) n.o 1060/2009 y (UE) n.o 1095/2010 incluidos en alguna de las siguientes categorías:

1.º Entidades definidas en el artículo 3 de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

2.º Fondos de capital riesgo europeos regulados en el Reglamento (UE) n.o 345/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de capital riesgo europeos.

3.º Fondos de emprendimiento social europeos regulados en el Reglamento (UE) n.o 346/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de emprendimiento social europeos, y

4.º Fondos de inversión a largo plazo europeos regulados en el Reglamento (UE) 2015/760 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2015, sobre los fondos de inversión a largo plazo europeos.

b) Otros organismos de inversión análogos a los anteriores.

- Apartado 3

Los rendimientos del trabajo a que se refiere el apartado 1 se integrarán en la base imponible en un 50 por ciento de su importe, sin que resulten de aplicación exención o reducción alguna, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Los derechos económicos especiales de dichas participaciones, acciones o derechos estén condicionados a que los restantes inversores en la entidad a la que se refiere el apartado 2 anterior, obtengan una rentabilidad mínima definida en el reglamento o estatuto de la misma.

b) Las participaciones, acciones o derechos se mantengan durante un período mínimo de cinco años, salvo que se produzca su transmisión mortis causa, o que se liquiden anticipadamente o queden sin efecto o se pierdan total o parcialmente como consecuencia del cambio de entidad gestora, en cuyo caso, deberán haberse mantenido ininterrumpidamente hasta que se produzcan dichas circunstancias.

Lo dispuesto en esta letra será exigible, en su caso, a las entidades titulares de las participaciones, acciones o derechos. No será de aplicación el tratamiento previsto en este apartado cuando los derechos económicos especiales procedan directa o indirectamente de una entidad residente en un país o territorio calificado como jurisdicción no cooperativa o con el que no exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en



los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.»

C) «Modificación de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018» (DF 7ª)

Con efectos desde la entrada en vigor de la LEY, **se modifica el apartado Dos de la disposición adicional octogésima octava de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018**, para ampliar la duración del Programa «VIII Centenario de la Catedral de Burgos 2022», que queda redactado de la siguiente forma:

«Dos. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento abarcará desde el 1 de diciembre de 2018 hasta el 31 de diciembre de 2022.»

D) «Programa «Alicante 2021. Salida Vuelta al Mundo a Vela» (DF 8ª)

Se modifica el apartado 2 de la **disposición adicional tercera del 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-2019, con la siguiente redacción:

«2. La duración del programa de apoyo a este acontecimiento será desde el 1 de enero de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2024.»

→ 3ª Ley 38/2022, de 27 de diciembre (BOE 311/2022, de 28 de diciembre. [LEY])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 22684 del BOE núm. 311 de 2022](#)

ASUNTO: creación del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, y modificación de determinadas normas tributarias

ACLARACIÓN

Dado que por definición del propio legislador tienen el carácter de prestación patrimonial de carácter público no tributario, en el análisis de la Ley 38/2022 no se incluye referencia alguna a los denominados gravámenes temporales energéticos y de entidades financieras y establecimientos financieros de crédito

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 29 de diciembre de 2022

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Derecho Tributario. Parte Especial
 - Régimen ordinario
 - Impuesto sobre el Patrimonio
 - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones





- Impuesto sobre Sociedades
 - Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas
 - Tasas
- Régimen particular
- Régimen Económico y Fiscal de Canarias

INDICE

A) Articulado

Artículo 3 «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas»

B) Disposiciones adicionales

Disposición adicional primera Cláusula de condición suspensiva

C) Disposiciones finales.

- Disposición final primera «Modificación del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español»

- Disposición final segunda «Modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones»

Disposición final tercera «Modificación de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio»

- Disposición final cuarta «Modificación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias»

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

- Disposición final sexta «Modificación del texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio»

→ A) ANALISIS ARTICULADO

«Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas» (Artículo 3 LEY)

NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción de la LEY)

Se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (en adelante el IMPUESTO), que se configura como un impuesto complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, de carácter estatal, no susceptible de cesión a las Comunidades Autónomas (CC.AA.), para gravar con una cuota adicional los patrimonios de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros.

▪ Finalidades principales del IMPUESTO





- recaudatoria, a fin de exigir, en estos tiempos de crisis energética y de inflación, un mayor esfuerzo a quienes disponen de una mayor capacidad económica, es decir, una muestra de solidaridad de las grandes fortunas.
 - armonizadora, con el objetivo de disminuir las diferencias en el gravamen del patrimonio en las distintas CC.AA., especialmente para que la carga tributaria de los contribuyentes residentes en aquellas CC.AA. que han desfiscalizado total o parcialmente el Impuesto sobre el Patrimonio no difiera sustancialmente de la de los contribuyentes de las CC.AA. en las que no se ha optado por reducir la tributación por dicho impuesto.
- Configuración del IMPUESTO: coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. **La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros.**
 - Doble imposición: se evita pues los sujetos pasivos del IMPUESTO solo tributarán por la parte de su patrimonio que no haya sido gravado por su Comunidad Autónoma, Tal carácter de complementario del Impuesto sobre el Patrimonio se consigue en el IMPUESTO mediante la deducción en la cuota de este impuesto, además de las deducciones y bonificaciones del primero, de la cuota efectivamente satisfecha en dicho impuesto. De este modo se evita la doble imposición.
 - El esfuerzo solidario se exige solo a los sujetos pasivos con patrimonios de un importe significativo [los primeros 3.000.000 de euros se gravan al tipo 0].
 - Ámbito temporal: se prevé una vigencia de dos años, de manera que resulte aplicable en los dos primeros ejercicios en que, a partir de su entrada en vigor, se devengue dicho impuesto, si bien se **introduce una cláusula de revisión**, para efectuar una evaluación de sus resultados al final de su vigencia y valorar su mantenimiento o supresión.

• Naturaleza y objeto del Impuesto

El IMPUESTO es un tributo de carácter directo, naturaleza personal y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio que grava el patrimonio neto de las personas físicas de cuantía superior a 3.000.000 de euros, en los términos previstos en el artículo 3 LEY.

«Patrimonio neto»

A los efectos del IMPUESTO, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder.





- 2. **Ámbito territorial**

El IMPUESTO se aplicará en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y de la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

ATENCIÓN: El Impuesto no podrá ser objeto de cesión a las Comunidades Autónomas.

- 3. **Hecho imponible. Bienes y derechos exentos. Sujeto pasivo**

3.1. **Hecho imponible:** titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo de un patrimonio neto superior a 3.000.000 de euros.

ADVERTENCIA

Se presumirá que forman parte del patrimonio los bienes y derechos que hubieran pertenecido al sujeto pasivo en el momento del anterior devengo, salvo prueba de transmisión o pérdida patrimonial!

3.2. **Bienes y derechos exentos:** Los bienes y derechos exentos del Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.3. **Sujetos pasivos. Representación**

3.3.1. **Norma general**

Serán sujetos pasivos, los que lo sean, y en los mismos términos, del Impuesto sobre el Patrimonio, conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

3.3.2. **Norma particular. Sujetos pasivos no residentes en España**

a) Los sujetos pasivos que no sean residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea **estarán obligados a nombrar**, antes del fin del plazo de declaración del impuesto, **una persona física o jurídica con residencia en España**, para que les represente ante la Administración Tributaria en relación con sus obligaciones por el IMPUESTO.

SALVEDAD

Estados que formen parte del Espacio Económico Europeo que no sean Estado miembro de la Unión Europea.

Lo expuesto en la letra a) anterior no será de aplicación cuando exista normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.





b) Idéntica obligación a la mencionada en la letra a) anterior se impone a los sujetos pasivos residentes que se ausenten de España tras la realización del hecho imponible con destino a un tercer Estado que no sea Estado miembro de la Unión Europea ni del Espacio Económico Europeo con normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria y de recaudación y antes de haber presentado la declaración y autoliquidación del impuesto, **salvo si su regreso se fuera a producir antes de la finalización del plazo reglamentario de presentación de aquellas.**

LEY 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio
«Sujetos pasivos»

Artículo 5. Uno. Redacción dada por la **disposición final tercera de la LEY**

* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

Uno. Son sujetos pasivos del Impuesto:

a) Por obligación personal, las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, exigiéndose el impuesto por la totalidad de su patrimonio neto con independencia del lugar donde se encuentren situados los bienes o puedan ejercitarse los derechos.

Cuando un residente en territorio español pase a tener su residencia en otro país podrá optar por seguir tributando por obligación personal en España. La opción deberá ejercitarla mediante la presentación de la declaración por obligación personal en el primer ejercicio en el que hubiera dejado de ser residente en el territorio español.

b) Por obligación real, cualquier otra persona física por los bienes y derechos de que sea titular cuando los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español.

NUEVO TEXTO

A tales efectos, se considerarán situados en territorio español los valores representativos de la participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, no negociados en mercados organizados, cuyo activo esté constituido en al menos el 50 por ciento, de forma directa o indirecta, por bienes inmuebles situados en territorio español. Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha de devengo del impuesto. En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 10 de esta ley.

* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

En este caso, el impuesto se exigirá exclusivamente por estos bienes o derechos del sujeto pasivo teniendo en cuenta lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 9 de la presente ley.





4. Atribución de los elementos patrimoniales

Los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquellos o de las descubiertas por la Administración.

ATENCIÓN

En la atribución de la titularidad de bienes y derechos resultarán de aplicación las reglas sobre titularidad de los elementos patrimoniales y sobre bienes o derechos adquiridos con **precio aplazado o reserva de dominio establecidas en la Ley 19/1991**, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

- 5. Base imponible y liquidable

5.1. Base imponible:

-La base imponible está constituida por el valor del patrimonio neto del sujeto pasivo

- El patrimonio neto se determinará por diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el sujeto pasivo y las cargas y gravámenes de naturaleza real, cuando disminuyan el valor de los respectivos bienes o derechos, y las deudas u obligaciones personales de las que deba responder el sujeto pasivo.

- Para la determinación de la base imponible se aplicarán las reglas contenidas en el capítulo IV de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio

5.2. Base liquidable y devengo

5.2.1. Base liquidable

Obligación personal: la base liquidable será el resultado de aplicar en la imponible la reducción de 700.000 euros en concepto de mínimo exento

«Impuestos satisfechos en el extranjero»

En el caso de obligación personal de contribuir y sin perjuicio de lo que se disponga en los Tratados o Convenios Internacionales, resultará aplicable en este impuesto la deducción por impuestos satisfechos en el extranjero en los términos establecidos en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

5.2.2. Devengo: El impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año y afectará al patrimonio neto del cual sea titular el sujeto pasivo en dicha fecha.

- 6. Cuota íntegra

La base liquidable del impuesto será gravada a los tipos de la siguiente escala:



Base liquidable – Hasta euros	Cuota – Euros	Resto Base liquidable – Hasta euros	Tipo aplicable – Porcentaje
0,00	0,00	3.000.000,00	0,00
3.000.000,00	0,00	2.347.998,03	1,7
5.347.998,03	39.915,97	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	152.223,93	En adelante	3,5

- 7. Límite de la cuota íntegra.

<p>1. La cuota íntegra del IMPUESTO, conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles del primero.</p>	<p>→</p>	<p>A estos efectos, resultarán aplicables las reglas sobre el límite de la cuota íntegra del Impuesto sobre el Patrimonio, establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, si bien, en el supuesto de que la suma de las cuotas de los tres impuestos supere el límite anterior, se reducirá la cuota de este impuesto hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80 por 100.</p>
<p>Cuando los componentes de una unidad familiar hayan optado por la tributación conjunta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el límite de las cuotas íntegras conjuntas de dicho impuesto, de la del Impuesto sobre el Patrimonio y de la de este impuesto, se calculará acumulando las cuotas íntegras devengadas por aquellos en estos dos últimos tributos</p>	<p>→</p>	<p>En su caso, la reducción que proceda practicar se prorrateará entre los sujetos pasivos en proporción a sus respectivas cuotas íntegras en este impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior.</p>

- 8. Bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla





Si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, a la parte de la cuota que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos **le resultará aplicable la bonificación de la cuota en Ceuta y Melilla regulada en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.**

- 9. Cuota a ingresar del Impuesto sobre el Patrimonio

De la cuota resultante de la aplicación de las normas establecidas para su determinación el sujeto pasivo podrá deducir la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio del ejercicio efectivamente satisfecha.

ADVERTENCIA

«Responsabilidad patrimonial»

Las deudas tributarias por el IMPUESTO tendrán la misma consideración de aquellas otras a las cuales se refiere el artículo 1.365 del Código Civil y, en consecuencia, **LOS BIENES GANANCIALES RESPONDERÁN DIRECTAMENTE FRENTE A LA HACIENDA PÚBLICA POR ESTAS DEUDAS.**

- 10. Gestión del tributo. Clausula general

La titularidad de las competencias de gestión, liquidación, recaudación, inspección y revisión del IMPUESTO **corresponde al Estado.**

- 11. Autoliquidación.

11.1. Los sujetos pasivos están obligados a presentar declaración, a practicar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

11.2. El pago de la deuda tributaria podrá realizarse **mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español** que estén inscritos en el Inventario General de Bienes Muebles o en el Registro General de Bienes de Interés Cultural, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 73 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

LEY 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español

Artículo 73. El pago de las deudas Tributarias podrá efectuarse mediante la entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, **en los términos y condiciones previstos reglamentariamente.**

Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español

Disposición primera LEY: modificación artículo 65





ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>1. El contribuyente que pretenda pagar la deuda tributaria del Impuesto de Sucesiones, del Impuesto sobre el Patrimonio o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General solicitará por escrito a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Español la valoración del bien, reseñando su código de identificación. Asimismo, manifestará por escrito su pretensión al tiempo de presentar la declaración correspondiente al impuesto de que se trate.</p>	<p>1. El contribuyente que pretenda pagar la deuda tributaria del Impuesto de Sucesiones, del Impuesto sobre el Patrimonio, del <i>Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas</i> o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o en el Inventario General solicitará por escrito a la Junta de Calificación, Valoración y Exportación de Bienes del Patrimonio Español la valoración del bien, reseñando su código de identificación. Asimismo, manifestará por escrito su pretensión al tiempo de presentar la declaración correspondiente al impuesto de que se trate.</p>
<p>En los casos de los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, dicha manifestación tendrá por efecto la suspensión del procedimiento recaudatorio, sin perjuicio de la liquidación, en su caso, de los intereses de demora correspondientes.</p>	<p>En los casos de los Impuestos sobre la Renta, sobre el Patrimonio y de <i>Solidaridad de las Grandes Fortunas</i>, dicha manifestación tendrá por efecto la suspensión del procedimiento recaudatorio, sin perjuicio de la liquidación, en su caso, de los intereses de demora correspondientes</p>
<p>* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR</p> <p>2. La valoración del bien consistirá en su tasación por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación en los términos previstos en el artículo 8 e). Esta valoración tendrá una vigencia de dos años y no vinculará al interesado que podrá pagar en metálico la deuda tributaria.</p>	
<p>3. El contribuyente podrá, con arreglo al valor declarado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, solicitar del Ministerio de <i>Economía</i> y Hacienda la admisión de esta forma de pago, quien decidirá, oído el Ministerio</p>	<p>3. El contribuyente podrá, con arreglo al valor declarado por la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, solicitar del Ministerio de Hacienda y <i>Función Pública</i> la admisión de esta forma de pago, quien decidirá, oído el</p>





de Cultura.	Ministerio de Cultura y <i>Deporte</i> .
<p>* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR</p> <p>4. Aceptada la entrega de un determinado bien en pago de la deuda tributaria se estará respecto al destino del mismo a lo dispuesto en las leyes del Patrimonio del Estado y del Patrimonio Histórico Español</p>	
<p>5. A efectos de contabilización del ingreso de las deudas tributarias señaladas en este artículo cuyo pago se efectúe mediante entrega de bienes integrantes del patrimonio histórico español, se habilitará por el Ministerio de <i>Economía</i> y Hacienda, Dirección General del Patrimonio, los créditos presupuestarios necesarios para efectuar el pago de formalización y cancelar las correspondientes deudas.</p>	<p>5. A efectos de contabilización del ingreso de las deudas tributarias señaladas en este artículo cuyo pago se efectúe mediante entrega de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, se habilitará por el Ministerio de Hacienda y <i>Función Pública</i>, Dirección General del Patrimonio del Estado, los créditos presupuestarios necesarios para efectuar el pago de formalización y cancelar las correspondientes deudas.</p>
<p>6. Las referencias de este artículo a órganos de la Administración General del Estado se entenderán efectuadas a los correspondientes órganos de las Comunidades Autónomas cuando se trate de tributos que les hayan sido cedidos.</p>	<p>6. Las referencias de este artículo a órganos de la Administración General del Estado se entenderán efectuadas a los correspondientes órganos de las Comunidades Autónomas cuando se trate de tributos que les hayan sido cedidos.</p> <p><i>Este precepto podrá modificarse mediante Real Decreto aprobado en Consejo de Ministros.</i></p>

- 12. Presentación de declaración

12.1. Personas obligadas a presentar declaración.

- ESTÁN obligados los sujetos pasivos cuya cuota tributaria, determinada de acuerdo con las normas reguladoras del IMPUESTO y una vez aplicadas las deducciones o bonificaciones que procedieren, resulte a ingresar.
- NO están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que tributen directamente al Estado, por no estar cedido el rendimiento del Impuesto sobre el Patrimonio a ninguna Comunidad Autónoma, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley 22/2009, salvo que la cuota tributaria del IMPUESTO resulte a ingresar.

12.2. Realización de la declaración





La declaración se efectuará en la forma, plazos y modelos que establezca la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública, que podrá establecer los supuestos y condiciones de presentación de las declaraciones por medios telemáticos.

ATENCIÓN

Los sujetos pasivos deberán cumplimentar la totalidad de los datos que les afecten contenidos en las declaraciones, acompañar los documentos y justificantes que se establezcan y presentarlos en los lugares que determine la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

• 13. Infracciones y sanciones

Las infracciones tributarias en este impuesto se calificarán y sancionarán con arreglo a lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

• 14. Competencias jurisdiccionales

La jurisdicción contencioso-administrativa, previo agotamiento de la vía económico-administrativa, será la única competente para dirimir las controversias de hecho y de derecho que se susciten entre la Administración tributaria y los sujetos pasivos en relación con cualquiera de las cuestiones a que se refiere el artículo 3 LEY.

• 15. Otras disposiciones

15.1. Adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

La adaptación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra a este impuesto se acordará respectivamente en la Comisión Mixta del Concierto Económico con el País Vasco y la Comisión del Convenio Económico con Navarra.

15.2. Habilitaciones a la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado podrá modificar, de conformidad con lo previsto en el apartado 7 del artículo 134 de la Constitución Española:

- a) La escala y los tipos del IMPUESTO y las deducciones en la cuota.
- b) Los demás límites cuantitativos y porcentajes fijos establecidos en el artículo 3 LEY.

15.3. Habilitación normativa.

Se habilita al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación del artículo 3 LEY.

15.4. Vigencia. El IMPUESTO será aplicable en los dos primeros ejercicios en los que se devengue a partir de la fecha de su entrada en vigor.

→ B) ANÁLISIS DISPOSICIONES FINALES





▪ **1. Modificación de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (DF 2ª LEY)**

<p>NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción de la LEY)</p>
<p>«Incorporación de la Comunidad Autónoma de La Rioja entre las que tienen establecido el sistema de autoliquidación obligatoria del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones»</p>

Artículo 34. Normas generales

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>4. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se establece el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las siguientes Comunidades Autónomas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comunidad Autónoma de Andalucía. - Comunidad Autónoma de Aragón. - Comunidad Autónoma del Principado de Asturias. - Comunidad Autónoma de las Illes Balears. - Comunidad Autónoma de Canarias. - Comunidad Autónoma de Cantabria. - Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. - Comunidad de Castilla y León. - Comunidad Autónoma de Cataluña. - Comunidad Autónoma de Galicia. - Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. - Comunidad de Madrid. - Comunidad Valenciana. 	<p>4. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado anterior, se establece el régimen de autoliquidación del impuesto con carácter obligatorio en las siguientes Comunidades Autónomas:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Comunidad Autónoma de Andalucía. - Comunidad Autónoma de Aragón. - Comunidad Autónoma del Principado de Asturias. - Comunidad Autónoma de las Illes Balears. - Comunidad Autónoma de Canarias. - Comunidad Autónoma de Cantabria. - Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. - Comunidad de Castilla y León. - Comunidad Autónoma de Cataluña. - Comunidad Autónoma de Galicia. - Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. - Comunidad Autónoma de La Rioja. - Comunidad de Madrid. - Comunidad Valenciana.»

▪ **2. Modificación de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (DF 4ª LEY)**





NOVEDADES
(Particulares extraídos de la Introducción de la LEY)

Tasas aplicables a las entidades de la Zona Especial Canaria:

- Se sustituye el hecho imponible y configuración de la tasa reconduciéndolo a la solicitud de autorización, con independencia del resultado del procedimiento.
- Se incrementa el importe de la tasa de autorización.

La LEY introduce en la Ley 19/1994 las modificaciones siguientes:

Uno. Cambio en la redacción del artículo 50 «Tasas aplicables a las entidades de la Zona Especial Canaria»

DOS. Incorporación de nueva disposición transitoria.

«Régimen transitorio de la tasa de la Zona Especial Canaria para los años 2022 y 2023»

«La tasa de solicitud de inscripción en la Zona Especial Canaria no se exigirá a los sujetos y con respecto a las solicitudes que se hayan presentado con anterioridad al 1 de enero de 2023, y hayan realizado el ingreso correspondiente, a los que será aplicable el régimen de tasas vigente con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre»

▪ **3. Modificación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades** (DF 5ª LEY)

NOVEDADES
(Particulares extraídos de la Introducción de la LEY)

- Régimen de consolidación fiscal: norma de aplicación temporal al respecto de la determinación de la base imponible.
- Límites de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales españolas y extranjeras: elevación.
- Aplicación de la deducción por el contribuyente [que financia los costes de la producción de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos, de series audiovisuales y de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales]: si las cantidades que aporte destinadas a financiar los citados costes se aportan en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los costes de producción.

La LEY modifica la Ley 27/2014 (LIS) en los términos que se exponen a continuación.





► UNO. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, el Apartado 7 del artículo 39 LIS («Normas comunes a las deducciones previstas en este capítulo») queda redactado de la siguiente forma:

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>7. También tendrá acceso a la deducción prevista en el apartado 1 y 3 del artículo 36 de esta Ley, el contribuyente que participe en la financiación de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizada por otro contribuyente, cuando aporte cantidades en concepto de financiación, para sufragar la totalidad o parte de los costes de la producción sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados del mismo, cuya propiedad deberá ser en todo caso de la productora. Dichas aportaciones se podrán realizar en cualquier fase de la producción hasta la obtención del certificado de nacionalidad.</p>	<p>7. El contribuyente que participe en la financiación de producciones españolas de largometrajes, cortometrajes cinematográficos, series audiovisuales de ficción, animación o documental, o en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas por otros contribuyentes, podrá aplicar las deducciones previstas en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley, en las condiciones y términos en ellos señalados, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado al productor, siempre que hayan sido generadas por este último, cuando aporte cantidades destinadas a financiar la totalidad o parte de los costes de la producción, así como los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite del 30 % de los costes de producción, sin adquirir derechos de propiedad intelectual o de otra índole respecto de los resultados de las producciones o espectáculos, cuya propiedad deberá ser en todo caso del productor.</p> <p>Las cantidades para financiar costes de producción podrán aportarse en cualquier fase de la producción, con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados costes de producción, y hasta la obtención de los certificados a que se refiere la letra a') del apartado 1 o a la letra a) del apartado 3 del artículo 36 de</p>





esta ley, según proceda. Las cantidades para financiar gastos para obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor a que se refiere el apartado anterior podrán aportarse con carácter previo o posterior al momento en que el productor incurra en los citados gastos, pero nunca después del período impositivo en que el productor incurra en los mismos.

El importe máximo de la deducción generada por el productor que el contribuyente que participe en la financiación podrá aplicar será el resultado de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades que este último haya aportado para financiar los citados costes de producción o los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor a que se refieren los párrafos anteriores. El exceso de deducción podrá ser aplicado por el productor que haya generado el derecho a la misma.

El reintegro de las cantidades aportadas se realizará mediante las deducciones líquidas en cuota, que de acuerdo con el contrato y lo establecido en el apartado 1 y 3 del artículo 36, el productor traspase al contribuyente que participa en la financiación

Para la aplicación de lo dispuesto en el presente artículo será necesario que tanto el productor como el contribuyente que participen en la financiación de la producción, suscriban un contrato de financiación en el que se precisen, entre otros, los siguientes extremos:

a) Identidad de los contribuyentes que participan en la producción.

El productor y los contribuyentes que participen en la financiación de la producción deberán suscribir uno o más contratos de financiación, que podrán firmarse asimismo en cualquier fase de la producción, que contengan, entre otros, los siguientes extremos:

a) Identidad de los contribuyentes que participan en la producción y en la





	financiación.
b) Descripción de la producción. c) Presupuesto de la producción con descripción detallada de los gastos y, en particular, de los que se vayan a realizar en territorio español.	b) Descripción de la producción. c) Presupuesto de la producción con descripción detallada de los gastos y, en particular, de los que se vayan a realizar en territorio español. También se incluirán el presupuesto de los gastos para obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor con descripción detallada de los que se vayan a realizar en territorio español.
d) Forma de financiación de la producción, especificando separadamente las cantidades que aporte el productor, las que aporte el contribuyente que participe en su financiación y las que correspondan a subvenciones y otras medidas de apoyo.	d) Forma de financiación de la producción y de los gastos para la obtención de copias, publicidad y promoción a cargo del productor , especificando separadamente las cantidades que aporte el productor, las que aporte el contribuyente que participe en su financiación y las que correspondan a subvenciones y otras medidas de apoyo.
e) Las demás cuestiones que reglamentariamente se establezcan. El contribuyente o contribuyentes que participan en la financiación tendrá derecho a acreditar en su autoliquidación la deducción prevista en ese artículo, determinándose su importe en las mismas condiciones que se hubieran aplicado el productor. No obstante lo anterior, el contribuyente que participa en la financiación de la producción no podrá aplicar una deducción superior al importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación de aquella. El exceso podrá ser aplicado por	



<p>el productor.</p> <p>El contribuyente o contribuyentes que participe en la financiación de la producción aplicará anualmente la deducción establecida en este artículo, en función de las aportaciones desembolsadas en cada periodo impositivo.</p>		
<p>Los contribuyentes que pretendan acogerse a la deducción de este artículo deberán presentar el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos [a'] y [b'] del apartado 1 o requisito [a'] del apartado 3 del artículo 36, según corresponda, en una comunicación a la Administración tributaria, suscrita tanto por el productor como por el contribuyente que participa en la financiación de la producción, con anterioridad a la finalización del período impositivo <i>en que se genere la deducción, en los términos que reglamentariamente se establezcan.</i></p>		<p><i>Para la aplicación de la deducción será necesario que el contribuyente que participe en la financiación presente el contrato de financiación y certificación del cumplimiento de los requisitos señalados en las letras a') y b') del apartado 1 o del requisito establecido en la letra a) del apartado 3 del artículo 36 de esta ley, según corresponda, en una comunicación a la Administración tributaria, suscrita tanto por el productor como por el contribuyente que participa en la financiación de la producción, con anterioridad a la finalización del período impositivo en que este último tenga derecho a aplicar la deducción.</i></p> <p><i>Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación cuando el contribuyente que participa en la financiación esté vinculado, en el sentido del artículo 18 de esta ley, con el contribuyente que genere el derecho a la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley.</i></p>
<p><i>La acreditación</i> de la deducción por el contribuyente que participa en la financiación será incompatible, total o parcialmente, con la deducción a la que tendría derecho por parte del productor por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta</p>		<p><i>La aplicación</i> de la deducción por el contribuyente que participa en la financiación será incompatible, total o parcialmente, con la deducción a la que tendría derecho el productor por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta</p>





Ley.	ley.
	<p><i>El importe de la deducción que aplique el contribuyente que participa en la financiación deberá tenerse en cuenta a los efectos de la aplicación del límite conjunto del 25 por ciento establecido en el apartado 1 del artículo 39 de esta ley. No obstante, dicho límite se elevará al 50 por ciento cuando el importe de la deducción prevista en los apartados 1 y 3 del artículo 36 de esta ley, que corresponda al contribuyente que participa en la financiación, sea igual o superior al 25 por ciento de su cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.</i></p>

► **DOS. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2023**, se modifican los apartados 1 y 2 del artículo 36 LIS:

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

ANTERIOR REDACCIÓN (Redacción vigente desde 20.10 a 28 12. 2022)	NUEVA REDACCIÓN (Redacción vigente desde 29.12.2022, con efectos 1.01.2023)
<p>1. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor o a los contribuyentes que participen en la financiación a una deducción:</p> <p>a) Del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.</p> <p>b) Del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe.</p> <p>La base de la deducción estará</p>	<p>1. Las inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada darán derecho al productor o a los contribuyentes que participen en la financiación a una deducción:</p> <p>a) Del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción.</p> <p>b) Del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe.</p> <p>La base de la deducción estará</p>





<p>constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por ciento del coste de producción.</p> <p>Al menos el 50 por ciento de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español. El importe de esta deducción no podrá ser superior a 10 millones de euros. En el supuesto de una coproducción, los importes señalados en este apartado se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquélla.</p>	<p>constituida por el coste total de la producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 por ciento del coste de producción.</p> <p>Al menos el 50 por ciento de la base de la deducción deberá corresponderse con gastos realizados en territorio español. El importe de esta deducción no podrá ser superior a 20 millones de euros. En el caso de series audiovisuales, la deducción se determinará por episodio y el límite a que se refiere el párrafo anterior será de 10 millones de euros por cada episodio producido. En el supuesto de una coproducción, los importes señalados en este apartado se determinarán, para cada coproductor, en función de su respectivo porcentaje de participación en aquella.</p>
--	---

* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

Para la aplicación de la deducción, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a') Que la producción obtenga el correspondiente certificado de nacionalidad y el certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido, su vinculación con la realidad cultural española o su contribución al enriquecimiento de la diversidad cultural de las obras cinematográficas que se exhiben en España, emitidos por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia. Dichos certificados serán vinculantes para la Administración tributaria competente en materia de acreditación y aplicación de los anteriores incentivos fiscales e identificación del productor beneficiario, con independencia del momento de emisión de los mismos.

b') Que se entregue una copia nueva y en perfecto estado de la producción en la Filmoteca Española o la filmoteca oficialmente reconocida por la respectiva Comunidad Autónoma.

La deducción prevista en este apartado se generará en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período



impositivo en el que finalice la producción de la obra.

No obstante, en el supuesto de producciones de animación, la deducción prevista en este apartado se aplicará a partir del período impositivo en que se obtenga el certificado de nacionalidad señalado en la letra a') anterior.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para financiar las inversiones que generan derecho a deducción.

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción. No obstante, dicho límite se elevará hasta:

a") El 85 por ciento para los cortometrajes

b") El 80 por ciento para las producciones dirigidas por una persona que no haya dirigido o codirigido más de dos largometrajes calificados para su explotación comercial en salas de exhibición cinematográfica, cuyo presupuesto de producción no supere 1.500.000 euros.

c") El 80 por ciento en el caso de las producciones rodadas íntegramente en alguna de las lenguas cooficiales distintas al castellano que se proyecten en España en dicho idioma cooficial o subtulado.

d") El 80 por ciento en el caso de producciones dirigidas exclusivamente por personas con un grado de discapacidad igual o superior al 33 por ciento reconocido por el órgano competente.

e") El 75 por ciento en el caso de producciones realizadas exclusivamente por directoras.

f") El 75 por ciento en el caso de producciones con un especial valor cultural y artístico que necesiten un apoyo excepcional de financiación según los criterios que se establezcan mediante orden ministerial o en las correspondientes convocatorias de ayudas.

g") El 75 por ciento en el caso de los documentales.

h") El 75 por ciento en el caso de las obras de animación cuyo presupuesto de producción no supere 2.500.000 euros.

i") El 60 por ciento en el caso de producciones transfronterizas financiadas por más de un Estado miembro de la Unión Europea y en las que participen productores de más de un Estado miembro.

j") El 60 por ciento en el caso de coproducciones internacionales con países iberoamericanos.

2. Los productores registrados en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de



largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada tendrán derecho a la deducción prevista en este apartado por los gastos realizados en territorio español.

La base de la deducción estará constituida por los siguientes gastos realizados en territorio español directamente relacionados con la producción:

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>1.º Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo, <i>con el límite de 100.000 euros por persona.</i></p>	<p>1.º Los gastos de personal creativo, siempre que tenga residencia fiscal en España o en algún Estado miembro del Espacio Económico Europeo</p>
<p>* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR</p> <p>2.º Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.</p>	
<p>El importe de la deducción será:</p>	<p>El importe de la deducción será:</p>
<p style="text-align: center;">ANTERIOR REDACCIÓN</p> <p>a) Del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción y del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe.</p> <p>La deducción se aplicará siempre que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de 1 millón de euros. No obstante, en el supuesto de producciones de animación tales gastos serán, al menos, de 200.000 euros.</p> <p>El importe de esta deducción no podrá ser superior a 10 millones de euros, por cada producción realizada.</p>	<p style="text-align: center;">NUEVA REDACCIÓN</p> <p>a) Del 30 por ciento respecto del primer millón de base de la deducción y del 25 por ciento sobre el exceso de dicho importe.</p> <p>La deducción se aplicará siempre que los gastos realizados en territorio español sean, al menos, de 1 millón de euros. No obstante, en el supuesto de producciones de animación tales gastos serán, al menos, de 200.000 euros.</p> <p>El importe de esta deducción no podrá ser superior a 20 millones de euros, por cada producción realizada.</p> <p><i>En el caso de series audiovisuales, la deducción se determinará por episodio y el límite a que se refiere el párrafo anterior será de 10 millones de euros por cada episodio producido.</i></p>





*** SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR**

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por la empresa contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción.

b) Del 30 por ciento de la base de la deducción, cuando el productor se encargue de la ejecución de servicios de efectos visuales y los gastos realizados en territorio español sean inferiores a 1 millón de euros.

El importe de esta deducción no podrá superar el importe que establece el Reglamento (UE) 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión a las ayudas de minimis.

*** SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR**

La deducción prevista en este apartado queda excluida del límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 39 de esta ley. A efectos del cálculo de dicho límite no se computará esta deducción.

*** SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR**

Para la aplicación de la deducción, será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a') que la producción obtenga el correspondiente certificado que acredite el carácter cultural en relación con su contenido o su vinculación con la realidad cultural española o europea, emitido por el Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales, o por el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma con competencia en la materia. Este requisito no será exigible para la aplicación de la deducción recogida en la letra b) de este apartado.

b') Que se incorpore en los títulos de crédito finales de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal; la colaboración, en su caso, del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, las Film Commissions o las Film Offices que hayan intervenido de forma directa en la realización del rodaje u otros procesos de producción desarrollados en España, así como, en su caso, los lugares específicos de rodaje en España y, para el caso de obras audiovisuales de animación, el lugar donde radique el estudio al que se le ha encargado el servicio de producción.

c') Que los titulares de los derechos autoricen el uso del título de la obra y del material gráfico y audiovisual de prensa que incluya de forma expresa lugares específicos del rodaje o de cualquier otro proceso de producción realizado en España, para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que puedan llevar a cabo las entidades estatales, autonómicas o locales con competencias en materia



de cultura, turismo y economía, así como por las Film Commissions o Film Offices que hayan intervenido en la realización del rodaje o producción.

Reglamentariamente se podrán establecer otros requisitos y obligaciones para tener derecho a la práctica de esta deducción.»

► TRES. Se introduce una nueva disposición adicional decimoctava con la siguiente redacción:

«Disposición adicional decimoctava. «**Medidas temporales en la determinación de la base imponible en el régimen de consolidación fiscal**»

NUEVA

«1. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2023, la base imponible del grupo fiscal se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de esta ley, si bien en relación con lo señalado en el primer inciso de la letra a) del apartado 1 de dicho artículo, la suma se referirá a las bases imponibles positivas y al 50 por ciento de las bases imponibles negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta ley.

2. Con efectos para los períodos impositivos sucesivos, el importe de las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior, se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas a que se refiere el apartado anterior quede excluida del grupo.

3. En el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, el importe de las bases imponibles negativas individuales a que se refiere el apartado primero que esté pendiente de integración en la base imponible del grupo, se integrará en el último período impositivo en que el grupo tribute en el régimen de consolidación fiscal.»

NORMATIVA INVOCADA

Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades

Artículo 62 «Determinación de la base imponible del grupo fiscal»

1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel,





en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.

b) Las eliminaciones.

c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta Ley.

d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

e) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley, referidas al grupo fiscal, con el límite del 70 por ciento del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en las letras anteriores.

[Los límites establecidos en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 serán del 60 por ciento para los períodos impositivos que se inicien en el año 2016, conforme establece la **disposición transitoria trigésima sexta LIS**]

Disposición transitoria trigésima sexta

«Límite en la compensación de bases imponibles negativas y activos por impuesto diferido para el año 2016»

«Con efectos para los períodos impositivos que se inicien en el año 2016, para aquellos contribuyentes a los que no resulte aplicable la disposición adicional decimoquinta de esta Ley, los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley serán del 60 por ciento, en los términos establecidos, respectivamente, en los citados preceptos»

f) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en la letra e) del artículo 67 de esta Ley.

Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta Ley minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

2. El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una entidad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará por la parte de aquel que se corresponda con bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo.



▪ **4. Modificación del texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio** (DF.6ª LEY)

Se da nueva redacción al título XI, Tasas, del texto refundido de la Ley de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2015, de 24 de julio.:

El contenido «Título XI Tasas» se desarrolla en el siguiente articulado:

- Artículo 119 «Creación, normativa y ámbito territorial»
- Artículo 120 «Hecho imponible»
- Artículo 122 «Sujeto pasivo»
- Artículo 123 «Cuantía y particularidades que afectan al cálculo de la tasa»
- Artículo 124 «Devengo»
- Artículo 125 «Pago»
- Artículo 126 «Supuestos de devolución de tasas»

➔ **4ª Ley 39/2022, de 30 de diciembre, del Deporte** (BOE)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 24430 del BOE núm. 314 de 2022](#)

ASUNTO: Beneficios fiscales

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 1 de enero de 2023

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Derecho Tributario. Parte Especial
 - Regímenes particulares
 - Régimen de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo: programa deportivo «RETO DE»

→ INDICE

Disposición adicional decimoctava. **Beneficios fiscales aplicables al programa deportivo «RETO DE»**

→ ANÁLISIS

Disposición adicional decimoctava Beneficios fiscales aplicables al programa deportivo «RETO DE»

El programa deportivo «RETO DE»:

- Tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a los efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de





régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

- Su duración abarcará desde el 1 de enero de 2023 hasta el 31 de diciembre de 2025.

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

- Las actuaciones a realizar serán las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento.

- El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por el órgano competente de conformidad con lo dispuesto en la citada Ley 49/2002.

ATENCIÓN

Los beneficios fiscales del programa «RETO DE» serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

→ 5ª Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad (BOE 311/2022, de 28 de diciembre [RDL])

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 22685 del BOE núm. 311 de 2022](#)

ASUNTO: medidas tributarias

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 28 de diciembre de 2022

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

▪ Derecho Tributario. Parte Especial

- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- Impuesto sobre el Valor Añadido
- Impuesto Especial sobre la Electricidad
- Impuesto sobre el Valor de Producción de la Energía Eléctrica
- Impuesto sobre Bienes Inmuebles
- Impuesto sobre Actividades Económicas
- Tasas

→ INDICE

- Artículo 1 «Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable temporalmente a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y a la madera para leña»





- Artículo 2 «Modificación del Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables»
- Artículo 3 «Modificación del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma»
- Artículo 5 «Determinación de la base imponible y del importe de los pagos fraccionados del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica durante el ejercicio 2023»
- Artículo 32 «Exención de la tasa de la pesca fresca»
- Artículo 72 «Tipo impositivo aplicable temporalmente del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de alimentos, así como a efectos del recargo de equivalencia»
- Artículo 73 «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»
- Artículo 93 «Prórroga de los beneficios fiscales establecidos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas para la isla de La Palma»
- Artículo 94 «Beneficios fiscales»
- Artículo 95» Reducciones fiscales especiales para las actividades agrarias»

NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción del RDL)

- Impuesto sobre el Valor Añadido
 - Prórroga hasta el 31 de diciembre de 2023, de la reducción al 5 por ciento del tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido que recae sobre todos los componentes de la factura de las entregas de gas natural, así como de las entregas de briquetas o «pellets» procedentes de la biomasa y a la madera para leña utilizados como combustible en sistemas de calefacción, con el objeto de minorar su importe.
 - Prórroga hasta el 31 de diciembre de 2023 de la aplicación del tipo impositivo del 5 por ciento a determinados suministros de energía eléctrica.
 - Reducción al 0 por ciento del tipo impositivo que recae sobre los productos básicos de alimentación y al 5 por ciento el aplicable a los aceites y pastas alimenticias (reducciones temporales y extraordinarias - desde el 1 de enero de





2023 hasta el 30 de junio de 2023- sujetas a la evolución de la tasa interanual de la inflación subyacente).

El tipo del recargo de equivalencia correspondiente a estas operaciones también se reduce en consonancia durante su vigencia y aplicación.

- Prorroga, hasta el 30 de junio de 2023, de la aplicación del tipo del 4 por ciento del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mascarillas quirúrgicas desechables referidas en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos, de 12 de noviembre de 2020.

- Aplicación (prórroga) del tipo del 0 por ciento durante el primer semestre de 2023 a las pruebas de diagnóstico

▪ Impuesto Especial sobre la Electricidad

Prórroga de la aplicación del tipo impositivo del 0,5 por ciento (conclusión 31 de diciembre de 2023).

▪ Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica:

Ampliación de la suspensión vigente, hasta el 31 de diciembre de 2023.

▪ Tasas

Tasa portuaria de la pesca fresca: concesión de exención durante seis meses al armador del buque o embarcación pesquera y su sustituto, en el caso de que la pesca fresca acceda al puerto por vía marítima.

▪ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Deducción por maternidad:

Mantenimiento del derecho a seguir percibiendo la deducción por maternidad a partir de 1 de enero de 2023, aun cuando alguno de los progenitores tuviera derecho al complemento de ayuda para la infancia respecto del mismo descendiente:

▪ Impuesto sobre Bienes Inmuebles,

Isla de La Palma:

Prórroga para 2022 los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas para la isla de La Palma.

Por último, se aprueban beneficios fiscales como consecuencia de los incendios forestales acaecidos durante los meses de junio, julio y agosto de 2022, lo que hizo que el Consejo de Ministros, en su reunión de 23 de agosto, acordara declarar zonas afectadas gravemente por emergencias de protección civil en diversas comunidades autónomas.

→ ANÁLISIS





► UNO.

▪ ARTÍCULO 1 «Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable temporalmente a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y a la madera para leña»

1.1. Con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2023, se **aplicará el tipo del 5 por ciento** del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y a la madera para leña.

1.2. **El tipo del recargo de equivalencia aplicable**, durante el ámbito temporal mencionado en el apartado anterior, a las entregas de briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y a la madera para leña será el 0,625 por ciento.

► DOS

▪ARTÍCULO 2 «Modificación del Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables»

Con **efectos desde el 1 de enero de 2023**, se modifica la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional primera «Prórroga de medidas tributarias»

1. La aplicación del tipo **impositivo del 0,5 por ciento** del **Impuesto Especial sobre la Electricidad** establecida en la disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad, **se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2023**.

2. La aplicación del tipo impositivo del **4 por ciento** del **Impuesto sobre el Valor Añadido** a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las **mascarillas quirúrgicas desechables** referidas en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos, de 12 de noviembre de 2020, prevista en el artículo 7 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria, **se prorroga hasta el 30 de junio de 2023**.

3. La aplicación del tipo impositivo del CERO por CIENTO **del Impuesto sobre el Valor Añadido** a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados bienes y prestaciones de servicios necesarios





para combatir los efectos del SARS-CoV-2, **así como a efectos del régimen especial del recargo de equivalencia**, prevista en la disposición final séptima del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria, **se prorroga hasta el 30 de junio de 2023.**»

► TRÉS

▪ **ARTÍCULO 3** «Modificación del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma»

Se modifica el artículo 18 del Real Decreto-ley 11/2022, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 18 Tipo impositivo aplicable del **Impuesto sobre el Valor Añadido** a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica

Con efectos desde el 1 de julio de 2022 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2023, se aplicará el **tipo del 5 por ciento** del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica efectuadas a favor de:

a) **Titulares de contratos de suministro de electricidad, cuya potencia contratada (término fijo de potencia) sea inferior o igual a 10 kW**, con independencia del nivel de tensión del suministro y la modalidad de contratación, cuando el precio medio aritmético del mercado diario correspondiente al último mes natural anterior al del último día del periodo de facturación haya superado los 45 €/MWh.

b) Titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social de electricidad y tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre, por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica.»

► CUATRO.

▪ **ARTÍCULO 5** «Determinación de la base imponible y del importe de los pagos fraccionados del **Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica** durante el ejercicio 2023»

«1. **Para el ejercicio 2023 la base imponible del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica** estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema



eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo minorada en las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el ejercicio.

A efectos de calcular los **pagos fraccionados correspondientes a los cuatro trimestres de 2023**, el valor de la producción de la energía eléctrica, medida en barras de central, e incorporada al sistema eléctrico durante dicho periodo será de cero euros»

► CINCO

▪ ARTÍCULO 32 «Exención de la tasa de la pesca fresca»

«1. Estarán exentos de la tasa de la pesca fresca (T-4) durante un periodo de seis meses, desde la entrada en vigor de este real decreto-ley, el armador del buque o embarcación pesquera, y su sustituto, en el caso de que la pesca fresca acceda al puerto por vía marítima»

► SEIS

▪ ARTÍCULO 72 «Tipo impositivo aplicable temporalmente del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de alimentos, así como a efectos del recargo de equivalencia»

Con **efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia hasta el 30 de junio de 2023**:

1. Se **aplicará el tipo del 5 por ciento** del **Impuesto sobre el Valor Añadido** a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

- a) Los aceites de oliva y de semillas.
- b) Las pastas alimenticias.

El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,625 por ciento.

¡ADVERTENCIA!

El tipo impositivo aplicable será el 10 por ciento a partir del día 1 del mes de mayo de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, sea inferior al 5,5 por ciento. En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 1,4 por ciento

2. Se aplicará el tipo del CERO por CIENTO del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de los siguientes productos:

- a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.





b) Las harinas panificables.

c) Los siguientes tipos de leche producida por cualquier especie animal: natural, certificada, pasteurizada, concentrada, desnatada, esterilizada, UHT, evaporada y en polvo.

d) Los quesos.

e) Los huevos.

f) Las frutas, verduras, hortalizas, legumbres, tubérculos y cereales, que tengan la condición de productos naturales de acuerdo con el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo.

El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del CERO por ciento.

ATENCIÓN

El tipo impositivo aplicable será el 4 por ciento a partir del día 1 del mes de mayo de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, sea inferior al 5,5 por ciento. En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 0,5 por ciento.

► SIETE

▪ ARTÍCULO 73 «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»

Con **efectos desde 1 de enero de 2023**, se añade una nueva disposición transitoria trigésima séptima a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que queda redactada de la siguiente forma:

✓ Disposición transitoria trigésima séptima. «Deducción por maternidad»

«Cuando en el período impositivo 2022 se hubiera tenido derecho a la deducción por maternidad y al complemento de ayuda para la infancia previsto en la Ley 19/2021 en relación con el mismo descendiente, **se podrá seguir practicando la deducción por maternidad a partir de 1 de enero de 2023**, aun cuando alguno de los progenitores tuviera derecho al citado complemento respecto de dicho descendiente, siempre que se cumplan el resto de los requisitos establecidos en la normativa vigente a partir de 1 de enero de 2023.»

► OCHO

▪ ARTÍCULO 93 «Prórroga de los beneficios fiscales establecidos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas para la isla de La Palma»





Se prorrogan para el ejercicio 2022 los beneficios fiscales establecidos en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas por el artículo 25 del Real Decreto-ley 20/2021, de 5 de octubre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo para la reparación de los daños ocasionados por las erupciones volcánicas y para la reconstrucción económica y social de **la isla de La Palma**.

► NUEVE

▪ ARTÍCULO 94 «Beneficios fiscales»

✓ Apartado 1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Se concede la exención de las cuotas correspondientes al ejercicio 2022 que afecten a viviendas, establecimientos industriales, turísticos, mercantiles, marítimo-pesqueros y profesionales, explotaciones agrarias y forestales, locales de trabajo y similares, dañados como consecuencia directa de los incendios forestales que tuvieron lugar en las Comunidades Autónomas de Andalucía, Aragón, Illes Balears, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Comunidad Valenciana, Extremadura, Galicia, Madrid, Región de Murcia, Comunidad Foral de Navarra, País Vasco y La Rioja, durante los meses de junio, julio y agosto, y que se relacionan en el Anexo del Acuerdo del Consejo de Ministros, de 23 de agosto de 2022, *cuando se acredite que tanto las personas como los bienes en ellos ubicados hayan tenido que ser objeto de realojamiento total o parcial en otras viviendas o locales diferentes hasta la reparación de los daños sufridos, o pérdidas en las producciones agrícolas y ganaderas que constituyan siniestros cuya cobertura no resulte posible mediante formula alguna de aseguramiento público o privado.*

✓ Apartado 2. Impuesto sobre Actividades Económicas

Se concede una reducción - en el Impuesto correspondiente al ejercicio 2022- a las industrias de cualquier naturaleza, establecimientos mercantiles, marítimo-pesqueros, turísticos y profesionales cuyos locales de negocio o bienes afectos a esa actividad hayan sido dañados como consecuencia directa de los incendios a que se refiere el apartado anterior, siempre que hubieran tenido que ser objeto de realojamiento o se hayan producido daños que obliguen al cierre temporal de la actividad.

La citada reducción será proporcional al tiempo transcurrido desde el día en que se haya producido el cese de la actividad hasta su reinicio en condiciones de normalidad, ya sea en los mismos locales, ya sea en otros habilitados al efecto, sin perjuicio de considerar, cuando la gravedad de los daños producidos dé origen a ello, el supuesto de cese en el ejercicio de aquella, que surtirá efectos desde el día 31 de diciembre de 2021.





ATENCIÓN

- ✓ Apartado 3. Las exenciones y reducciones de cuotas en los tributos previstas en los apartados anteriores comprenderán las de los recargos legalmente autorizados sobre los mismos.
- ✓ Apartado 4. Los contribuyentes que, teniendo derecho a los beneficios establecidos en los apartados anteriores, hubieran satisfecho los recibos correspondientes a dicho ejercicio fiscal, podrán pedir la devolución de las cantidades ingresadas.

- ✓ Apartado 5. Tasas
Estarán exentas de las **tasas del organismo autónomo Jefatura Central de Tráfico** establecidas por la Ley 16/1979, de 2 de octubre, la tramitación de las bajas de vehículos solicitadas como consecuencia de los daños producidos por los incendios a que se refiere el apartado 1 de este artículo, y la expedición de duplicados de permisos de circulación o de conducción destruidos o extraviados por dichas causas, siempre que la persona titular del vehículo acredite disponer del seguro obligatorio de responsabilidad civil del automóvil en el momento en que se produjo el daño.
- ✓ Apartado 6 [...]
- ✓ Apartado 7 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Estarán exentas las ayudas previstas en la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil, por daños personales ocasionados por los incendios a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

► DIEZ

- ARTÍCULO 95» Reducciones fiscales especiales para las actividades agrarias»

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – Impuesto sobre el Valor Añadido

«Para las explotaciones y actividades agrarias en las que se hayan producido daños como consecuencia directa de los incendios forestales que tuvieron lugar en las Comunidades Autónomas de:

Andalucía	Aragón	Illes Balears	Canarias
Castilla y León	Castilla-La Mancha	Cataluña	Comunidad Valenciana
Extremadura	Galicia	Madrid	Región de Murcia
Comunidad Foral de Navarra		País Vasco	La Rioja

- durante los meses de junio, julio y agosto,





- que se relacionan en el Anexo del Acuerdo del Consejo de Ministros, de 23 de agosto de 2022 (territorio afectado como consecuencia de los incendios forestales acaecidos durante los meses de junio, julio y agosto de 2022),
- conforme a las previsiones contenidas en el artículo 37.4.1.º del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo) y en el artículo 38.3 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (Decreto 1624/1992),
- **la persona titular del Ministerio de Hacienda y Función Pública**, a la vista de los informes del Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, **podrá autorizar, con carácter excepcional, la reducción de los índices de rendimiento neto** a los que se refiere la Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2022 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido».

→ 6ª Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre (BOE 312/2022. De 29 de diciembre)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 23042 del BOE núm. 312 de 2022](#)

ASUNTO: modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 439/2007.RIRPF) y 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 (Real Decreto 1065/2007.RAT)

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 30 de diciembre de 2022 (excepto el artículo 2, que entrará en vigor el 1 de enero de 2023)

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Derecho Tributario. Parte General.
 - Obligaciones tributarias formales
 - Obligaciones de información
- Derecho Tributario. Parte Especial
 - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

→ INDICE

- Artículo 1 «Modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo»
- Artículo 2 «Modificación 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»

NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción del RD)

Adaptación de las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por razón de los cambios introducidas en dicha Ley por:

- Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022
- Ley 12/2022, de 30 de junio, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, en lo que afecta a: i) los límites de reducción en la base imponible del impuesto por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social y ii) por la equiparación del régimen fiscal de los productos paneuropeos de pensiones individuales al tratamiento previsto en la Ley del Impuesto para los planes de pensiones.
- Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023: elevación a partir de 1 de enero de 2023 de la cuantía de la reducción por obtención de rendimientos del trabajo y el umbral a partir del cual resulta aplicable.

→ ANÁLISIS

I. «Modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo» (Artículo 1 RD)

Primero.- **Con efectos desde la entrada en vigor** del RD, se introducen en el RIRPF (Real Decreto 439/2007) las modificaciones que se exponen a continuación.

► A) «Artículo 51 «Excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social»

Cambios en la redacción.

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
Los partícipes, mutualistas o asegurados podrán solicitar que las cantidades aportadas que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible, según lo previsto en los artículos 52.2 y 53.1.c) y en la disposición adicional undécima.uno.5.b) de la Ley del Impuesto, lo sean en los cinco ejercicios siguientes.	Los partícipes, mutualistas o asegurados podrán solicitar que las cantidades aportadas que no hubieran podido ser objeto de reducción en la base imponible, según lo previsto en los artículos 52.2 y 53.1.c) y en la disposición adicional undécima.uno.5.b) de la Ley del Impuesto, lo sean en los cinco ejercicios siguientes.





La solicitud deberá realizarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio en que las aportaciones realizadas no hubieran podido ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto.

La imputación del exceso se realizará respetando los límites establecidos en los **artículos 51, 52 y 53 y en la disposición adicional undécima de la Ley del Impuesto**. A estos efectos, **cuando en el período impositivo en que se produzca dicho exceso concurren aportaciones del contribuyente y contribuciones imputadas por el promotor, la determinación de la parte del exceso que corresponde a unas y otras se realizará en proporción a los importes de las respectivas aportaciones y contribuciones.**

Cuando concurren aportaciones realizadas en el ejercicio con aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto, se entenderán reducidas, en primer lugar, las aportaciones correspondientes a años anteriores.

La solicitud deberá realizarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al ejercicio en que las aportaciones realizadas no hubieran podido ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto.

La imputación del exceso se realizará respetando **el límite máximo conjunto del artículo 52.1** de la Ley del Impuesto. **A estos efectos, el límite de la letra b) del citado artículo operará por su importe total incrementado, con independencia de la procedencia de las aportaciones, sin incluir el límite adicional aplicable a las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.**

Cuando concurren aportaciones realizadas en el ejercicio con aportaciones de ejercicios anteriores que no hayan podido ser objeto de reducción por insuficiencia de base imponible o por exceder del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto, se entenderán reducidas, en primer lugar, las aportaciones correspondientes a años anteriores. **Una vez aplicadas las reducciones de años anteriores, la reducción de las aportaciones realizadas en el ejercicio deberá respetar el límite**





máximo conjunto restante del artículo 52.1 de la Ley del Impuesto conforme a lo previsto en el párrafo anterior.

Los excesos correspondientes a primas de seguros colectivos de dependencia, a aportaciones a sistemas de previsión social constituidos a favor de personas con discapacidad, y a mutualidades de previsión social de deportistas profesionales se imputarán respetando sus límites propios previstos, respectivamente, en los artículos 52 y 53 y en el apartado Uno de la disposición adicional undécima de la Ley del Impuesto.

► B) Disposición transitoria decimonovena «Excesos de aportaciones a los sistemas de previsión social pendientes de reducción»

Cambio en la redacción

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>En caso de haberse realizado aportaciones por el contribuyente y contribuciones imputadas por el promotor a los sistemas de previsión social en los períodos impositivos 2016 a 2020 que no hubieran sido objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de base imponible o por haber excedido del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto y se encuentren pendientes de reducción a 1 de enero de 2021, a efectos de lo previsto en el artículo 51 de este Reglamento se entenderá que las cantidades pendientes de reducción corresponden a contribuciones imputadas por el promotor, con el límite de las contribuciones imputadas en dichos</p>	<p>Las aportaciones del contribuyente y las contribuciones imputadas por el promotor a los sistemas de previsión social que no hubieran sido objeto de reducción en la base imponible por insuficiencia de base imponible o por haber excedido del límite porcentual establecido en el artículo 52.1 de la Ley del Impuesto y se encuentren pendientes de reducción en la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 1039/2022, de 27 de diciembre, podrán reducir la base imponible en los términos señalados en el artículo 51 de este reglamento.»</p>





períodos impositivos. El exceso sobre dicho límite se entenderá que corresponde a aportaciones del contribuyente.

Segundo.- Con **efectos desde 1 de enero de 2023**, se introducen en el RIRPF (Real Decreto 439/2007) las modificaciones que se exponen a continuación.

- A) Artículo 81 «Límite cuantitativo excluyente de la obligación de retener»

Modificación del apartado 1

NUEVA REDACCIÓN

* SE MANTIENE TEXTO ANTERIOR

«1. No se practicará retención sobre los rendimientos del trabajo cuya cuantía, determinada según lo previsto en el artículo 83.2 de este Reglamento, no supere el importe anual establecido en el cuadro siguiente en función del número de hijos y otros descendientes y de la situación del contribuyente:

NUEVO CUADRO

Situación del contribuyente	Número de hijos y otros descendientes		
	0 - Euros	1 - Euros	2 o más - Euros
1. ^a Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente.	-	17.270 (antes 15.947)	18.617 (Antes, 17.100)
2. ^a Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros anuales, excluidas las exentas.	16.696 (Antes 15.456)	17.894 (Antes, 16.481)	19.241 (Antes, 17.634)
3. ^a Otras situaciones.	15.000 (Antes,14.000)	15.599 (Antes 14.516)	16.272 (Antes 15.093)

* SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR

«A efectos de la aplicación de lo previsto en el cuadro anterior, se entiende por hijos y otros descendientes aquéllos que dan derecho al mínimo por descendientes





previsto en el artículo 58 de la Ley del Impuesto.

En cuanto a la situación del contribuyente, ésta podrá ser una de las tres siguientes:

1.ª Contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente. Se trata del contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente con descendientes, cuando tenga derecho a la reducción establecida en el artículo 84.2.4.º de la Ley de Impuesto para unidades familiares monoparentales.

2.ª Contribuyente cuyo cónyuge no obtenga rentas superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas. Se trata del contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge no obtenga rentas anuales superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas.

3.ª Otras situaciones, que incluye las siguientes:

a) El contribuyente casado, y no separado legalmente, cuyo cónyuge obtenga rentas superiores a 1.500 euros, excluidas las exentas.

b) El contribuyente soltero, viudo, divorciado o separado legalmente, sin descendientes o con descendientes a su cargo, cuando, en este último caso, no tenga derecho a la reducción establecida en el artículo 84.2.4.º de la Ley del Impuesto por darse la circunstancia de convivencia a que se refiere el párrafo segundo de dicho apartado.

c) Los contribuyentes que no manifiesten estar en ninguna de las situaciones 1.ª y 2.ª anteriores.»

▪ B) Artículo 85 «Cuota de retención»

Apartado 3

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>3. Cuando el contribuyente obtenga una cuantía total de retribución, a la que se refiere el artículo 83.2 de este Reglamento, no superior a 22.000 euros anuales, la cuota de retención, calculada de acuerdo con lo previsto en los apartados anteriores, tendrá como límite máximo el resultado de aplicar el porcentaje del 43 por ciento a la diferencia positiva entre el importe de la cuantía total de retribución y el que corresponda, según su situación, de los mínimos excluidos de retención previstos</p>	<p>3. Cuando el contribuyente obtenga una cuantía total de retribución, a la que se refiere el artículo 83.2 de este reglamento, no superior a 35.200 euros anuales, la cuota de retención, calculada de acuerdo con lo previsto en los apartados anteriores, tendrá como límite máximo el resultado de aplicar el porcentaje del 43 por ciento a la diferencia positiva entre el importe de la cuantía total de retribución y el que corresponda, según su situación, de los mínimos excluidos de retención previstos</p>





en el artículo 81 de este Reglamento.

en el artículo 81 de este reglamento.

II. Modificación 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 (Artículo 2 RD)

▪ Artículo 53 «Obligación de informar acerca de las aportaciones a sistemas de previsión social)

«Deberán presentar a la Administración tributaria una declaración anual, con el contenido que se indica, las siguientes personas o entidades: [...]»

Letra a). Modificación del texto

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>a) Las entidades gestoras de los fondos de pensiones, que incluirán individualmente los partícipes de los planes adscritos a tales fondos y el importe de las aportaciones a los mismos, ya sean efectuadas directamente por ellos, por personas autorizadas o por los promotores de los citados planes</p>	<p>«a) Las entidades gestoras de los fondos de pensiones, que incluirán individualmente los partícipes de los planes adscritos a tales fondos y el importe de las aportaciones a los mismos, ya sean efectuadas directamente por ellos, por personas autorizadas o por los promotores de los citados planes.</p> <p>Asimismo, los promotores de los productos paneuropeos de pensiones individuales regulados en el Reglamento (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, relativo a un producto paneuropeo de pensiones individuales (PEPP), que incluirán individualmente los ahorradores en tales planes y el importe de las aportaciones efectuadas por ellos a las subcuentas abiertas en cada cuenta de PEPP.»</p>

2. Normas publicadas (Reseña)

- Ley 26/2022, de 19 de diciembre, por la que se modifica la Ley 38/2015, de 29 de septiembre, del sector ferroviario (BOE 304/2022, de 20 de diciembre)

[Disposición 21574 del BOE núm. 304 de 2022](#)





- Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE 308/2022, de 24 de diciembre) (Véase número extraordinario. Enero, 2023)

[Disposición 22128 del BOE núm. 308 de 2022](#)

- Ley Orgánica 15/2022, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley Orgánica 5/2007, de 20 de abril, de reforma del Estatuto de Autonomía de Aragón (BOE 311/2022, de 28 de diciembre)

[Disposición 22677 del BOE núm. 311 de 2022](#)

- Ley 32/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 18/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión. (BOE 311/2022, de 28 de diciembre)

[Disposición 22678 del BOE núm. 311 de 2022](#)

- Ley 33/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 26/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Canarias y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE 311/2022, de 28 de diciembre)

[Disposición 22679 del BOE núm. 311 de 2022](#)

- Ley 34/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 16/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Cataluña y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE 311/2022, de 28 de diciembre)

[Disposición 22680 del BOE núm. 311 de 2022](#)

- Ley 35/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 23/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunitat Valenciana y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE 311/2022, de 28 de diciembre)

[Disposición 22681 del BOE núm. 311 de 2022](#)



- Ley 36/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 17/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de Galicia y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE 311/2022, de 28 de diciembre)

[Disposición 22682 del BOE núm. 311 de 2022](#)

- Ley 37/2022, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley 28/2010, de 16 de julio, del régimen de cesión de tributos del Estado a la Comunidad Autónoma de las Illes Balears y de fijación del alcance y condiciones de dicha cesión (BOE 311/2022, de 28 de diciembre)

[Disposición 22683 del BOE núm. 311 de 2022](#)

- Orden HFP/1336/2022, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Orden HAC/177/2020, de 27 de febrero, por la que se aprueba el modelo 140, de solicitud del abono anticipado de la deducción por maternidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se regula la comunicación de variaciones que afecten al derecho a su abono anticipado y otra normativa tributaria (BOE 313/2022, de 30 de diciembre)

[Disposición 24386 del BOE núm. 313 de 2022](#)

- Orden HFP/1334/2022, de 28 de diciembre, sobre delegación de la gestión censal del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOE 313/2022, de 30 de diciembre)

[Disposición 24384 del BOE núm. 313 de 2022](#)

- Orden HFP/1335/2022, de 28 de diciembre, sobre delegación de la inspección del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOE 313/2022, de 30 de diciembre)

[Disposición 24385 del BOE núm. 313 de 2022](#)

- Orden HFP/1336/2022, de 28 de diciembre, por la que se modifica la Orden HAC/177/2020, de 27 de febrero, por la que se aprueba el modelo 140, de solicitud del abono anticipado de la deducción por maternidad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se regula la comunicación de variaciones que afecten al derecho a su abono anticipado y otra normativa tributaria (BOE 313/2022, de 30 de diciembre)

[Disposición 24386 del BOE núm. 313 de 2022](#)





- Orden HFP/1337/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 593 «Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Autoliquidación», se establece la forma y procedimiento para su presentación, se regula la inscripción en el Registro territorial de los obligados tributarios por el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos y se aprueba el modelo de tarjeta de inscripción. (BOE 313/2022, de 30 de diciembre)

[Disposición 24387 del BOE núm. 313 de 2022](#)

- Orden HFP/1172/2022, de 29 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2023 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 288, de 1 de diciembre)

[Disposición 20025 del BOE núm. 288 de 2022](#)

- Orden HFP/1192/2022, de 1 de diciembre, por la que se modifican la Orden EHA/3895/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 198, de Declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios; la Orden EHA/3300/2008, de 7 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 196, de Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras; la Orden EHA/3514/2009, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 181 de informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles; la Orden HAP/2118/2015, de 9 de octubre, por la que se aprueba el modelo 280, «Declaración informativa anual de planes de ahorro a largo plazo»; la Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 184 de Declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y por la que se modifican otras normas tributarias; y la Orden HAP/1695/2016, de 25 de octubre, por la que se aprueba el modelo 289, de Declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua. (BOE 290/2022, de 3 de diciembre)

[Disposición 20274 del BOE núm. 290 de 2022](#)

- Orden HFP/1245/2022, de 14 de diciembre, por la que se modifica la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 309 de



declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BO9E 303/2022, de 19 de diciembre)

[Disposición 21458 del BOE núm. 303 de 2022](#)

- Orden HFP/1246/2022, de 14 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 480 de «Impuesto sobre las primas de seguros. Declaración resumen anual» y se determina la forma y procedimiento para su presentación, y se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la Declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifican otras normas tributarias (BOE 303/2022, de 19 de diciembre)

[Disposición 21459 del BOE núm. 303 de 2022](#)

- Orden HFP/1259/2022, de 14 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOE 304/2022, de 20 de diciembre)

[Disposición 21577 del BOE núm. 304 de 2022](#)

- Orden HFP/1314/2022, de 28 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 592 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Autoliquidación» y el modelo A22 «Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables. Solicitud de devolución», se determinan la forma y procedimiento para su presentación, y se regulan la inscripción en el Registro territorial, la llevanza de la contabilidad y la presentación del libro registro de existencias. (BOE 313/2022, de 30 de diciembre)

[Disposición 23749 del BOE núm. 313 de 2022](#)



II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

1. DICIEMBRE, 2022

Normas publicadas (Reseña)

A) CCAA (Régimen Común)

→ ANDALUCÍA

- LEY 1/2022, de 27 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2023 (BOJA 249/2022, de 30 de diciembre)

[BOJA22-249-00296-21586-01_00274756.pdf](#)
([juntadeandalucia.es](#))

→ ARAGÓN

- ORDEN HAP/1533/2022, de 21 de octubre de la Comunidad Autónoma de Aragón, por la que se modifica la Orden HAP/386/2019, de 2 de abril, por la que se establecen los requisitos mínimos de los informes de los peritos terceros y se aprueban los honorarios estandarizados de los mismos en las tasaciones periciales contradictorias. (BOA 212/2022, de 2 de diciembre).

[ORDEN HAP/1533/2022, \(aragon.es\)](#)

- RESOLUCIÓN de 28 de noviembre de 2022, del Director General de Tributos, por la que se determinan las fechas de operatividad para la presentación y el pago telemáticos de los modelos de autoliquidación de los tributos sobre el juego (BOA 236/2022, de siete de diciembre)

[RESOLUCIÓN de 28 de noviembre de 2022, \(aragon.es\)](#)

- LEY 8/2022, de 29 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2023. (BOA 251/2022, 30 de diciembre)

[LEY 8/2022, de 29 de diciembre, de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Aragón para el ejercicio 2023. \(aragon.es\)](#)





→ ASTURIAS

- LEY 10/2022, de 30 de diciembre del Principado de Asturias, de Presupuestos Generales para 2023 (BOPA Suplemento al núm, 249 de 30-XII-2022)

[2022-10878.indd \(asturias.es\)](#)

→ CANTABRIA

- LEY de Cantabria 11/2022, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas (BOC Ext. 62/2022, de 29 de diciembre)

[Anuncio número 2022-10375 \(cantabria.es\)](#)

→ CASTILLA-LA MANCHA

- LEY 9/2022, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha para 2023. (DOCLM 249/2022, de 30 de diciembre)

[descargarArchivo.do \(jccm.es\)](#)

→ CASTILLA-LEÓN

- LEY 2/2022, de 1 de diciembre, de rebajas tributarias en la Comunidad de Castilla y León (DOCYL 237/2022, de 12 de diciembre)

[BOCyL n.º 237, 12 de diciembre de 2022 - Disp. 001 \(jcyL.es\)](#)

- LEY 3/2022, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad de Castilla y León para 2023 (BOCYL Ext. 3/2022, de 31 de diciembre)

[BOCyL n.º 3, 31 de diciembre de 2022 - Disp. 001 \(jcyL.es\)](#)

→ CATALUÑA

- DECRETO LEY 16/2022, de 20 de diciembre, de medidas urgentes en el ámbito del impuesto sobre el patrimonio (DOGC 8818-22.12.2022)

[DECRETO LEY 16/2022, de 20 de diciembre, de medidas urgentes en el ámb \(gencat.cat\)](#)

- LEY 10/2022, de 23 de diciembre, de modificación de la Ley 5/2020, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio





ambiente, en relación con el fondo de transición nuclear, y de creación del órgano de gobierno del fondo (DOGC 8821, de 28 de diciembre)

[LEY 10/2022, de 23 de diciembre, de modificación de la Ley 5/2020, de \(gencat.cat\)](#)

- DECRETO LEY 17/2022, de 20 de diciembre, por el que se establecen medidas de adaptación al impuesto sobre el depósito de residuos en depósitos controlados, la incineración y la co-incineración, y para la subrogación del Ente de Abastecimiento de Agua Ter-Llobregat en el convenio regulador de la financiación y la explotación de la red de abastecimiento de La Llosa del Cavall (DOGC 8823 de 30 de diciembre de 2022)

[DECRETO LEY 17/2022, de 20 de diciembre, por el que se establecen medi \(gencat.cat\)](#)

→ EXTREMADURA

- ORDEN de 2 de diciembre de 2022 por la que se aprueban los precios medios en el mercado para estimar el valor de determinados vehículos usados, a efectos de la liquidación de los hechos imponible de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones, que se devenguen en el año 2023 y que no figuren en las tablas de precios medios de venta aprobados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública (DOE 236/2022, de 12 de diciembre)
- LEY 6/2022, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Extremadura para el año 2023 (DOE Ext, 3/2022, de 31 de diciembre)

[DOE EXTRAORDINARIO n.º 3 - 31-diciembre-2022 \(juntaex.es\)](#)

→ GALICIA

- RESOLUCIÓN de 22 de diciembre de 2022 por la que se actualizan los anexos de la Orden de 20 de diciembre de 2021 por la que se regula el medio de comprobación del valor de los bienes inmuebles, dictamen de peritos de la Administración, previsto en el artículo 57.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, así como la normativa técnica general (DOG 247/2022, de 29 de diciembre)

[Resolución DOG Jueves, 29 de diciembre de 2022 \(xunta.gal\)](#)





- LEY 6/2022, de 27 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de Galicia para el año 2023 (DOG 248/2022, de 30 de diciembre)

[Ley DOG Viernes, 30 de diciembre de 2022 \(xunta.gal\)](#)

- LEY 7/2022, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas. (DOG 248/2022, de 30 de diciembre)

[Ley DOG Viernes, 30 de diciembre de 2022 \(xunta.gal\)](#)

- ORDEN de 23 de diciembre de 2022 por la que se establecen las normas de gestión y liquidación del impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos (Idires) (DOG 248/2022, de 30 de diciembre)

[Orden DOG Viernes, 30 de diciembre de 2022 \(xunta.gal\)](#)

→ ISLAS BALEARES

- Ley 11/2022, de 28 de diciembre, de presupuestos generales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2023 (BOIB LEY 11 2022, de 31 de diciembre)

[BOIB, boletín oficial \(caib.es\)](#)

→ ISLAS CANARIAS

- ORDEN de 5 de diciembre de 2022, por la que se prorroga para el año 2023 la aplicación de la Orden de 23 de diciembre de 2019, que fija los índices, módulos y demás parámetros del régimen simplificado del Impuesto General Indirecto Canario para el año 2020, se establecen reducciones y ajustes para la determinación del importe en el año 2022 de la cuota anual devengada por operaciones corrientes, y se prórroga la autorización a las tiendas libres de impuestos para la venta por comercio electrónico (BOC 248/2022, de 20 de diciembre)

[BOC - 2022/248. Martes 20 de diciembre de 2022 - 3886 \(gobiernodecanarias.org\)](#)

- ORDEN de 5 de diciembre de 2022, por la que se establece el ámbito objetivo de aplicación del régimen simplificado del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias y se fijan los módulos para el año 2023 (BOC 248/2022, de 20 de diciembre)

[BOC - 2022/248. Martes 20 de diciembre de 2022 - 3887 \(gobiernodecanarias.org\)](#)





- ORDEN de 20 de diciembre de 2022, por la que se crea el Registro de obligados tributarios por el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, se aprueba el modelo 593 de autoliquidación del citado Impuesto, y se establece el plazo y las condiciones para su presentación (BOC 254/2022, de 28 de diciembre)
[BOC - 2022/254. Miércoles 28 de diciembre de 2022 - 4041 \(gobiernodecanarias.org\)](http://gobiernodecanarias.org)
- DECRETO 232/2022, de 22 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, aprobado por Decreto 268/2011, de 4 de agosto (BOC 255/2022, de 29 de diciembre)
[BOC - 2022/255. Jueves 29 de diciembre de 2022 - 4136 \(gobiernodecanarias.org\)](http://gobiernodecanarias.org)
- ORDEN de 21 de diciembre de 2022, por la que se amplía el periodo de aplicación de la Orden de 25 de marzo de 2022, que incrementa temporalmente el importe de la devolución parcial del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo a agricultores y transportistas. (BOC 255/2022, de 29 de diciembre)
[BOC - 2022/255. Jueves 29 de diciembre de 2022 - 4137 \(gobiernodecanarias.org\)](http://gobiernodecanarias.org)
- DECRETO ley 15/2022, de 29 de diciembre, por el que se prorroga la aplicación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario para combatir los efectos del COVID-19 y se modifican otras normas tributarias (BOC 256/2022, de 30 de diciembre)
[BOC - 2022/256. Viernes 30 de diciembre de 2022 - 4218 \(gobiernodecanarias.org\)](http://gobiernodecanarias.org)
- LEY 7/2022, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2023 (BOC 257/2022, de 31 de diciembre)
[BOC - 2022/257. Sábado 31 de diciembre de 2022 - 4261 \(gobiernodecanarias.org\)](http://gobiernodecanarias.org)

→ LA RIOJA

- ORDEN HAP/86/2022, de 27 de diciembre, por la que se aprueba el modelo de declaración censal para la inscripción en el censo de Mecenazgo de la Comunidad Autónoma de La Rioja (BOR 249/2022, de 29 de diciembre)
[Bor Boletin visor Servlet \(larioja.org\)](http://larioja.org)





- LEY 16/2022, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de La Rioja para el año 2023 (BOR 280/2022, de 30 de diciembre)

[Bor Boletin visor Servlet \(larioja.org\)](#)

- LEY 17/2022, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas para el año 2023 ((BOR 280/2022, de 30 de diciembre)

[Bor Boletin visor Servlet \(larioja.org\)](#)

→ MADRID

- LEY 11/2022, de 21 de diciembre, de Medidas Urgentes para el Impulso de la Actividad Económica y la Modernización de la Administración de la Comunidad de Madrid (BOCM 304/2022, de 22 de diciembre)

[untitled \(bocm.es\)](#)

→ MURCIA

- LEY 12/2022, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia para el ejercicio 2023 (BORM 301/2022, de 31 de diciembre. Suplemento 14)

[Publicación número 7000 del suplemento número 14 de 31/12/2022 \(borm.es\)](#)

→ VALENCIA

- LEY 6/2022, de 5 de diciembre, de la Generalitat, del cambio climático y la transición ecológica de la Comunitat Valenciana (DOGV 9486/2022, de 9 de diciembre)

[2022_11735.pdf \(gva.es\)](#)

- LEY 9/2022, de 30 de diciembre, de presupuestos de la Generalitat para el ejercicio 2023 (DOGV 9502, de 31.12.2022)

[2022_13064.pdf \(gva.es\)](#)

B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

→ NAVARRA

- LEY FORAL 33/2022, de 28 de noviembre, de modificación del Decreto Foral Legislativo 4/2008, de 2 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido





de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BON 250/2022, de 15 de diciembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 118/2022, de 24 de noviembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional (BON 251/2022, de 16 de diciembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 6/2022, de 30 de noviembre de 2022, de armonización tributaria, por el que se reduce temporalmente el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles. (BON 255/2022, de 20 de diciembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 122/2022, de 5 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 47/2010, de 17 de mayo, del consejero de Economía y Hacienda, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial de las cuotas del Impuesto sobre Hidrocarburos soportadas por los agricultores o ganaderos por las adquisiciones de gasóleo (BON 260/2022, de 28 de diciembre)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- LEY FORAL 36/2022, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias. (BON 264/2022, de 30 de diciembre. Extra.)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- LEY FORAL 37/2022, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. (BON 264/2022, de 30 de diciembre. Extra.)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- LEY FORAL 38/2022, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. (BON 264/2022, de 30 de diciembre. Extra.)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

→ PAIS VASCO

Parlamento y Gobierno

- LEY 15/2022, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Euskadi para el ejercicio 2023. (BOPV 249/2022, de 30 de diciembre)





2. Diputaciones-Territorios Históricos

■ ÁLAVA

- NORMA FORAL 21/2022, de 13 de diciembre, de Presupuesto de las Juntas Generales de Álava para el año 2023 (BOTH A 147/2022, de 23 de diciembre)

[2022_147_03514_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 774/2022, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 23 de diciembre. Aprobar la regulación de las especialidades en el cumplimiento del suministro inmediato de información para contribuyentes sujetos a la obligación TicketBAI y otras formas especiales de envío de los ficheros TicketBAI en determinados supuestos excepcionales (BOTH A 149/2022, de 28 de diciembre)

[2022_149_03661_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 12/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 27 de diciembre Aprobar la modificación del Texto Refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobado por el Decreto Foral Normativo 4/2021, de 29 de septiembre (BOTH A 150/2022, de 30 de diciembre)

[2022_150_03696_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- NORMA FORAL 23/2022, de 20 de diciembre, de Ejecución del Presupuesto del Territorio Histórico de Álava para el año 2023 (BOTH A 150/2022, de 30 de diciembre)

[2022_150_03644_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Norma Foral 24/2022, de 23 de diciembre, de medidas tributarias para 2023 (BOTH A 150/2022, de 30 de diciembre)

[2022_150_03680_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- DECRETO FORAL 51/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 27 de diciembre. Aprobar la modificación de los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A 150/2022, de 30 de diciembre)

[2022_150_03697_C.pdf \(araba.eus\)](#)

■ VIZCAYA

- DECRETO FORAL NORMATIVO 7/2022, de 29 de noviembre, de transposición





del artículo 9 bis, introducido por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países (BOB 230/2022, de 2 de diciembre)

[I-1038 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- NORMA FORAL 9/2022, de 23 de noviembre, por la que se actualizan y amplían los incentivos fiscales para el fomento de la cultura (BOB 230/2022, de 2 de diciembre)

[I-1017 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- NORMA FORAL 10/2022, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2023 (BOB 248/2022, 30 de diciembre)

[I-1215 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 906/2022, del 28 de noviembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el coeficiente modulador de referencia con el mercado «Coeficiente K» aplicable en las valoraciones automatizadas de los bienes inmuebles de naturaleza urbana (BOB 233/2022, de 9 de diciembre)

[I-1037 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- DECRETO FORAL 141/2022, de 29 de noviembre, de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2023. (BOB 234/2022, de 12 de diciembre)

[I-1041 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- DECRETO FORAL 153/2022, de 20 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 66/2014, de 26 de mayo y el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 112/2009, de 21 de julio. (BOB 243/2022, de 29 de diciembre)

[I-1160 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 927/2022, de 13 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1452017, de 17 de enero, por la que se aprueba el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática, la Orden Foral 138/2014, de 20 de enero, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo





individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática (BOB 244/2022, de 26 de diciembre)

[I-1159 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 930/2022, de 14 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifican la Orden Foral 2281/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 181 de declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles; la Orden Foral 2282/2016, de 23 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 198 de declaración anual de operaciones con activos financieros y otros valores mobiliarios; la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2210/2016, de 15 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 196 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidos por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros. Identificación de cuentas en las que no haya existido retribución, retención o ingreso a cuenta. Declaración informativa anual de personas autorizadas y saldos en cuentas de toda clase de instituciones financieras; y la Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2109/2016, de 30 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 280 de declaración informativa anual de Planes de Ahorro a Largo Plazo. (BOB 244/2022, de 26 de diciembre)

[I-1161 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 933/2022, de 15 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 043-M. Autoliquidación del Tributo sobre el Juego y el modelo 043-G. Autoliquidación del Recargo del tributo sobre el Juego (BOB 245/2022, de 27 de diciembre)

[I-1164 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- DECRETO FORAL 161/2022, de 27 de diciembre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifican los porcentajes de retención a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicables a los rendimientos del trabajo en 2023m (BOB 248/2022, de 30 de diciembre)

[I-1208 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 947/2022, de 22 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por el que se aprueba el estudio de mercado que sirve de soporte para la actualización del Valor Probable de Mercado de los bienes inmuebles de naturaleza urbana (BOB 248/2022, de 30 de diciembre)

[I-1221 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)





- ORDEN FORAL 952/2022, de 23 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2190/2017, de 11 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios
[I-1228 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)
- GIPUZKOA (GK)
 - ORDEN FORAL 552/2022, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Orden Foral 121/2018 de 15 de marzo, por la que se establecen los procedimientos de realización de los pagos fraccionados en el impuesto sobre la renta de las personas físicas y se aprueban los modelos 130, de autoliquidación del pago fraccionado, y 005, de domiciliación del referido pago fraccionado (BOG 230/2022, de 5 de diciembre)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
 - ORDEN FORAL 554/2022, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Orden Foral 556/2017, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 187 y sus formas de presentación. (BOG 230/2022, de 5 de diciembre)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
 - DECRETO FORAL-NORMA 4/2022, de 13 de diciembre, por el que se aprueban modificaciones tributarias contra las prácticas de elusión fiscal, de conformidad con las Directivas (UE) 2016/1164 y 2017/952 del Consejo (ATAD 1 y 2) (BOG 235/2022, de 14 de diciembre)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
 - ORDEN FORAL 564/2022, de 5 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 587 –Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación– se determina la forma y procedimientos de su presentación, así como la forma y procedimiento para la solicitud de devolución del impuesto y se regulan la inscripción en el registro del impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero y la llevanza de la contabilidad de existencias (BOG 237/2022, de 16 de diciembre)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
 - ORDEN FORAL 572/2022, de 13 de diciembre, por la que se modifican las Órdenes Forales 592/2016, de 26 de diciembre, 591/2016, de 21 de diciembre, 27/2018 de 21 de enero, 550/2017, de 18 de diciembre y 530/2020, de 29 de diciembre, reguladoras de los modelos 181, 196, 198, 280 y 289 respectivamente. (BOG 238/2022, 19 de diciembre)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)



- ORDEN FORAL 575/2022, de 18 de diciembre, por la que se extiende hasta el 31 de enero el plazo voluntario de presentación de las declaraciones y autoliquidaciones periódicas a presentar en el mes de enero (BOG 242/2022, de 23 de diciembre)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
- NORMA FORAL 4/2022, de 20 de diciembre, por la que se aprueban medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. (BOG 243/2022, 26 de diciembre)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
- NORMA FORAL 5/2022, de 20 de diciembre, de incentivos fiscales al mecenazgo para la investigación básica en el Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG 243/2022, 26 de diciembre)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
- NORMA FORAL 6/2022, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2023. (BOG 244 /2022, de 27 de diciembre)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
- DECRETO FORAL 23/2022, de 27 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en 2023 para la determinación, en el citado impuesto y en el impuesto sobre sociedades, de las rentas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales. (BOG 245/2022, de 28 de diciembre)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
- ORDEN FORAL 596/2022, de 23 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 270/2015, de 1 de junio, por la que se aprueban los modelos 210, 211 y 213 de declaración del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación, y se desarrollan determinadas normas relativas a la tributación de no residentes. (BOG 245/2022, de 28 de diciembre)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)
- ORDEN FORAL 597/2022, de 23 de diciembre, por la que se modifica la Orden Foral 553/2017, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 «Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo y de actividades económicas y premios. Resumen anual», y las formas y plazos de presentación. (BOG 245/2022, de 28 de diciembre)
[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)





2. ENERO, 2023

Normas publicadas (Reseña)

A) CCAA (Régimen Común)

→ CANARIAS

- ORDEN de 29 de diciembre de 2022, por la que se aprueba el modelo 403, documento electrónico de reembolso (DER), de solicitud de devolución del Impuesto General Indirecto Canario en el régimen de viajeros, se establecen las condiciones generales para su presentación y los requisitos, condiciones y procedimiento para la devolución, y se determina la cuantía mínima de cuota del Impuesto General Indirecto Canario o de la carga impositiva implícita a reembolsa (BOC 3/2023, de 4 de enero)

[boc-a-2023-003-78.pdf](#)

- RESOLUCIÓN de 3 de enero de 2023, por la que se informa sobre las cuantías fijas de las tasas de la Comunidad Autónoma de Canarias para el año 2023 (BOC 7/2023, 11 de enero)

[boc-a-2023-007-139.pdf](#)

- ORDEN de 10 de enero de 2023, que modifica la Orden de 2 de diciembre de 2008, por la que se establecen las condiciones, los requisitos, el procedimiento y los módulos de consumo medio para la práctica de la devolución parcial de la cuota del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo. (BOC 12/2023, de 18 de enero)

[boc-a-2023-012-193.pdf](#)

- DECRETO ley 1/2023, de 26 de enero, por el que se modifican determinadas medidas autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la regulación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto Canario aplicable a determinados bienes destinados a la actividad ganadera (BOC 21/2023, de 31 de enero)

[boc-a-2023-021-343.pdf](#)

→ CASTILLA-LA MANCHA

- LEY 1/2023, de 27 de enero de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Administrativas, Financieras y Tributarias de Castilla-La Mancha. (DOCLM 21/2023, de 31 de enero)

[descargarArchivo.do \(jccm.es\)](#)





→ CATALUÑA

- ORDEN ACC/3/2023, de 13 de enero de la Comunidad Autónoma de Cataluña, por la que se aprueba el modelo 593 «Impuesto sobre el depósito de residuos en depósitos controlados, incineración y coincineración. Autoliquidación», se establece la forma y el procedimiento para su presentación, se crea el Censo del impuesto sobre el depósito de residuos en depósitos controlados, la incineración y la coincineración, se regula la inscripción en el Registro Territorial en Cataluña de las personas obligadas tributarias por el impuesto sobre el depósito de residuos en depósitos controlados, la incineración y la coincineración y se aprueba el modelo de tarjeta de inscripción. (DOGC de 18 de enero de 2023 (DOGC 883572023, de 18 de enero)

[ORDEN ACC/3/2023, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 593 \(gencat.cat\)](https://gencat.cat)

→ GALICIA

- RESOLUCIÓN de 10 de enero de 2023 por la que se modifica el anexo II de la Orden de 9 de diciembre de 2020 por la que se aprueban los diferentes modelos de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regula el procedimiento y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria. (DOG 12/2023, de 18 de enero)

[Resolución DOG Miércoles, 18 de enero de 2023 \(xunta.gal\)](https://xunta.gal)

→ ISLAS BALEARES

- RESOLUCIÓN de la consejera de Hacienda y Relaciones Exteriores de 9 de enero de 2023 por la que se establece la actualización de las bases, los tipos de gravamen y las cuotas tributarias de las tasas de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2023 (BOIB 8/2023, de 17 de enero)

[BOIB, boletín oficial \(caib.es\)](https://caib.es)

→ VALENCIA

- ORDEN 14/2022, de 21 de diciembre de 2022 de la Comunitat Valenciana, de la Conselleria de Hacienda y Modelo Económico, por la que se regula la





inscripción, modificación y baja en el censo del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración de Residuos. (DOGV 9508/2023, de 10 de enero)

[2022_12712.pdf \(gva.es\)](#)

- ORDEN 15/2022, de 21 de diciembre de la Comunitat Valenciana, de la Conselleria de Hacienda y Modelo Económico, por la que se aprueba el modelo 593, Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración de Residuos. Autoliquidación, y se establecen la forma y el procedimiento para su presentación. (DOGV 9508/2023, de 10 de enero)

[2022_12714.pdf \(gva.es\)](#)

B) CCAA (Régimen Foral)

→ NAVARRA

- ORDEN FORAL 125/2022, de 19 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 8/2013, de 18 de enero, de la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, por la que se aprueba un nuevo modelo 182 de "Declaración informativa de donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas" (BON 6/2023, de 10 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 126/2022, de 19 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 3/2018, de 8 de enero, del consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se aprueba el modelo 190, "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de determinadas actividades empresariales y profesionales, premios y determinadas imputaciones de renta".(BON 6/2023, de 10 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 145/2022, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se regula el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencia (BON 11/2023, de 17 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 146/2022, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla para el año 2023 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BON 11/2023, de 17 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)





- ORDEN FORAL 142/2022, de 23 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 146/2021, de 17 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda por la que se aprueba el modelo 194 de "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del capital mobiliario y rentas derivados de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, e informativo anual de reembolsos y transmisiones de aportaciones a cooperativas". (BON 19/2023, de 27 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 143/2022, de 23 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 480 "Impuesto sobre las Primas de Seguros. Declaración resumen anual". (BON 19/2023, de 27 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 148/2022, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 490 "Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Autoliquidación".(BON 19/2023, de 27 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 150/2022, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 369 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes". (BON 19/2023, de 27 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 149/2022, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 035 "Declaración de alta, modificación o baja en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes". (BON 20/2023, de 30 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

→ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

▪ ÁLAVA





- ORDEN FORAL 1/2023, de 3 de enero, por la que se modifican las Órdenes Forales 770/2014, de 10 de diciembre y 880/2000, de 11 de diciembre, de aprobación de los modelos 187 y 345, respectivamente (BOTH A 5/2023, de 13 de enero)
[2023_005_00063_C.pdf \(araba.eus\)](#)
- ORDEN FORAL 2/2023, de 3 de enero. Modificar la Orden Foral 772/2021, de 20 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, así como los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los ficheros directamente legibles por ordenador, y el modelo 10-T relativo al certificado de los rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios (BOTH A 3/2023, de 9 de enero)
[2023_003_00022_C.pdf \(araba.eus\)](#)
- ORDEN FORAL 3/2023, de 10 de enero, por la que se modifican las Órdenes Forales 7/2010, de 13 de enero, 734/2008, de 23 de diciembre, 133/2005, de 9 de marzo, 615/2018, de 24 de octubre y 529/2017, de 27 de septiembre, de aprobación de los modelos 181, 196, 198, 280 y 289, respectivamente (BOTH A 6/2023, de 16 de enero)
[2023_006_00081_C.pdf \(araba.eus\)](#)
- ORDEN FORAL 7/2023, de 13 de enero. Modificar la Orden Foral 772/2021, de 20 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, así como los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los ficheros directamente legibles por ordenador, y el modelo 10-T relativo al certificado de los rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios (BOTH A 7/2022, de 18 de enero)
[2023_007_00100_C.pdf \(araba.eus\)](#)
- DECRETO FORAL 1/2023, del Consejo de Gobierno de 17 de enero. Aprobar los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2023 (BOE 10/2023, de 25 de enero)
[2023_010_00137_C.pdf \(araba.eus\)](#)
- DECRETO FORAL 2/2023, del Consejo de Gobierno Foral de 24 de enero. Aprobar la modificación del plazo de presentación e ingreso de determinadas autoliquidaciones y declaraciones (BOTH A 11/2023, de 27 de enero)
[2023_011_00212_C.pdf \(araba.eus\)](#)



- Norma Foral 1/2023, de 18 de enero, de convalidación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 12/2022, de 27 de diciembre, por el que se aprueba la modificación del texto refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobado por el Decreto Foral Normativo 4/2021, de 29 de septiembre (BOTH 12/2023, de 30 de enero)

[2023_012_00177_C.pdf \(araba.eus\)](#)

▪ VIZCAYA

- ORDEN FORAL 949/2022, de 22 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 632/2017, de 31 de marzo, por la que se aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua (BOB 5/2023, de 9 de enero)

[I-1227_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 945/2022, de 21 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2131/2018, de 21 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido y su tramitación por medios electrónicos (BOB 7/2023, de 11 de enero)

[I-1220_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- RESOLUCIÓN 8/2023, de 9 de enero, de la Dirección General de Hacienda por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2023 (BOB 11/2023, de 17 de enero)

[I-30_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 3/2023, de 9 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2023 (BOB 12/2023, de 18 de enero)

[I-33_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- DECRETO FORAL 10/2023, de 24 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se desarrollan reglamentariamente los incentivos fiscales para el fomento de la cultura (BOB 18/2023, de 26 de enero)

[I-61_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- DECRETO FORAL 9/2023, de 24 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se introducen modificaciones en varios reglamentos de carácter





tributario (BOB 19/2023, de 27 de enero)

[I-99 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 24/2023, de 24 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establecen las condiciones para el pago de deudas mediante domiciliación en cuentas abiertas en entidades no colaboradoras en la recaudación radicadas en la Unión Europea, dentro de la Zona Única de Pagos en Euros (SEPA), así como en cuentas abiertas en entidades colaboradoras que no sean titularidad de la persona obligada al pago. (BOB 19/2023, de 27 de enero)

[I-100 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 28/2023, de 26 de enero del Territorio Histórico de Bizkaia, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento para la gestión y pago de la ayuda extraordinaria y temporal para sufragar el precio de determinados productos energéticos para las empresas de transporte por carretera que tienen derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional. (BOB 20/2023, de 30 de enero)

[I-152 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

■ GIPUZKOA

- ORDEN FORAL 8/2023, de 16 de enero, por la que se modifican los modelos 300, 320, 322 y 330 del impuesto sobre el valor añadido. (BOG 13/2023, de 19 de enero)

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

- ORDEN FORAL 9/2023, de 16 de enero, por la que se modifica el modelo 309 del impuesto sobre el valor añadido. (BOG 13/2023, de 19 de enero)

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

- Orden Foral 10/2023, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo 370, autoliquidación trimestral del régimen general y del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se regulan las formas y los plazos de su presentación e ingreso. (BOG 13/2023, de 19 de enero)

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

- Norma Foral 1/2023, de 17 de enero del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2023. (BOG 14/2023, de 23 de enero)

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



Homenaje a HENRY DUNANT



El CICR organiza operaciones de paso seguro entre Siria y el Golán ocupado, permitiendo que las personas separadas por la línea de demarcación se reúnan en ocasiones especiales. En 2011, dos hermanas se reencontraron en un casamiento por primera vez desde 1967.

Andrea and Magda/CICR

Actuando en calidad de intermediario neutral, el CICR ayuda a las personas civiles a cruzar las fronteras o a recibir los bienes necesarios para su supervivencia a través de las líneas de frente. Ayuda a intercambiar prisioneros, evacuar a civiles atrapados y llevar noticias a los seres queridos que han quedado separados. En el curso de nuestra historia, se nos ha pedido que tomáramos partido. Pero el único partido que tomamos es el de la humanidad. En este mundo cada vez más polarizado, nuestro enfoque es más necesario que nunca.

III. LEGISLACIÓN UNIÓN EUROPEA (FISCAL)

Normas publicadas (Reseña)

- Reglamento (UE) 2022/2399, de 23 de noviembre DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO, por el que se establece el entorno de ventanilla única de la Unión Europea para las aduanas y por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 952/201 (DOUE)

[EUR-Lex - 32022R2399 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)

- Reglamento De Ejecución (UE) 2022/2449, de 13 de diciembre DE LA COMISIÓN, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 612/2013 en lo que respecta a los datos registrados en los mensajes relativos al registro de los operadores económicos que participan en la circulación de productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en un Estado miembro y trasladados a otro Estado miembro para ser entregados con fines comerciales. (DOUE 14.12.2022)

[EUR-Lex - 32022R2449 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)

- Directiva (UE) 2022/2523, de 14 de diciembre DEL CONSEJO, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. (DOUE L328/1, de 22.12.2022)

[EUR-Lex - 32022L2523 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)

- Reglamento De Ejecución (UE) 2022/2573, de 13 de diciembre DE LA COMISIÓN, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/323 en lo que respecta a los mensajes relativos a los movimientos de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo de conformidad con el Reglamento (UE) n.º 389/2012 del Consejo. (DOUE L334/1, de 28.12.2022)

[EUR-Lex - 32022R2573 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)



Homenaje a HENRY DUNANT



En 2022, participamos en la liberación de 63 personas que se encontraban en poder de actores armados en Colombia gracias a nuestro diálogo confidencial y bilateral.

Ricardo Monsalve Gaviria/CICR

Nuestro diálogo bilateral y confidencial con los portadores de armas y personas afectadas por los conflictos armados y la violencia nos permitió llegar a los lugares más alejados o de difícil acceso en el país. Es fundamental que los actores armados respeten el derecho internacional humanitario, que protege particularmente a la población civil y a quienes han dejado de participar en las hostilidades.

Como organización humanitaria, no nos pronunciamos públicamente sobre las razones por las cuales estas personas estaban en poder de grupos armados ni las condiciones en las que estuvieron privados de libertad, pero forman parte de nuestro diálogo con los grupos armados.

IV. JURISPRUDENCIA INTERNA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA) (DICIEMBRE, 2022)

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

DICIEMBRE, 2022

→ 1) SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)



👉 LGT. 1ª SENTENCIA 1746/2022 [22.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1268/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 4927/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4927]

→ **Resolución recurrida en casación.**

Sentencia núm. 604/2020, de 13 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, desestimatoria del recurso 606/2019, formulado frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias de 26 de abril de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM00, instada en materia de declaración de responsabilidad subsidiaria.

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

1. Determinar si la declaración de fallido debe especificar si se trata de una insolvencia total o parcial del deudor. En caso de dar respuesta afirmativa a la anterior cuestión, precisar qué consecuencias tiene la omisión de tal declaración sobre el

* 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»





acuerdo de derivación de responsabilidad.

2 Aclarar si es necesario agotar los trámites del procedimiento de apremio tendentes a averiguar la existencia de bienes y derechos del deudor susceptibles de embargo, iniciados por la Administración con carácter previo a declarar fallido a un deudor, precisando cuáles son esos trámites, y, en particular, si el requerimiento formulado al amparo del artículo 162 LGT tiene la consideración de trámite del procedimiento de apremio, y si puede declararse fallido a un deudor antes de que venza el plazo para contestar ese requerimiento.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 61 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación; los artículos 162, 173 y 174 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.

→ Antecedentes del litigio

Los antecedentes más relevantes del presente litigio son los siguientes:

1º. Inicio de la vía de apremio contra el deudor principal.

«**MAS, S.L**» es deudor de la Hacienda Pública estatal, y la falta de ingreso de las deudas tributarias determinó el inicio del periodo ejecutivo, dictándose 36 providencias de apremio, notificadas a esa entidad con requerimiento de pago. Finalizado el plazo de ingreso que señala el art. 62.5 LGT, sin haber satisfecho las deudas, se procedió en cumplimiento del mandato contenido en las providencias de apremio dictadas respecto de esas deudas, al embargo de los bienes y derechos, resultando positivos solo 4 embargos, sin que a resultas de los mismos fuesen canceladas las deudas.

2º. Requerimiento de información.

El 1 de julio de 2014, de conformidad con lo previsto en el art. 162.1 LGT, se requirió a «**MAS, S.L**» para que, en el plazo de diez días contados a partir de la recepción de la notificación, aportara a la Unidad Regional de Recaudación relación documentada de los bienes y derechos integrantes del patrimonio de la sociedad deudora, en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, de acuerdo con el orden previsto en el del art. 169.2 de dicha Ley.

Dicho requerimiento fue remitido por correo certificado, no pudiendo ser entregado, publicándose en la sede electrónica de la AEAT, teniéndose por notificado el día 23 de agosto de 2014.

3º. Acuerdo de declaración de fallido.

* 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 24 de julio de 2014 se dictó acuerdo declarando fallido «MAS , S.L» con el siguiente tenor literal:

"Examinada la documentación del expediente administrativo de apremio seguido frente al obligado al pago arriba identificado, relativa a la información patrimonial disponible y a las actuaciones de gestión recaudatoria llevadas a cabo, así como la información que consta en las bases de datos de la Agencia Tributaria, resulta que no se conocen más bienes o derechos embargables para el cobro del débito pendiente que los que obran en este expediente.

Habiendo finalizado la gestión de cobro con el resultado que obra en el mismo, al resultar probada su insolvencia, ACUERDO DECLARAR FALLIDO AL OBLIGADO AL PAGO".

4º. Acuerdo de inicio de expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria y trámite de audiencia.

El 9 de diciembre de 2015 la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación en Oviedo de la Delegación Especial de Asturias de la AEAT dictó acuerdo de inicio de expediente de derivación de responsabilidad subsidiaria y trámite de audiencia.

5º. Acuerdo de derivación de responsabilidad.

El 20 de enero de 2016, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación en Oviedo de la Delegación Especial de Asturias de la AEAT declaró a «APL, S.L» responsable subsidiario en el pago de las deudas tributarias contraídas por «MAS S.L». de conformidad con lo previsto en el art. 43.1.g) LGT, alcanzando el importe de la responsabilidad [...] euros. Contra la mencionada resolución, «APL, S.L» interpuso recurso de reposición que fue desestimado por acuerdo de 1 de julio de 2016. En dicha resolución se argumentó:

"Por ello, rebatiendo lo señalado por la interesada, en el sentido de resultar improcedente la declaración de fallido de la sociedad MEMBRANAS Y PAVIMENTOS ASTURIAS SL por existir créditos pendientes de cobro, procede rechazar tal aseveración, en primer lugar porque, atendiendo a lo contenido en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General de Recaudación, la situación de fallido no puede equipararse a la de insolvencia total, bastando incluso con que los bienes existentes no cubran la totalidad de la deuda o bien que se ignore la existencia de bienes o derechos embargables por parte de la Administración Tributaria, requiriéndose solo que ésta haya realizado las actuaciones de información suficientes y proporcionadas a los medios que tiene para constatar la inexistencia de bienes susceptibles de embargo. Y, habida

* 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 que en el caso presente se han practicado esas actuaciones, cabe concluir que la declaración de fallido del obligado principal ha sido correcta.

En segundo lugar, y por otro lado, es importante resaltar que la posible existencia de algún crédito en el activo empresarial no es un obstáculo insalvable para declarar fallida a la sociedad desde el punto de vista de la gestión recaudatoria; en tal sentido, no se deben tomar en consideración registros puramente contables a los efectos de determinar la solvencia o realización del crédito ya que éstos se deben analizar desde una perspectiva recaudatoria examinando la posibilidad o imposibilidad de cobro, o su posible realización dentro del procedimiento de apremio".

6º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Frente a la desestimación del recurso de reposición, «APL, S.L. formuló reclamación económico-administrativa registrada con número NUM000 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias. El 26 de abril de 2019, el Tribunal Regional del Principado de Asturias dictó resolución desestimatoria de la citada reclamación económico administrativa. Contra la resolución del TEAR de Asturias, interpuso recurso contencioso-administrativo la representación de la mercantil de «APL, S.L.» que se tramitó con el número 606/2019 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, que desestimó el recurso y que es el objeto del presente recurso de casación.

→ FALLO:

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el FUNDAMENTO DE DERECHO OCTAVO.
- 2.- No haber lugar al recurso de casación 1268/2021 interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil «X, S.L.» contra la sentencia núm. 604/2020, de 13 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, desestimatoria del recurso 606/2019, formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional del Principado de Asturias de 26 de abril de 2019, que desestimó la reclamación económico administrativa núm. NUM000, interpuesta en materia de declaración de responsabilidad subsidiaria. Confirmar la sentencia recurrida.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expresados en el último fundamento.

FUNDAMENTO DE DERECHO

OCTAVO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial y resolución de las

* 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»





pretensiones.

Como consecuencia de lo razonado, y en cuanto a la primera cuestión de interés casacional, fijamos como doctrina jurisprudencial que la declaración de fallido del deudor principal no requiere, para su validez, de la expresión cuantitativa del carácter parcial de la insolvencia, sin perjuicio de que el acuerdo de declaración de la responsabilidad subsidiaria, sí deberá incorporar la identificación precisa del alcance de la deuda objeto de derivación, y especificar en su caso el alcance parcial de la misma.

Y respecto a la segunda cuestión de interés casacional declaramos que la constatación suficiente de la situación de insolvencia del deudor no requiere que se agoten todos los trámites del período ejecutivo con respecto de todas y cada una de las deudas, sino que puede obtenerse como resultado de las actuaciones ejecutivas y/o de comprobación e investigación realizadas con respecto de alguna de las deudas, por lo que acreditada suficientemente la insolvencia, no impide que se formalice la declaración de fallido la circunstancia de que se encuentre pendiente de contestación por el deudor un requerimiento efectuado por la Administración, con posterioridad a aquellos actos de investigación y embargo, al amparo del art. 162.1 LGT, para que el deudor informe a la Administración de bienes y derechos de su patrimonio.

Al ser conforme la sentencia recurrida con los criterios interpretativos que hemos fijado, es procedente su confirmación sin que haya lugar al recurso de casación.

👉 LGT. 2ª SENTENCIA 1694/2022 [19.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2083/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 4664/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4664]

→ **Resolución recurrida en casación.**

Recurso de casación que interpuso por doña «B» contra la sentencia núm. 74, de 13 de enero de 2021, de la Sección Primera de la Sala del Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 1378/2019 promovido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 12 de septiembre de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 instada contra la resolución de 7 de octubre de 2015, de la Administración de Figueres de la AEAT, por la que se practicó liquidación de recargo único como consecuencia de la presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de la autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente

* 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»





al ejercicio 2012, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, por importe de [...].

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

Determinar si, en el marco de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, es procedente la imposición del recargo por presentación extemporánea de autoliquidación complementaria sin requerimiento previo de la Administración, cuando se regularicen las ganancias patrimoniales no justificadas que correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria.

→ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: Los artículos 21, 45, 56 y 63 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia del TJUE; Los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo; El artículo 9.3 de la Constitución Española.; Los artículos 10, apartado 2; 27, 178 y la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; El artículo 39, apartado 2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 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.

→ Antecedentes del litigio

1º. Doña «B» poseía determinados bienes y derechos en el extranjero que no fueron objeto de declaración en plazo mediante la presentación de la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero ("Modelo 720"), del ejercicio 2012.

2º. El 25 de mayo de 2015, doña «B» presentó, extemporáneamente, los Modelos 720 de los ejercicios 2012, 2013 y 2014 y, además, presentó autoliquidación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012, en la que, conforme a lo dispuesto en el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, incluyó el valor de los bienes no declarados como ganancia patrimonial no justificada.

3º. El 7 de octubre de 2015, la Administración de Figueras de la AEAT practicó liquidación de recargo único como consecuencia de la presentación fuera de plazo sin requerimiento previo de la autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente

* 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»





al ejercicio 2012, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 58/03, General Tributaria, por importe de [...] (20% de ... menos la reducción del 25% y más los intereses de demora). Dicha resolución fue notificada el 8 de octubre de 2015. Contra el acuerdo de liquidación de recargo único, Doña «B» interpuso reclamación económico-administrativa nº NUM000 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña. El 12 de septiembre de 2019, el Tribunal Regional de Cataluña dictó resolución por la que desestimó la reclamación económico-administrativa nº NUM000.

4º. Doña «B» interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 1378/2019 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso contencioso-administrativo.

5º Según declara la sentencia recurrida, no consta que doña «B» haya solicitado la rectificación de la autoliquidación complementaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012 en que incluyó el valor de los bienes y derechos no declarados y situados en el extranjero como ganancia patrimonial injustificada.

→ FALLO:

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento de derecho séptimo**.
- 2.- No haber lugar al recurso de casación 2083/2021 interpuesto por la representación procesal doña «B» contra la sentencia núm. 74, de 13 de enero de 2021, de la Sección Primera de la Sala delo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 1378/2019. Confirmar la sentencia recurrida.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expresados en el último fundamento.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

SÉPTIMO. **La doctrina jurisprudencial y la desestimación del recurso de casación.**

Por consiguiente, la doctrina jurisprudencial que hemos de fijar es que un caso como el enjuiciado, en que ni tan siquiera se ha solicitado la rectificación de la autoliquidación y tampoco se ha aportado por la obligada tributaria dato alguno sobre una eventual prescripción de las ganancia patrimoniales no justificadas declaradas extemporáneamente, es procedente la liquidación del recargo previsto en el art. 27 de la LGT por la presentación extemporánea de autoliquidación complementaria del contribuyente, sin requerimiento previo de la Administración,

* 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 cuanto a las ganancias patrimoniales no justificadas correspondientes a bienes y derechos situados en el extranjero, declaradas en esa actuación por la obligada tributaria con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información sobre esta clase de bienes establecida en la Disposición Adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria, en la redacción introducida por la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

Sexto.- El juicio de la Sala.

Conviene precisar ante todo el objeto del litigio, pues, como bien destaca la sentencia recurrida, "[...] el presente recurso tiene exclusivamente por objeto la liquidación del recargo único, practicada en virtud del art. 27 LGT, como consecuencia de la presentación fuera de plazo (transcurridos más de veinte meses de su finalización), sin requerimiento, de autoliquidación complementaria del IRPF correspondiente al ejercicio 2012. [...]". En esta autoliquidación complementaria, de la cual la parte hoy recurrente no alega que haya solicitado su rectificación conforme autoriza el art. 120.3 LGT, se liquida, según reseña la sentencia recurrida, una "[...] cuota diferencial ingresada a resultas de aquella autoliquidación complementaria [que] ascendió a los 581.195,15 euros, donde la inicial (a resultas de la autoliquidación practicada en plazo) se cifró en 333,80 euros (según afirma la propia actora en demanda) [...]" (FD 5 de la sentencia recurrida). No cuestiona la parte recurrente que dicha presentación extemporánea fue espontánea, y sin ningún requerimiento previo por parte de la Administración, y tampoco discrepa de la precisión que hace la sentencia recurrida en el sentido de que la contribuyente no ha instado la iniciación de ningún procedimiento para la rectificación de la referida autoliquidación. El recargo por presentación extemporánea fue liquidado en la cantidad de 111.850,22 euros, siendo esta liquidación el acto recurrido.

Importa traer todo ello a colación para examinar la congruencia de la situación y proceder de la parte recurrente con su planteamiento en la instancia y en este recurso de casación, en el que insiste en que la disconformidad con el derecho europeo del art. 39.2 de la LIRPF, en la redacción dada por la Ley 7/2012, debe llevar a la nulidad de los actos, pero también de las autoliquidaciones, presentadas con motivo de tal norma, y, en el caso litigioso, de la liquidación por recargo extemporáneo. Los argumentos del recurso de la parte actora no pueden prosperar. En primer lugar, hay que recordar que la STJUE de 22 de enero de 2022, Asunto C-788/19, no contiene pronunciamiento alguno respecto a la aplicación de recargos extemporáneos del art 27 LGT, extremo al que no se extendió la demanda de la Comisión Europea que originó aquel procedimiento.

Por otra parte, en relación a la regla de imprescriptibilidad del art. 39.2 LIRPF respecto a las rentas no declaradas como consecuencia de bienes y derechos

* 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»





situados en el extranjero, la referida sentencia declara que "el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 [...] al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como- "ganancias patrimoniales no justificadas" sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción "[...]".

Ahora bien, hay que precisar también que la STJUE de 22 de enero de 2022, al analizar la regla de imprescriptibilidad hace algunas afirmaciones que permiten poner en contexto el alcance de esta declaración de disconformidad. Se afirma en la argumentación jurídica del TJUE lo siguiente:

"[...] 29 Del artículo 39, apartado 2, de la LIRPF y del artículo 121, apartado 6, de la LIS se desprende que el contribuyente que no haya cumplido la obligación de información o que lo haya hecho de forma imperfecta o extemporánea puede eludir la inclusión en la base imponible del impuesto adeudado en el período impositivo más antiguo entre los no prescritos, como ganancias patrimoniales no justificadas, de las cantidades correspondientes al valor de sus bienes o derechos no declarados por medio del "modelo 720" aportando pruebas de que esos bienes o derechos se adquirieron mediante rentas declaradas o mediante rentas obtenidas en ejercicios impositivos respecto de los que no tenía la condición de contribuyente por este impuesto.

30 Por otra parte, el Reino de España alega, sin que la Comisión lo rebata válidamente, que el hecho de que el contribuyente no haya conservado pruebas de haber tributado en el pasado por las cantidades que sirvieron para adquirir los bienes o derechos no declarados mediante el "modelo 720" no implica automáticamente la inclusión de estas cantidades como ganancias patrimoniales no justificadas en la base imponible del impuesto adeudado por el contribuyente. En efecto, dicho Estado miembro indica que, en virtud de las reglas generales de atribución de la carga de la prueba, corresponde en todo caso a la Administración tributaria probar que el contribuyente ha incumplido su obligación de pago del impuesto.

31 De lo anterior resulta, por una parte, que la presunción de obtención de ganancias patrimoniales no justificadas establecida por el legislador español no se basa exclusivamente en la posesión de bienes o derechos en el extranjero por el contribuyente, ya que dicha presunción entra en juego debido al incumplimiento o al cumplimiento extemporáneo, por parte de este, de las obligaciones de declaración específicas que le incumben en relación con dichos

* 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»





bienes o derechos. Por otra parte, según la información facilitada al Tribunal de Justicia, el contribuyente puede destruir esta presunción no solo acreditando que los bienes o derechos de que se trata se adquirieron mediante rentas declaradas o mediante rentas obtenidas en ejercicios impositivos respecto de los que no tenía la condición de contribuyente del impuesto, sino también, cuando no pueda acreditar tal extremo, alegando que cumplió su obligación de pago del impuesto por las rentas que sirvieron para adquirir esos bienes o derechos, lo que corresponde entonces a la Administración tributaria comprobar.

32 En estas circunstancias, la presunción establecida por el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales.

33 La imposibilidad de que el contribuyente destruya esta presunción alegando que los bienes o derechos respecto de los cuales no cumplió la obligación de información o lo hizo de manera imperfecta o extemporánea se adquirieron durante un período prescrito no enerva esta conclusión. En efecto, la invocación de una norma de prescripción no sirve para desvirtuar una presunción de fraude o de evasión fiscales, sino que únicamente permite evitar las consecuencias que debería acarrear la aplicación de dicha presunción. [...]".

En relación con la calificación de incrementos de patrimonio no justificadas, la doctrina constante de nuestra Sala, expresada entre otras en la STS de 12 de febrero de 2013 (rec. cas. 2784/2010), reiterada en la de 20 junio 2008 (rec. cas. 4580/2002), ha declarado que "[...] tal como declaramos en la sentencia de 20 de Junio de 2008, cas. 4580/02, "que la institución jurídica de los incrementos de patrimonio no justificados se establece en nuestro sistema impositivo como un elemento especial de cierre que trata de evitar que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiesten o afloren; y así, el art. 20.13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (redacción según la Ley 48/1985, de 27 de Diciembre) aquí aplicable, contemplaba dos supuestos de tales incrementos no justificados: Primero, las adquisiciones que se produzcan a título oneroso y cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados por el sujeto pasivo: Segundo, los elementos patrimoniales o rendimientos ocultados en la declaración del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio o de la Renta de las Personas Físicas.

En relación con estos incrementos no justificados, y como tenemos declarado, entre otras, en las sentencias de 19 de Julio de 1986 y 29 de Marzo de 1996, el legislador aplica el mecanismo de la presunción "iuris tantum" para acreditar su existencia

* 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»





por parte de la Administración Tributaria, correspondiendo la carga de la prueba al sujeto pasivo del impuesto, no siendo suficiente para ello realizar simples manifestaciones cuya sola alegación suponga, a su vez, un desplazamiento hacia la Administración de la prueba de que las presunciones no son ciertas, sino que, por el contrario, es aquél quien debe acreditar la realidad de estas alegaciones en cuanto que es la Administración tributaria la favorecida por la presunción legal, extraída de un hecho base que es precisamente la existencia de un incremento patrimonial que no se justifica con las rentas declaradas. Este hecho base debe ser probado por la Administración por los medios ordinarios de prueba, sin que respecto del mismo exista presunción legal alguna. Probado que existe un incremento no justificado de patrimonio, la Administración no podría normalmente descubrir qué rendimientos se habían ocultado, ni tampoco, cuando se produjeron tales ocultaciones, por ello la ley deduce de tal hecho base, mediante presunciones legales, dos hechos consecuencia, uno sustantivo y otro temporal.

El sustantivo aparece regulado en el art. 90 del Reglamento de 1981, al señalar que "cuando se produzcan adquisiciones a título oneroso cuya financiación no se corresponda con la renta y el patrimonio declarados... se estimará como incremento patrimonial del sujeto pasivo el valor del bien o derecho adquirido u ocultado". El aspecto temporal viene desarrollado en el art. 118 del Reglamento, atribuyendo a tales incrementos el tratamiento de renta irregular.

También el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse por esta institución en su sentencia nº 87/2001, de 2 de Abril, si bien conceptuándola como un elemento más de los que componen la renta gravable por el Impuesto, por lo que llega a considerar que el elemento fáctico de la norma no es sólo la existencia de patrimonio no declarado o de adquisiciones que no se corresponden con lo declarado por el contribuyente, sino también su falta de justificación fiscal. "[...]".

Por tanto, a tenor de la STJUE de 22 de enero de 2022, la calificación de ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF puede ser válida en determinadas circunstancias "[...] la presunción establecida por el legislador español no resulta desproporcionada en relación con los objetivos de garantizar la eficacia de los controles fiscales y luchar contra el fraude y la evasión fiscales [...]" (parágrafo 32 de la STJUE de 22 de enero de 2022) pero sus consecuencias no pueden en modo alguno desconocer los plazos de prescripción del derecho a liquidar las rentas ocultas descubiertas. Ello exige aplicar en todo caso las reglas generales sobre prescripción de la Ley General Tributaria dedica, contenidas en sus artículos 66 al 70 LGT.

Esta precisión es esencial y debe conducir al rechazo del planteamiento de la actora, en tanto sostiene que se ha producido una expulsión absoluta del art. 39.2 LIRPF

* 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»





del ordenamiento jurídico nacional por imperativo del principio de primacía del Derecho de la Unión Europea. No es así, porque lo que exige el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea es el desplazamiento de la norma nacional en cuanto sea disconforme con el Derecho de la Unión Europea. Pero en cuanto resulte conforme, la norma nacional no resulta desplazada y es plenamente aplicable porque sigue vigente. La primacía del Derecho comunitario como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad no se sustenta necesariamente en la jerarquía, sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones, lo que obliga al Juez nacional o a la Administración pública, en su caso, a aplicar la norma prevalente y a dejar sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno (algo propio de la Unión Europea como proceso de creación de una unidad política por agregación o unión de Estados). Pero este desplazamiento solo afecta a aquellos aspectos de la norma que resultan incompatibles con el Derecho de la Unión Europea y, como se ha dicho, la calificación de ganancia de patrimonio no justificada del artículo 39.2 LIRPF para unas rentas no declaradas situadas en el extranjero puede ser en principio un medio válido, pero sus consecuencias no pueden desconocer los plazos de prescripción del derecho a liquidar las rentas ocultas descubiertas, lo que exigirá aplicar en todo caso las reglas generales sobre prescripción de la Ley General Tributaria, contenidas en sus artículos 66 al 70 LGT. Es por eso que, tal y como hemos declarado en nuestra STS de 20 de junio de 2022 (rec. cas. 1124/2020) no puede practicarse liquidación por IRPF sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria (FD 2). Y en la STS de 12 de julio de 2022 (rec. cas. 4881/2020) hemos precisado que "[...] [n]o es lícito denegar una solicitud de rectificación de autoliquidación del IRPF, con fundamento en la presunción de que no está sometida a plazo de prescripción alguno la tributación de las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan por afectar a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero que hayan sido objeto de información con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria [...]" (FD 5).

Ahora bien, si, como aquí ocurre, la propia obligada tributaria ni tan siquiera ha instado la rectificación de su autoliquidación complementaria del ejercicio 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»





de 2012, presentada en mayo de 2015, por tanto más de veinte meses después de finalizar el plazo reglamentario de declaración, no existe el presupuesto elemental para cuestionar el sometimiento al gravamen en el IRPF de las rentas declaradas como ganancia patrimonial en el ejercicio de 2012, pues conforme al art. 120.3 LGT "[...] 3. Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente [...]", y la actora no ha instado tal rectificación, luego la presunción de certeza para la obligada tributaria de los hechos consignados en sus declaraciones tributarias (art. 108.4 LGT) se mantiene incólume.

Adicionalmente, hay que destacar que no ha habido ningún intento de la actora, y ahora recurrente, para probar la existencia de prescripción, que es carga de la prueba que le corresponde (art. 105.1 LGT). La falta absoluta de prueba sobre el ejercicio de obtención de los activos de los que procedían los rendimientos declarados y de la posible prescripción de la acción para exigir la deuda correspondiente a los mismos es declarada por la sentencia recurrida que resalta que tal prescripción se podía haber hecho valer por la recurrente, no solo en las alegaciones a la propuesta de recargo y en los trámites impugnatorios posteriores, sino también, en una eventual solicitud de rectificación de su autoliquidación complementaria que no dice ni tan siquiera haber presentado. En definitiva, si ni tan siquiera está en cuestión realmente que pueda existir prescripción, no ha sido de aplicación la limitación que imponía el art. 39.2 LIRPF en la redacción por ley 7/2012, luego no se produce, en las circunstancias del caso, la aplicación de aquellos aspectos del art. 39.2 LRIPF que son contrarios al Derecho de la Unión Europea, en los términos que ha declarado la STJUE de 22 de enero de 2022.

En definitiva, en el presente caso no hay base alguna para presumir, como pretende la recurrente en contra de la apreciación de la prueba efectuada por la Sala de instancia, que no debía tributar por la obtención de una ganancia patrimonial no justificada en un ejercicio no prescrito en la fecha de la presentación de la autoliquidación complementaria y, por consiguiente, el devengo del recargo oportuno-exartículo 27.2 LGT/2003- exigido por la presentación extemporánea sin requerimiento previo de dicha autoliquidación, es ajustado plenamente a derecho, en tanto que su devengo no viene dado por la aplicación del art. 39.2 LIRPF, ni existe ningún factor de trato diferenciador la ganancia patrimonial no justificada respecto a bienes y derechos situados en territorio español, que, de haber sido objeto de autoliquidación extemporánea en condiciones equivalentes a la de la recurrente, debería ser objeto de la misma imposición de esa misma norma (art. 23.2 LGT) que establece el recargo por presentación extemporánea.

* 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»





Por último, baste recordar que conforme a reiterada doctrina del Tribunal Constitucional, y de esta Sala (STS de 3 de mayo de 2011, rec. cas. 108/2009 entre otras), no cabe calificar de sancionadora la previsión del recargo por presentación extemporánea. De la doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 164/1995, de 13 de noviembre, 276/2000, de 16 de noviembre, y 93/2001, de 2 de abril) sólo puede extraerse la conclusión de que no tienen naturaleza sancionadora, salvo que cuantitativamente alcancen el valor de las sanciones. Más bien responden a la idea de facilitar la aplicación de los tributos, sirviendo de estímulo al cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. Se trata de permitir al contribuyente una regularización mediante la presentación de una declaración fuera de plazo que no solo sea voluntaria sino que facilite al máximo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la necesaria simplificación y agilización de la gestión tributaria, para lo que resulta imprescindible la identificación de la obligación tributaria y el periodo al que se refiere. Así pues, no pueden prosperar las alegaciones desplegadas por la recurrente, sobre vulneración del principio de seguridad jurídica y confianza legítima (art., 9.3 CE) ni sobre retroactividad (art. 10.2 LGT), ya que en el caso del recargo por presentación extemporánea no estamos ante normas de carácter sancionador y su aplicación se produce en virtud de un acto voluntario de la parte, que presentó la autoliquidación extemporáneamente estando ya vigente la norma del art. 27 que regula los recargos por presentación extemporánea.

II



IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 1ª IRPF. SENTENCIA 1737/2022 [21.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 472/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 4935/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4935]

→ **Resolución recurrida en casación.**

Sentencia núm. 650/2020, de 16 de diciembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, estimatoria del recurso núm. 188/2020 formulado por doña »E« frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears, de 27 de febrero de 2020, y 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»





declaró disconforme al ordenamiento jurídico y anuló dicho acto administrativo impugnado al igual que el acuerdo de liquidación provisional NUM000 dictado por la AEAT Administración de Ibiza-Formentera, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2016.

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

Determinar si han de entenderse incluidas en la expresión "sueldos y emolumentos", contenida en el artículo V, Sección 18, apartado b) de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas, las prestaciones por jubilación percibidas por quienes fueron funcionarios/as de la ONU, y si las mismas están o no exentas del IRPF.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo V, sección 18, apartado b) de la Convención sobre los Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas, aprobada por la Asamblea General el 13 de febrero de 1946 (publicada en el BOE de 17 de octubre de 1974) y el artículo 17 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 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".

→ **Antecedentes del litigio**

D.^a «E», residente habitual en España, presentó ante el órgano de gestión tributaria autoliquidación por el IRPF y ejercicio de 2016, en período voluntario, en la que no incluyó entre los rendimientos del trabajo sujetos al impuesto la pensión de jubilación que por importe de 49.906 euros percibió durante ese ejercicio de la Caja Común de pensiones de Naciones Unidas, de la que había sido funcionaria, relación activa que había finalizado previamente a ese periodo impositivo, por su jubilación

→ FALLO:

- 1.- Fijar el criterio interpretativo expresado en el FUNDAMENTO DE DERECHO SEXTO.
- 2.- Haber lugar al recurso de casación 472/2021 interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 650/2020, de 16 de diciembre, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, estimatoria del recurso núm. 188/2020. Casar y anular la sentencia recurrida.
- 3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo núm. 188/20920 de los registrados ante la Sala de instancia, formulado por doña «E» contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Illes Balears, de 27 de febrero de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa número NUM001, interpuesta por doña «E» frente al acuerdo de liquidación provisional NUM000

* 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»





dictado por la AEAT Administración de Ibiza-Formentera, en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2016. Confirmar la resolución económico-administrativa así como la liquidación impugnada por ser conformes a Derecho.

FUNDAMENTO DE DERECHO

SEXTO.- Fijación de la doctrina jurisprudencial y resolución de las pretensiones.

La doctrina jurisprudencial que fijamos es que las prestaciones por jubilación percibidas de la Caja Común de Pensiones de Naciones Unidas por quienes fueron funcionarios de la Organización de Naciones Unidas, no están incluidas en la expresión "sueldos y emolumentos", contenida en el artículo V, Sección 18, apartado b) de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas aprobada por la Asamblea General el 13 de febrero de 1946 (publicada en el BOE de 17 de octubre de 1974), por lo que no están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El recurso de casación ha de ser estimado, pues la sentencia recurrida es disconforme con dicha doctrina jurisprudencial, y aplica indebidamente el artículo V, Sección 18, apartado b) de la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas aprobada por la Asamblea General el 13 de febrero de 1946 (publicada en el BOE de 17 de octubre de 1974), e infringe, por inaplicación, lo dispuesto en los artículos 2 y 17,1º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Una vez estimado el recurso de casación y anulada la sentencia recurrida, debemos resolver (art. 93.1 LJCA) en cuanto al fondo de las pretensiones, y de conformidad con la argumentación ya expuesta, debemos desestimar el recurso contencioso-administrativo y confirmar la liquidación y el acuerdo económico administrativo impugnados, por ser ajustados a Derecho.

👉 IRPF. 2ª SENTENCIA 1627/2022 [12.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7219/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4569/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4569]

→ **Resolución recurrida en casación.**

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJC núm. 1414/2019 de 21 de noviembre, que desestimó el recurso núm. 388/2018, interpuesto por la representación procesal de doña «C» contra la resolución del Tribunal Económico

* 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 Regional (TEAR) de Cataluña, de 8 de marzo de 2018, que desestimó la reclamación formulada por la actora contra liquidación provisional, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2009.

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

Aclarar si la nuda propiedad es título suficiente para aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual cumpliéndose el requisito de la residencia durante más de tres años.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 38 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE núm. 285, de 29 de noviembre): artículos 41 y 54 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (BOE núm. 78, de 31 de marzo). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ **La controversia jurídica.**

El auto de admisión define nítidamente el debate, que consiste en analizar si, para la aplicación de la exención por reinversión a efectos del IRPF, resulta suficiente que la contribuyente haya ostentado la nuda propiedad de la vivienda que se transmite, durante una parte del plazo continuado de, al menos, tres años o, por el contrario, se exige su pleno dominio durante todo ese tiempo.

La cuestión se suscita porque la recurrente defiende la aplicación de la exención de la ganancia patrimonial, obtenida por la transmisión de la vivienda habitual de la que, en el momento de la transmisión, era plena propietaria; sin embargo, no ostentó dicha condición durante la totalidad de los tres últimos años, periodo temporal que, a estos efectos, exige la normativa del tributo para aplicar la exención, toda vez que, parte de ese tiempo, fue únicamente la nuda propietaria de la vivienda, correspondiendo a su padre el usufructo.

En efecto, no se cuestiona que «C», desde el 27 de enero de 2002, tras el fallecimiento de la madre, pasó a ser nuda propietaria de la vivienda en la que residía junto con sus padres, consolidando la plena propiedad el 26 de diciembre de 2007, tras fallecer el padre (usufructuario). Tomando como referencia esta última fecha (26 de diciembre de 2007) y teniendo en consideración que la enajenación de la vivienda

* 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»





tuvo lugar el 15 de julio de 2009, resulta incontrovertido que la recurrente no disfrutó del pleno dominio del inmueble durante la totalidad de los referidos tres años.

→ FALLO:

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

2.- Desestimar el recurso de casación núm. 7219/2020 interpuesto por la representación procesal de doña «C» contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña núm. 1414/2019 de 21 de noviembre (recurso núm. 388/2018).

3.- Sin costas.

FUNDAMENTO DE DERECHO

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

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"La exención de la ganancia patrimonial obtenida con ocasión de la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, regulada en el art. 38 de la LIRPF, requiere que la vivienda transmitida haya constituido su residencia habitual durante el plazo continuado de, al menos, tres años continuados y que haya ostentando durante dicho periodo el pleno dominio de la misma, sin que la nuda propiedad resulte título suficiente a tales efectos."

En consecuencia, resultando conforme la sentencia impugnada a la anterior doctrina, el recurso de casación debe desestimarse.

III



IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

👉 ISD. SENTENCIA 1613/2022 [02.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7294/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 4561/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4561]

* 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»





→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 31 de enero de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que desestimó el recurso núm. 264/2017, promovido por doña «A» contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 15 de junio de 2011, que estimó en parte las pretensiones de la parte recurrente en cuanto al reconocimiento del derecho a la devolución de intereses de demora, confirmando, no obstante, la liquidación nº NUM000 de 17 de septiembre de 2014 que practicó la Agencia Cántabra, el acuerdo de 5 de noviembre de 2014 sobre devolución de ingresos indebidos y la resolución de 22 de diciembre de 2014, desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra el anterior acuerdo.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso promovido por DOÑA «A» contra resolución del TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL de 15 de junio de 2017 que estima en parte las pretensiones de la parte recurrente en cuanto al reconocimiento del derecho a la devolución de intereses de demora en los términos del fundamento de derecho quinto, pero confirma la liquidación nº NUM000 de 17 de septiembre de 2014 que practica la Agencia Cántabra de Administración Tributaria, con expresa imposición de las costas procesales causadas a la parte demandante"

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

Determinar si pese a la sentencia firme que remite a la Administración a alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme con la finalidad de acordar la devolución de unos ingresos tributarios, que la propia sentencia firme considera indebidos por la falta de competencia territorial del órgano liquidador, puede otro tribunal enjuiciar la liquidación efectuada por la administración territorialmente competente, sobre la base de apreciar, al amparo del artículo 217.1.b) LGT, la nulidad de pleno derecho del referido acto tributario firme, por haber sido dictado por un órgano incompetente por razón del territorio .

Determinar si, a tenor de las circunstancias del presente caso, las actuaciones de una Administración tributaria, posteriormente declarada incompetente por razón del territorio, así como las actuaciones de la contribuyente ante esa misma Administración tributaria, interrumpen o no la prescripción con relación al derecho a liquidar la deuda tributaria por la Administración tributaria competente»

→ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación

* 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»





Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 14 y 24 de la Constitución Española ["CE"], el artículo 222.4 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil ["LEC"] y el artículo art. 68.1.a) y 140, 148, 213.3 y 217 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"]; el artículo 33 de la Ley 29/1988, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"]. 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".

→ Antecedentes del litigio

1. El 10 de febrero de 2009 falleció en la localidad de Santander don «J.I» padre de doña «A», recurrente en casación. El 3 de agosto de 2009 fueron presentados por las herederas (doña «A» y doña «B») sendos escritos ante las Administraciones tributarias de Cantabria y de la Comunidad de Madrid informando de la transmisión hereditaria antes indicada y advirtiendo que, a la fecha de fallecimiento, el causante se encontraba empadronado en la comunidad autónoma de Cantabria, según el certificado que se acompañaba, no obstante tener al parecer su domicilio fiscal en la comunidad autónoma de Madrid y " dado que esta parte tiene dudas sobre el lugar donde debe tributarse por este impuesto, se procede a presentar este mismo escrito ante el servicio de tributos de la comunidad autónoma de ..., para que entre ambos servicios de tributos se indique cuál es el único lugar donde debe tributarse" (sic).

2. El Servicio de Tributos de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria giró a doña «A» propuesta de liquidación en fecha 25 de agosto de 2009, en la que consta un valor neto de la masa hereditaria de 4.412.000 euros; base imponible de 3.626.666,67 euros; base liquidable de 3.660.709,80 euros y cuota tributaria a ingresar de 1.172.764 euros.

Por su parte, la Comunidad de Madrid practicó liquidación provisional con fecha 27 de abril de 2010, por importe de 11.688,16 €, abonada el 26 de mayo de 2010. Esta liquidación, que fue notificada el 5 de mayo de 2010, quedó firme.

3. Frente a la liquidación de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria se interpuso recurso de reposición, que fue desestimado y, posteriormente, reclamación económico-administrativa nº NUM001 ante el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cantabria (TEARC), que fue, asimismo, desestimada por acuerdo de 28 de octubre de 2010. Dicha resolución fue recurrida en alzada ante el TEAC, que estimó el recurso en resolución de 6 de noviembre de 2012, anulando la liquidación y " remitiendo el expediente a la Administración autora del acto para que, con carácter previo al inicio, en su caso, de un nuevo procedimiento de liquidación, inicie el procedimiento regulado en el RD 2451/98 [de 13 de noviembre, por el que se

* 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»





aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos de Estado cedidos a las Comunidades Autónomas]".

El 24 de junio de 2013, el Gobierno de Cantabria promovió recurso contencioso-administrativo nº 188/2013 ante el Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que fue desestimado por sentencia de dicho Tribunal de fecha 2 de mayo de 2014. En ejecución de ello, la Directora General de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria requirió a la Comunidad de Madrid en 29 de enero de 2014, para que manifestara su parecer en relación con la competencia del expediente relativo a la herencia de don Juan Ignacio, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9.4 del Real Decreto 2451/1998.

4. El 25 de marzo siguiente, el Director General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid dictó resolución acordando " Declarar la incompetencia de la Comunidad de Madrid, quien procederá a remitir a la Agencia cántabra de Administración Tributaria el expediente administrativo" y, al día siguiente, 26 de marzo, resolución de devolución de ingresos de liquidación por la que puso en conocimiento de doña «A» la resolución de incompetencia citada, y en ejecución de la misma, acordándose la devolución de los ingresos indebidos por importe de 11.686,16 euros, abonados por la interesada por la liquidación que le había sido practicada el 27 de abril de 2010 por la Subdirección General de Gestión Tributaria de la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid, más los intereses de demora.

Frente a esta resolución de la Comunidad de Madrid, la obligada tributaria interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM), alegando disconformidad con la declaración de incompetencia de la Administración de la Comunidad de Madrid. Mediante resolución adoptada en única instancia el 29 de noviembre de 2016, el TEARM acordó desestimar la reclamación.

Contra la referida desestimación, la recurrente interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue parcialmente estimado por sentencia de 11 de febrero de 2019 (recurso 161/2017; ECLI:ES:TSJM:2019:9508). En la citada sentencia, el TSJ de Madrid puso de manifiesto que la recurrente al impugnar el acuerdo de 26 de marzo de 2014 por el que la Comunidad de Madrid reconoce la competencia de Cantabria y acuerda la devolución de lo ingresado en su favor, mezcla dos cuestiones que requieren un tratamiento distinto: la cuestión sobre la Comunidad Autónoma a la que corresponde la competencia para liquidar el ISD y la relativa a la devolución de ingresos indebidos.

* 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 relación con la competencia, la sentencia del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019 declara, por las razones que constan en el apartado A) del FJ. Cuarto, que " el pronunciamiento del acto impugnado por el que se declara la falta de competencia de la Comunidad de Madrid debe ser confirmado."

Y sobre la devolución de ingresos indebidos, la sentencia del TSJ de Madrid declara:

"B).- Otra cosa ocurre con el segundo pronunciamiento que también se contiene en el acto impugnado, que atañe a la devolución de ingresos indebidos, ya que este segundo pronunciamiento sí que implica una revisión de la liquidación firme dictada en su día por la Comunidad de Madrid, pues supone la devolución de lo ingresado por dicha liquidación que debe considerarse indebido por estar incurso en falta de competencia, y para poder acordar este pronunciamiento es necesario seguir alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme, tal y como se indica en el art. 221.3 LGT (en similar sentido se pronuncia el art. 9.6 in fine, del RD 2451/1998), que bien podría ser el de revocación (art. 219 LGT), en la medida en que se trata de revocar una liquidación en beneficio del interesado, pues supone la devolución de lo ingresado en su cumplimiento. Por lo tanto, el recurso debe ser parcialmente estimado ya que el primer pronunciamiento del acto impugnado, la declaración de incompetencia de la Comunidad de Madrid, debe ser confirmado, pero el segundo, la devolución de ingresos indebidos, debe ser anulado con retroacción de actuaciones para que por la Administración se inicie alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme y acordar, tras ello, dicha devolución." (sic)

5. El 17 de septiembre de 2014 el servicio de Tributos de la Agencia Cántabra de Administración Tributaria practicó a la contribuyente liquidación tributaria en la que constan los mismos conceptos e importes consignados en la primera liquidación practicada el 6 de octubre de 2009, que había sido anulada por el TEAC. El 5 de noviembre de 2014, el órgano gestor cántabro, a la vista de la resolución de incompetencia remitida por la Dirección General de Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad de Madrid, dictó acuerdo por el que se reconoce el derecho de la obligada tributaria a la devolución de 129.749,65 euros indebidamente ingresados en concepto de recargo de apremio e intereses de demora del periodo en que estuvo suspendida la liquidación cuyo importe principal queda confirmado.

Antes de que se le notificara la nueva liquidación de 17 de septiembre de 2014, la interesada interpuso recurso de reposición contra este último acuerdo, solicitando que se ejecutara la resolución del TEAC en sus propios términos y procediendo a la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por la liquidación anulada por el TEAC más los intereses de demora correspondientes. Mediante resolución de 22

* 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 diciembre de 2014, el órgano gestor desestimó el recurso de reposición y confirmó el acuerdo impugnado. En fechas 12 de diciembre de 2014, 9 de enero y 12 de febrero de 2015, doña «A» promovió reclamaciones económico-administrativas contra: a) la liquidación de 17 de septiembre de 2014; b) el acuerdo de 5 de noviembre de 2014 de devolución de ingresos indebidos, y c) la resolución de 22 de diciembre de 2014 desestimatoria del recurso de reposición interpuesto contra el anterior acuerdo, reclamaciones que fueron acumuladas por el TEAC que, por acuerdo de 15 de junio de 2017, estimó parcialmente, exclusivamente en cuanto al reconocimiento del derecho de la interesada a la devolución de los intereses de demora. Contra la mencionada resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo núm. 264/2017 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, que dictó sentencia desestimatoria en fecha 31 de enero de 2020.

La **ratio decidendi** de la sentencia en relación con la prescripción del derecho a liquidar se contiene en el FJ Cuarto, en el que se declara:

"En el presente supuesto, como dice el abogado del Estado en su contestación a la demanda, no puede negarse eficacia interruptiva de la acción administrativa para liquidar el impuesto a todas las actuaciones desarrolladas por las haciendas autonómicas de la Comunidad de Madrid y de Cantabria y por la propia demandante, tanto en vía administrativa como ante esta jurisdicción y ello, como consecuencia de la sentencia del Tribunal Supremo dictada en el recurso en interés de ley de 19 de abril de 2006 (recurso 58/2004) según la cual <la anulación de una liquidación tributaria por causa de anulabilidad no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los tribunales económico administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos>.

Téngase en cuenta que:

- El TEARC primero desestima la reclamación económica administrativa frente a la liquidación provisional practicada por la hacienda de Cantabria el 3 de agosto de 2009 por importe de 1.172.764 €; posteriormente el TEAC el 6 de noviembre de 2012, sin entrar a conocer el fondo del asunto, le comunica a la administración tributaria de Cantabria con carácter previo al inicio de una nueva liquidación tributaria, que debe iniciar el procedimiento previsto en el RD 2451/1998 que aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral para la resolución de conflictos; la sentencia de 2 de mayo de 2014 de esta sala desestimó el recurso contencioso administrativo formulado por el Gobierno de Cantabria contra dicha resolución del TEAC.

* 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»





- Asimismo, la Agencia Tributaria de Cantabria practica una nueva liquidación el 17 de septiembre de 2014 con los mismos conceptos e importe que la anterior liquidación anulada por el TEAC y que constituye ahora el objeto del presente recurso contencioso administrativo de 15 de junio de 2017.

Fácilmente puede comprobarse que durante todo este tiempo se ha producido la interrupción del plazo de prescripción de cuatro años, primero con la resolución del TEARC de 28 de octubre de 2010, luego con la del TEAC de 6 de noviembre de 2012, posteriormente con la liquidación de 17 de noviembre de 2014 de la agencia cántabra, notificada el 12 de diciembre de 2014 que resulta a su vez objeto de recurso económico administrativo ante el TEAC que resuelve el 15 de junio de 2017 de forma estimatoria parcial y es el objeto del presente recurso, sin que durante cualquiera de estos periodos de tiempo entre una y otra resolución hayan transcurrido más de cuatro años para que pueda tenerse en cuenta a efectos de prescripción al tratarse de resoluciones de anulabilidad y no de nulidad de pleno derecho.

La parte recurrente, no obstante, insiste en que tanto la resolución del TEAC de 6 de noviembre de 2012 como la de la sala de lo contencioso administrativo de 2 de mayo de 2014 declararon la nulidad de pleno derecho la liquidación de 6 de octubre de 2009 por lo que dicho actos no interrumpirían el plazo de prescripción que seguiría corriendo a efectos de prescripción y, por ello, cuando se notificó la nueva liquidación habría transcurrido en exceso el plazo de cuatro años del; sin embargo se produce una primera resolución del TEAC de 28 de octubre de 2010, notificada el 4 de noviembre de 2010, que sí interrumpe el plazo y, en todo caso, como dice el abogado del Estado, ni el TEAC ni la Sala de lo Contencioso Administrativo declararon la nulidad de pleno derecho por omisión total y absoluta del procedimiento establecido cuando lo cuestionado entonces era la competencia administrativa para liquidar -Madrid o Cantabria- sino que supusieron retroacción de actuaciones que nunca implica la nulidad radical. art. 66.a) LGT

En relación con el fondo del asunto y la existencia de liquidación firme dictada por la Comunidad de Madrid se declara en el FJ Quinto lo siguiente:

"Respecto de la imposibilidad legal de rectificar la liquidación provisional pero firme del impuesto de sucesiones dictada por la Agencia Tributaria de la Comunidad de Madrid de 27 de abril de 2010 y anularla sin más, al margen del procedimiento legalmente establecido, que viene impuesto por sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del TSJ de Madrid de 11 de febrero de 2019 que acuerda la retroacción de actuaciones para que se revise esa liquidación ya firme, que hace que impida la liquidación del mismo impuesto por la Comunidad Autónoma de Cantabria de 17 de septiembre de 2014; es decir, que mientras tanto

* 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»





no se produzca la revisión de dicha liquidación firme de Madrid con arreglo a la sentencia mencionada, no puede practicarse la liquidación en Cantabria por la duplicidad tributaria que se produce y el efecto de cosa juzgada material de la firmeza de la liquidación de Madrid mientras no se produzca la revisión de la liquidación del impuesto en Madrid ha de matizarse, como hace la letrada de los servicios jurídicos en su escrito de conclusiones.

La liquidación efectuada por la Comunidad de Madrid es un acto nulo de pleno derecho por haberse dictado por un órgano incompetente por razón del territorio (art. 21.1.L.b) LGT) cuya nulidad se predica desde el momento de la liquidación por la falta de competencia notificada el 5 de junio de 2014, a pesar de que la propia administración tributaria debe hacerlo mediante un procedimiento de revisión, pero que revela, sin lugar a dudas, la conformidad a derecho de la liquidación de Cantabria de 17 de septiembre de 2014 impugnada.

No se puede sostener, por dicha razón, la falta de conformidad a derecho de la liquidación de 17 de septiembre de 2014 practicada por la Agencia Cántabra de Administración Tributaria que ha alegado la parte demandante, con lo cual ha de desestimarse íntegramente la demanda formulada".

Por Decreto del Letrado de la Administración de Justicia, de 7 de noviembre de 2022, se acordó tener a don «E» y doña «S» como partes y comparecidos en el presente procedimiento, por sucesión procesal, como hijos y herederos de doña «A».

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico cuarto**.

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador en representación de don «E» y doña «S», como sucesores de doña «A», contra la sentencia dictada el 31 de enero de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria, en el recurso núm. 264/2017.

FUNDAMENTO DE DERECHO

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión. Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la primera cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, en las concretas condiciones concurrentes en el presente caso, la sentencia firme

* 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»





que remite a la Administración a alguno de los procedimientos que permiten revisar una liquidación firme con la finalidad de acordar la devolución de unos ingresos tributarios, que la propia sentencia firme considera indebidos por la falta de competencia territorial del órgano liquidador, no impide a otro tribunal enjuiciar la liquidación efectuada por la administración territorialmente competente, sobre la base de interpretar, a efectos del examen y justificación argumental de la propia competencia, la realidad de lo declarado por el tribunal que revisa el acto tributario firme dictado por un órgano incompetente por razón del territorio.

IV



IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 IS. SENTENCIA 1686/2022 [19.01.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.7236/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 4649/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4649]

→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 9 de julio de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 267/2017.

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

Determinar si, a los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión por absorción de entidades, el artículo 89.3 del TRLIS permite, en la determinación de la cantidad objeto de deducción fiscal resultante de tal operación, tener en cuenta el porcentaje de participación que poseían otras entidades absorbidas por la obligada tributaria adquirente sobre la entidad de la que procedía el fondo de comercio adquirido, cuando las operaciones de absorción se hicieran en unidad de acto.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 89.3 y 90 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

* 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 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, impugnada en casación por la mercantil NX,S.A., entidad sucesora de QX, S.A., y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en determinar si, a los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión por absorción de entidades, el artículo 89.3 del TRLIS permite, en la determinación de la cantidad objeto de deducción fiscal resultante de tal operación, tener en cuenta el porcentaje de participación que poseían otras entidades absorbidas por la obligada tributaria adquirente sobre la entidad de la que procedía el fondo de comercio adquirido, cuando las operaciones de absorción se hicieran en unidad de acto.

→ FALLO:

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora, en representación de la mercantil NX, S.A., entidad sucesora de QX, S.A., contra la sentencia dictada el 9 de julio de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 267/2017.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

FUNDAMENTO DE DERECHO

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que a los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión por absorción de entidades, el artículo 89.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no permite, en la determinación de la cantidad objeto de deducción fiscal resultante de tal operación, tener en cuenta el porcentaje de participación que poseían otras entidades absorbidas por la obligada tributaria adquirente sobre la entidad de la que procedía el fondo de comercio adquirido, cuando las operaciones de absorción se hicieran en unidad de acto.

* 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»





V



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 IVA. 1ª SENTENCIA 1687/2022 [19.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1523/2021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 4650/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4650]

→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia dictada el 29 de septiembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, sede de Málaga, que desestimó el recurso 268/2019, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía (TEARA) de fecha 20 de diciembre 2018, en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2015.

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

[...] Determinar si, para acreditar la residencia habitual del adquirente, a los efectos de aplicar la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 147.7 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.2º.A LIVA, basta con la aportación del pasaporte, tal y como contempla el artículo 9.2.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de que en él conste o no el domicilio del receptor de las entregas de bienes, o si, por el contrario, es preciso que, adicionalmente, y para el supuesto de que no figure en aquel el lugar de residencia, se presenten otros medios de prueba que acrediten la residencia habitual del viajero.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 9.2.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el 3.1. del Código Civil y 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en consonancia con el artículo 147.7 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.2º. A de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido. 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.

* 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 controversia jurídica.

El objeto del recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, impugnada en casación por la mercantil GX, SL, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar si, para acreditar la residencia habitual del adquirente, a los efectos de aplicar la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 147.7 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.2º.A LIVA, basta con la aportación del pasaporte, tal y como contempla el artículo 9.2.B.b) del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de que en él conste o no el domicilio del receptor de las entregas de bienes, o si, por el contrario, es preciso que, adicionalmente, y para el supuesto de que no figure en aquel el lugar de residencia, se presenten otros medios de prueba que acrediten la residencia habitual del viajero.

→ FALLO:

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora, en representación de la mercantil GX, S.L., contra la sentencia dictada el 29 de septiembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Ceuta y Melilla, sede de Málaga, en el recurso 268/2019.

Tercero. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

FUNDAMENTO DE DERECHO

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que para acreditar la residencia habitual del adquirente, a los efectos de aplicar la exención por exportación de bienes en régimen de viajeros prevista en el artículo 147.7 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y 21.2º.A de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, no basta con la aportación del pasaporte, tal y como contempla el artículo 9.2º.B.b) del Real

* 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»





Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando en el mismo no conste la residencia habitual o domicilio del receptor de las entregas de bienes, siendo preciso en este caso, adicionalmente, presentar otros medios de prueba que acrediten la residencia habitual del viajero.

En todo caso, corresponde al vendedor o proveedor de las mercancías, sujeto pasivo del IVA, verificar si el documento presentado por el viajero para poder disfrutar de la exención contiene el dato de la residencia habitual o domicilio del viajero, pudiendo, en su caso, ser dicho documento, el pasaporte, el documento de identidad o cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

👉 IVA. 2ª SENTENCIA 1639/2022 [13.02.2021]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3084/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4564/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4564]

→ Resolución recurrida en casación.

El recurso de casación tiene por objeto la sentencia de 11 de enero de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente: "[...] Se estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por SX S.L., representada por la Procuradora, contra la Resolución del Tribunal Económico administrativo Regional, de fecha 26 de septiembre de 2019, que se anula, así como se anula la providenciade apremio de la deuda A4880118466002110, relativa a la liquidación por IVA-importación, con derecho de la demandante a la devolución de las cantidades abonadas por este concepto y, se condena en costas a la que ha visto rechazadas totalmente sus pretensiones [...]"

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

[...] Determinar si, en el caso de haberse ejercitado la opción por el régimen diferido de IVA previsto por el artículo167.2 de la LIVA , la omisión o falta de inclusión en la autoliquidación correspondiente de IVA de una cuota de IVA a la importación, tras el levante aduanero, puede determinar el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa autoliquidación y la exigencia del recargo apremio, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota [...]"

→ 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»





La sentencia impugnada estimó el recurso deducido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Cantabria, de 26 de septiembre de 2019, que acuerda desestimar la reclamación formulada por SX, S.L contra la desestimación, el 9 de enero de 2019, del recurso de reposición formulado frente a la providencia de apremio de la deuda generada por concepto de IVA a la importación, estimación que comprende el derecho de la demandante a la devolución de las cantidades abonadas por este concepto.

El objeto de este recurso de casación consiste en determinar, dando respuesta al interrogante planteado al efecto en el auto de admisión si, en el caso aquí concurrente, esto es, el de que se hubiera ejercitado la opción por el régimen diferido de IVA del artículo 167.2 de la LIVA, la omisión o falta de inclusión en la autoliquidación de IVA de una cuota de IVA a la importación, tras el levante aduanero, puede determinar el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa autoliquidación y la exigencia del recargo de apremio, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

→ FALLO:

1º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 3/2021, de 11 de enero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria en el recurso nº 323/2019.

2º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

FUNDAMENTO DE DERECHO

CUARTO.- Examen por la Sala de las cuestiones que son objeto de debate casacional.

Atendiendo a los razonamientos expresados por la Sala de esta jurisdicción de Cantabria, asiste la razón a ésta en la resolución impugnada, si bien hemos de matizar la corrección de la totalidad de sus fundamentos jurídicos. Esto es, en otras palabras, atendido al denominado efecto útil de la casación, podemos anticipar que la sentencia es conforme al ordenamiento jurídico, pues acierta en el fallo. Las razones que consideramos procedentes son las siguiente:

a) Conviene no olvidar que la actuación administrativa que se impugna aquí es una providencia de apremio y, consiguientemente, el recargo impuesto del 10 por 100. Según señala la sentencia recurrida, con valor de hecho probado -y no contradicho en sede casacional por la Administración- el pago del IVA a la importación, si bien tardío, se produjo antes de comunicarse a su destinatario la providencia de apremio

* 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»





con lo que, en rigor, no habría deuda tributaria. Así lo expresa la sentencia en el fundamento jurídico tercero:

"[...] Consta que, tras la inclusión y deducción, el importe por IVA a la importación se ingresó antes de que se emitiera providencia de apremio que se notificó después. En concreto, se ingresó en fecha 1 de octubre de 2018 a las 14,15 horas, mientras que la Providencia de Apremio se giró y notificó a la demandante, en fecha 1 de octubre de 2018 a las 17,20 horas.

La sucesión de actuaciones referidas determina que para poder ser exigida en vía de apremio debe existir una deuda a la que apremiar, es decir, que no ha sido pagada con ocasión de la declaración-liquidación. A tal efecto establece el art. 167 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos y se le requerirá para que efectúe el pago [...]"

b) El régimen opcional del art. 167 de la Ley del IVA -LIVA-, relativo a la modalidad especial de declaración y pago en el IVA a la importación, determinaba que el pago debía realizarse con ocasión de la declaración correspondiente a julio de 2018, cuando en realidad se llevó a cabo -tardíamente- en la presentada respecto al mes de agosto, el 1 de octubre de 2018. Pero si se hubiera declarado en julio, tal suma abonada en concepto de IVA, en la tesis del recurrente, se habría compensado con el derecho a la deducción, neutralizando el signo de la deuda y haciendo innecesaria la providencia de apremio.

c) Sin embargo, la razón determinante de la improcedencia de la providencia de apremio no guarda relación, más que, si acaso, indirecta, con el caso debatido, esto es, con el eventual derecho a la deducción de la cuota soportada -y liquidada-, que consideramos ajeno, en el sentido de imprejuizado, para la resolución de este caso. Ciertamente que el régimen especial del artículo 167.2 LIVA, como expone con acierto la Administración, no solo incorpora una modalidad diferida, sino que ésta no es de autoliquidación y pago, sino únicamente de este último, puesto que la liquidación -esto es, la determinación por la Administración del cuántum del IVA a la importación-, ya se efectuó con ocasión del despacho de la mercancía, junto a los derechos arancelarios.

d) El régimen especial del art. 167 LIVA, por tanto, lo que determina es un diferimiento en el pago de la deuda por IVA a la importación que ya había sido liquidado por la autoridad aduanera.

* 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 partir de este punto, no cabe inferir consecuencia alguna más gravosa para el contribuyente que incumple un plazo de ingreso de cualquier tributo que al que lo haga, específicamente, en concepto de IVA a la importación.

e) La Administración parte aquí de una confusión dogmática frecuente, la de identificar el término del periodo voluntario, o el inicio del periodo ejecutivo, con la vía de apremio, conceptos conexos pero diferenciables entre sí. El periodo ejecutivo, nacido del agotamiento de un plazo, no es sino un acto de constancia y, a la vez, de habilitación a la Administración para que pueda desplegar el ejercicio de la potestad ejecutoria, esto es, de forzar al contribuyente al pago de lo que no ha satisfecho en el periodo voluntario.

f) Debe transcribirse, a continuación, al respecto, lo dispuesto en la disposición adicional octava del RIVA, que ha sido mencionada más arriba, que determina el momento del inicio del periodo ejecutivo en el caso -específico- de que se opte por el sistema de diferimiento en el pago del art. 167.2 LIVA:

"[...] El período ejecutivo de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la importación, para aquellos sujetos pasivos que hayan ejercitado la opción por el sistema de diferimiento del ingreso previsto en el artículo 74.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor añadido, se iniciará al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso de la correspondiente declaración-liquidación, respecto de las cuotas liquidadas y no incluidas en la misma por el sujeto pasivo; a tal efecto, se entenderá que las cuotas consignadas en la declaración-liquidación corresponden a las cuotas liquidadas de acuerdo con la fecha de cada una de las liquidaciones, iniciándose por la fecha más antigua correspondiente al período [...]"

Dicha disposición reglamentaria no añade nada nuevo y distinto al régimen de ejecución de los actos administrativos. En tales circunstancias, el periodo ejecutivo, conforme a lo establecido en el artículo 160.2.b) de la LGT, no está reñido, ni es incompatible con el cumplimiento espontáneo -tardío o fuera de plazo- de las obligaciones fiscales. Según dispone el expresado precepto:

"[...] 2. La recaudación de las deudas tributarias podrá realizarse:

a) En período voluntario, mediante el pago o cumplimiento del obligado tributario en los plazos previstos en el artículo 62 de esta ley.

b) En período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario o, en su defecto, a través del procedimiento administrativo de apremio [...]"

g) Nada hay de singular en el régimen de pago tardío de las deudas derivadas del IVA a la importación que afecte a este esquema, una vez precisado 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 la modalidad de pago diferido, lo que se establece en sus disposiciones reguladoras es el momento en que la deuda debe ser satisfecha y, por lo tanto, aquél en que ha finalizado el periodo voluntario. Tal precepto es compatible y plenamente armónico con lo que prescribe el artículo 167 LGT, acerca de las providencias de apremio.

"[...] Artículo 167. Iniciación del procedimiento de apremio.

1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.

2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios".

h) En definitiva, la providencia de apremio sólo es posible para dar cauce al cobro forzoso de la deuda pendiente, no de aquellas ya pagadas, incluso fuera del periodo voluntario, como con toda claridad lo asevera el artículo 28 LGT:

"[...] Artículo 28. Recargos del período ejecutivo.

1. Los recargos del período ejecutivo se devengan con el inicio de dicho período, de acuerdo con lo establecido en el artículo 161 de esta ley.

Los recargos del período ejecutivo son de tres tipos: recargo ejecutivo, recargo de apremio reducido y recargo de apremio ordinario.

Dichos recargos son incompatibles entre sí y se calculan sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario.

2. El recargo ejecutivo será del cinco por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio

3. El recargo de apremio reducido será del 10 por ciento y se aplicará cuando se satisfaga la totalidad de la deuda no ingresada en periodo voluntario y el propio recargo antes de la finalización del plazo previsto en el apartado 5 del artículo 62 de esta ley para las deudas apremiadas".

No reseñamos ahora este precepto para resaltar la naturaleza del recargo que sería procedente, sino con la finalidad de recordar que la providencia de apremio, y el recargo correspondiente, solo será posible y legítima cuando no se haya satisfecho la deuda tributaria antes de la notificación de aquélla, como ha sido el caso, según señala la Sala de instancia como hecho intangible en casación, pues la sentencia revela que el pago -debemos entender 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»





Íntegro y concordante con el objeto de la deuda- se efectuó fuera del periodo voluntario, pero horas antes de la notificación de la providencia de apremio.

i) Ésta, obviamente, deviene inútil por completo, pues su objeto legal es desencadenar la acción ejecutiva para obtener el pago completo de la deuda insatisfecha, y pierde por completo su razón de ser cuando no hay deuda alguna que apremiar. A tal efecto, no solo es indiferente la causa en virtud del cual se dictó la providencia de apremio sin verificar -conforme a las elementales exigencias de buena administración, que la deuda ya había sido abonada- sino también la naturaleza u origen de la deuda tributaria abonada. Tales hechos, es decir, el momento del pago y la integridad con que se efectúa, no han sido controvertidos por la Administración.

j) Por lo tanto, al margen de toda otra consideración, debemos declarar que no ha lugar al recurso de casación planteado por el Abogado del Estado, pues la providencia de apremio fue correctamente anulada por la Sala de instancia, aunque el razonamiento determinante de su nulidad vaya más allá de lo necesario para declararla, ya que habría bastado con verificar el pago de la deuda en concepto de IVA a la importación -tardío, por equivocación en el periodo en que debió ser satisfecha- para considerar nula la providencia de apremio y su recargo inherente.

k) En definitiva, no es necesario establecer en este caso doctrina específica sobre el derecho a la deducción de las cuotas ingresadas -que se deja al margen de esta controversia- y su influencia en el régimen de abono de deudas liquidadas en aduana en virtud del acogimiento del interesado a la modalidad especial del art. 167.2 LIVA pues, por más interés que en un plano conceptual o dogmático pudiera tener la respuesta a tal pregunta del auto de admisión, lo cierto es que la resolución del recurso de casación, con mantenimiento de la sentencia de instancia, puede efectuarse prescindiendo de su análisis, por las razones que se han expuesto.

l) En otras palabras, se responde a la pregunta formulada en el sentido de que la omisión o falta de inclusión en la autoliquidación correspondiente de IVA de una cuota de IVA a la importación, tras el levante aduanero, puede determinar el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa autoliquidación y la exigencia del recargo de apremio. Sobre tal cuestión no hay, en puridad, discordia, puesto que, efectivamente, la pregunta merece una respuesta afirmativa, pero tomando en consideración, de un lado, que el periodo ejecutivo no lleva consigo, automáticamente, la providencia de apremio ni su recargo; de otra, que esa respuesta se efectúa sin considerar si el derecho a la deducción de las cuotas liquidadas y soportadas, por su contenido y por el momento en que se hubiera podido ejercitar, afectaría a esta conclusión.

* 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»





m) No por ello deja de estar aquí en juego el principio de neutralidad fiscal en el IVA, verdadero eje de esta modalidad de imposición indirecta armonizada en el seno de la Unión Europea, pues el sujeto pasivo que presenta una declaración tardía pero que, si hubiera sido tempestiva, habría determinado el derecho a la deducción de las cuotas, no puede ser gravado automáticamente con un recargo que, eventualmente, se proyectaría sobre un derecho que habría podido hacer inexistente la cuota ingresada, al haberse compensado o neutralizado con ella, aspecto éste sobre el que no se pronuncia la Administración en ningún momento.

👉 IVA. 3ª SENTENCIA 1695/2022 [20.12.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1399/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4923/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4923]

→ Resolución recurrida en casación.

Sentencia de 17 de diciembre de 2020, en cuyo fallo se dispone, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad BX, S.L., contra la resolución de 28/03/2019, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación económico administrativa NUM000, deducida contra la liquidación provisional número NUM001 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido periodo 9 de 2015, por ser ajustada a derecho esta resolución. Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente [...]"

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

Determinar si procede la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general.

→ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el **fundamento jurídico quinto** 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) Ha lugar al recurso de casación deducido por BX, S.L., contra la sentencia nº 765/2020 de 17 de diciembre dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso nº 1030/2019, que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 1030/2019, promovido contra la resolución de 28 de marzo de 2019, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional en concepto de IVA de septiembre de 2015, con declaración de nulidad de tales actos administrativos de liquidación y revisión, por ser contrarios al ordenamiento jurídico, reconociendo el derecho de BX a la deducción del IVA soportado en la factura nº NUM003 de 30 de septiembre emitida por la entidad FFX SLU.

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

FUNDAMENTO DE DERECHO

QUINTO.- **Jurisprudencia que se establece.**

De las consideraciones anteriores deriva esta conclusión, con valor de doctrina jurisprudencial:

a) Es procedente la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general.

b) En particular, lo es en este caso la deducción del IVA satisfecho por la prestación de servicios de asesoramiento en un procedimiento expropiatorio con la finalidad de lograr un mayor justiprecio que el inicialmente reconocido por la Administración, habida cuenta la naturaleza del bien expropiado y su relación directa con la actividad propia de la empresa.

c) Hay derecho a esa deducción del IVA soportado cuando el bien entregado o el servicio recibido a que da lugar guarde relación o suponga un beneficio general para el sujeto pasivo, aunque la actividad a que se dirige esté exenta o no sujeta, siempre que, además de ese beneficio general, aquí indudable, las operaciones a que se dedica quien reclama la deducción, en el marco de su actividad económica constituyan operaciones gravadas, lo que en este caso no ha sido controvertido.

Esta es, por lo demás, la solución más respetuosa con el principio de neutralidad fiscal, por virtud del cual, el sujeto pasivo debe quedar indemne de los gastos fiscales en concepto de IVA por razón de la recepción de servicios prestados por

* 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»





terceros que benefician su actividad económica general sujeta, en su conjunto, al impuesto armonizado que nos ocupa.

Procede, en consecuencia, haber lugar al recurso de casación contra la sentencia de instancia, que en realidad no acomete sino de un modo superficial el examen de la cuestión esencial objeto de debate y, constituyéndonos en jueces de instancia a los efectos de resolver el litigio de origen, estimar el recurso contencioso-administrativo, dando lugar a las devoluciones que procedan, por el IVA soportado en la en la factura NUM003 de fecha 30 de septiembre emitida por la entidad FFX, tal como se pide en el suplico del escrito de interposición del recurso de casación.

VI



IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)

👉 IBI. SENTENCIA 1630/2022 [12.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7224/2020). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde [ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 4896/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4896]

→ Resolución recurrida en casación.

La sentencia pronunciada el 2 de julio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, que desestimó el recurso de apelación nº 184/2019 deducido contra la sentencia pronunciada el 5 de abril de 2019, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Las Palmas de Gran Canaria, en el procedimiento ordinario tramitado bajo el número 192/2018, que desestimó, a su vez, el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra las liquidaciones en concepto del Impuesto sobre bienes Inmuebles (IBI), ejercicios 2011 a 2017 correspondientes al inmueble sito en el municipio de Telde con referencia catastral nº NUM000.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Desestimar el recurso de apelación interpuesto por Dª Lucía contra la Sentencia pronunciada, el 5 de Abril de 2019, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo N° Dos de Las Palmas de Gran Canaria, en el procedimiento ordinario tramitado bajo el número 192/2018. 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»





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

Discernir, a través del principio de capacidad económica, si a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extienda sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria que correspondería a la totalidad del inmueble.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 61.2 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 y 31 de la Constitución Española. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ **La controversia jurídica.**

El objeto de este recurso de casación consiste en examinar la procedencia en Derecho de la sentencia impugnada, dictada por la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede en Las Palmas de Gran Canaria, impugnada en casación por doña LX y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión que consiste, según se afirma, en discernir, a través del principio de capacidad económica, si a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extienda sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria que correspondería a la totalidad del inmueble.

→ FALLO:

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

Segundo. Ha lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador en representación de doña LX, contra la sentencia dictada el 2 de julio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, sede de Las Palmas de Gran Canaria, en el recurso de apelación nº 184/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso de apelación nº 184/2019, interpuesto por la representación procesal de doña LX contra la sentencia pronunciada el 5 de abril de 2019, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Las Palmas de Gran Canaria, en el procedimiento ordinario tramitado bajo el número 192/2018, que desestimó, a su vez, el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra las

* 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»





liquidaciones en concepto del Impuesto sobre bienes Inmuebles (IBI), ejercicios 2011 a 2017 correspondientes al inmueble sito en el municipio de Telde con referencia catastral nº NUM000, con anulación de los mencionados actos administrativos de liquidación.

Cuarto. No hacer imposición de las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

FUNDAMENTO DE DERECHO

CUARTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

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.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y atendiendo al principio de capacidad económica, en los supuestos de un derecho real de usufructo que no se extienda sobre la totalidad de un bien inmueble sino únicamente sobre una parte del mismo, el usufructuario, en su condición de sujeto pasivo, debe hacer frente a la deuda tributaria en proporción a su cuota de participación en el derecho real de usufructo sobre el inmueble.

TERCERO.

[...] 6.3. Tampoco la necesidad de simplificar la gestión del impuesto puede servir de justificación para la exigencia de un tributo que excede de la participación que tiene en la titularidad de un derecho real sobre un inmueble.

[...] 6.4. ... Ahora bien, ello no nos puede llevar a desligar absolutamente el patrimonio que se pretende gravar con este impuesto y el alcance del derecho que recae sobre el inmueble, pues una interpretación que conduzca a considerar que el usufructuario parcial tiene que asumir una deuda que exceda de la correspondiente al porcentaje de participación de su derecho en el inmueble, podría considerarse vulneradora del principio de capacidad económica reconocido en el artículo 31.1 de la Constitución, que rige la ordenación del sistema tributario ex artículo 3 LGT y exige un enlace directo y congruente entre el criterio seguido para la determinación de la base imponible y del hecho imponible ya que este no es más que la expresión de una concreta manifestación de capacidad económica.

[...] 6.5. La Administración ha realizado aquí una interpretación no ya gramatical, o literal, del art. 61.2 TRLHL, sino puramente literalista y, en tal posición se alcanza una situación injusta y desigual que los principios generales del derecho, verdadero

* 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»





espíritu en la aplicación del ordenamiento jurídico (arts. 9.1, 9.3 y 103 CE, entre otros), han de corregir necesariamente. [...]

→ 2. SENTENCIAS (Reseñas)

I



CONVENIO ECONÓMICO ESTADO – COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA

Junta Arbitral

👉 Retenciones e ingresos a cuenta (IRPF)

SENTENCIA 1754/2022 [23.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. Ordinario 307/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4918/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4918]

→ Resolución recurrida en casación

Resolución de 28 de julio de 2021, adoptada en el conflicto de competencias 141/2020 por la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

→ Antecedentes

1. El 13-3-2020, la AEAT notificó a la Hacienda Foral de Navarra (en adelante HFN) un "Acuerdo de solicitud de reembolso", relativo a las cantidades ingresadas en Administración no competente por el obligado tributario "IX, S.A. en concepto de retenciones e ingresos a cuenta, practicadas sobre las retribuciones percibidas en su condición de tales por los miembros del Consejo de Administración, desde 2016 hasta 2019, ambos incluidos.

2. La solicitud de reembolso fue desestimada por la HFN mediante acuerdo notificado a la AEAT el 6-7-2020.

4. El 4-9-2020 la AEAT requirió de inhibición a la HFN para que "de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.1.f) del Convenio, reconozca la competencia de la AEAT para la exacción, en la proporción que corresponde, de las retenciones practicadas sobre las retribuciones satisfechas a miembros del Consejo de Administración por la entidad "IX, S.A." durante los ejercicios 2016 a 2019, ambos incluidos, y, 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»





consecuencia, efectúe la remesa de las cantidades ingresadas en Administración no competente por el obligado tributario por este concepto y períodos".

5. No habiendo contestado en plazo la HFN, se entiende que se ratifica tácitamente en su competencia. Desatendido el requerimiento por parte de la HFN, la AEAT, previa comunicación a la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, planteó formalmente el conflicto ante la Junta Arbitral del Convenio mediante escrito presentado el 5-11-2020.

→ FALLO:

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Desestimar el recurso contencioso administrativo núm. 307/2021, interpuesto por la Abogacía del Estado, en representación de la Administración del Estado, Agencia Estatal de Administración Tributaria, contra la resolución de 28 de julio de 2021, adoptada en el conflicto de competencias 141/2020 por la Junta Arbitral establecida en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Confirmar la resolución recurrida.

2.- Imponer las costas, en los términos previstos en el último fundamento, a la parte recurrente.

👉 Domicilio fiscal

SENTENCIA 1750/2022 [23.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. Ordinario 436/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4959/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4959]

→ Resolución recurrida en casación

Resolución de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 4 de octubre de 2021, por la que se resuelve el conflicto nº 139/2020, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal de doña EX a partir del 1 de enero de 2014.

→ Antecedentes

1. A la vista de los informes de las Dependencias Regionales de Inspección, el Delegado Especial de la AEAT en Navarra, mediante un escrito de 31/01/2019, propuso a la HFN el cambio del domicilio fiscal de «E», desde la mencionada vivienda de la C/ DIRECCION001 de Tudela a la ya señalada de la C/ DIRECCION000 de Barcelona.

* 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. La HFN, mediante una Resolución de su Director-Gerente de 27/03/2020, notificada a la AEAT el siguiente día 30, rechazó la propuesta de cambio del domicilio fiscal de «E» formulada por la AEAT.

3. Mediante un escrito fechado el 30/04/2020, que tuvo entrada en la Secretaría de esta Junta Arbitral ese mismo día, el Director General de la AEAT promovió conflicto de competencias frente a la HFN para resolver la discrepancia surgida entre ambas Administraciones en relación con el domicilio fiscal de «E»

→ FALLO:

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo nº 436/2021, interpuesto por el procurador, en nombre de la COMUNIDAD FORAL DE NAVARRA, contra la resolución de la Junta Arbitral de Navarra que ha quedado mencionada, por la que se resuelve el conflicto nº 139/2020, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, en relación con el domicilio fiscal de doña «E» a partir del 1 de enero de 2014, con imposición de las costas causadas a dicha Administración foral, en los términos señalados en el fundamento quinto.

II



DERECHO ADUANERO – LIQUIDACIONES TRIBUTARIAS

«Extensión de la garantía consignada en el DUA de importación»

👉 SENTENCIA 1638 [13.12.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 11/21). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 4554/2022 - ECLI:ES:TS:2022:4554]

→ **Resolución recurrida en casación.**

Sentencia nº 1802/20, de 30 de octubre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 1331/2019. En dicha se acuerda, literalmente, lo siguiente:

[...]

«1.- ESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por don Eloy contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de [a Comunidad Valenciana de fecha 18 de junio de 2019 por la que se desestima 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»





reclamación NUM000 interpuesta por el recurrente contra el acuerdo denegatorio de la solicitud de liberación de la garantía prestada que resulta afecta al pago de la deuda derivada del DUA 12ES00461130257436, la cual se revoca.

2.- Se anula y se deja sin efecto el referido acuerdo denegatorio de la solicitud de liberación de garantía»

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

Determinar si la garantía consignada en el DUA de importación por un representante aduanero, con representación directa, responde únicamente de las deudas generadas hasta al levante de las mercancías, o también de las liquidaciones giradas a posteriori como efecto de comprobaciones realizadas por la Administración tributaria.

→ **Doctrina que se establece**

1) La garantía consignada en el DUA de importación por un representante aduanero, que ostenta la representación directa, responde únicamente de las deudas generadas hasta al levante de las mercancías, sin que quepa extenderlas a las liquidaciones giradas en un momento posterior como consecuencia de las comprobaciones realizadas por la Administración Tributaria.

2) No cabe presumir la extensión o alcance de la garantía fuera de los casos para la que está prevista su exigencia, sin que, por lo tanto, sea lícito retener o denegar la devolución de la garantía prestada por dicho representante para afectarla al pago de deudas ajenas. (Fundamento sexto)

→ FALLO:

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

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia nº 1802/2020, de 30 de octubre, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 1331/2019.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

* 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»



V. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (DICIEMBRE, 2022)

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



I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 IVA – 1º Asunto C-378/2021. Sala Séptima. ST. 08.12.2022.

«Procedimiento prejudicial - Armonización de las legislaciones fiscales - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 203 - Regularización de la declaración del IVA - Beneficiarios de servicios que no pueden invocar un derecho a la deducción - Ausencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales»

→ Derecho de la Unión – Derecho austriaco

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016 (DO 2016, L 177, p. 9) (en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

[Petición presentada en el contexto de un litigio entre «P» y la Administración tributaria de Austria; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la denegación de una solicitud de regularización de la declaración del impuesto sobre el valor añadido (IVA) formulada por P al haber mencionado en sus facturas un importe de IVA calculado a un tipo impositivo erróneo]

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Es deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA), con

* 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.





arreglo al artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, el expedidor de una factura cuando, como en el presente asunto, no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales porque los destinatarios de los servicios son consumidores finales que no tienen derecho a deducir el impuesto soportado?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión y, por tanto, si el expedidor de una factura es deudor del IVA con arreglo al artículo 203 de la Directiva sobre el IVA:

a) ¿Puede omitirse la rectificación de las facturas frente a los destinatarios de la prestación cuando, por un lado, está excluida la pérdida de ingresos fiscales y, por otro, es imposible en la práctica la rectificación de las facturas en cuestión?

b) ¿Se opone a la regularización del IVA el hecho de que los consumidores finales hayan soportado el impuesto en el precio de las operaciones de suerte que tal regularización del IVA conllevaría un enriquecimiento para el sujeto pasivo?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

«El artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/1065 del Consejo, de 27 de junio de 2016, debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha prestado un servicio y que ha mencionado en su factura un importe de impuesto sobre el valor añadido (IVA) calculado según un tipo impositivo erróneo no es deudor, en virtud de dicha disposición, de la parte del IVA facturada erróneamente si no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto los beneficiarios de ese servicio son exclusivamente consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado»

→ FONDO DE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES: HECHOS Y PARTICULARES. PLANTEADAS

✓ PRIMERO. **Hechos**

1.- Durante el ejercicio 2019, la demandante en el litigio principal, que explota un área de juegos de interior, aplicó un tipo del 20 % de IVA por sus servicios. Expidió a sus clientes un total de 22.557 tickets de caja, que son facturas de escasa cuantía en el sentido del artículo 11, apartado 6, de la UStG 1994 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1994) en los que se mencionaba dicho tipo impositivo.

2.- De la petición de decisión prejudicial se infiere que los clientes de la demandante en el litigio principal eran exclusivamente consumidores finales que no tenían derecho a deducir el IVA soportado. Al percatarse de que el tipo legal del IVA aplicable a sus servicios no era del 20 %, sino del 13 %, la demandante en el litigio principal regularizó su declaración del citado impuesto con el fin de que la Administración tributaria anotara en su haber el exceso de IVA.

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





La Administración tributaria denegó la mencionada regularización debido a que, por un lado, de conformidad con el Derecho nacional, la demandante en el litigio principal está obligada a pagar el IVA más elevado al no haber sido rectificadas sus facturas y a que, por otro, habida cuenta de que sus clientes soportaron el coste de un IVA más elevado, la regularización solicitada por la demandante en el litigio principal conllevaría un enriquecimiento sin causa para esta última.

3. La demandante en el litigio principal interpuso un recurso contra la anterior resolución, y el litigio fue sometido al órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Federal Tributario (Austria), el cual alberga dudas, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sobre si el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA puede o no aplicarse en el asunto del que conoce teniendo en cuenta que no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales. En caso afirmativo, dicho órgano jurisdiccional se plantea la cuestión de si, dada la imposibilidad material de que la demandante en el litigio principal rectifique las facturas emitidas para los consumidores finales, debe tenerse en cuenta que no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales con el fin de permitirle rectificar convenientemente su declaración de IVA. El órgano jurisdiccional remitente también alberga dudas sobre si la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que los consumidores finales soportaron íntegramente el IVA y que, por tanto, la demandante en el litigio principal se enriquecería en caso de regularización de dicho impuesto se opone a que pueda procederse a tal regularización.

✓ SEGUNDO. **Particulares**

1. Primera cuestión prejudicial

Mediante su primera cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia, si el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha prestado un servicio y que ha mencionado en su factura un importe de IVA calculado según un tipo impositivo erróneo es deudor de este IVA aun cuando no exista riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto los beneficiarios de ese servicio son exclusivamente consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado.

ATENCIÓN

[18] Con carácter preliminar, procede señalar que de la petición de decisión prejudicial se deduce que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente parten de la premisa de que, en el presente asunto, no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto la clientela de la demandante en el litigio principal estaba constituida exclusivamente, en el ejercicio en cuestión, por consumidores finales que no tienen derecho a deducir el IVA que les ha facturado la demandante en el litigio principal.

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





El Tribunal de Justicia examinará la primera cuestión prejudicial únicamente a la luz de esta premisa.

1.1. Para responder a la cuestión planteada es preciso recordar que, a tenor del artículo 203 de la Directiva sobre el IVA, será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura, y que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el deudor del IVA mencionado en una factura será el expedidor de dicha factura, incluso cuando no exista una operación real sujeta al impuesto (sentencia de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 26). Por otra parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales que pueda generar el derecho a deducción previsto en dicha Directiva [sentencias de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 32, y de 18 de marzo de 2021, P (Tarjetas de carburante), C-48/20, EU:C:2021:215, apartado 27].

Como señaló la Abogada General en el punto 26 de sus conclusiones, el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA es aplicable, por tanto, cuando el IVA se ha facturado indebidamente y existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales debido a que el destinatario de la factura en cuestión puede ejercer su derecho a la deducción de tal IVA.

1.2. El artículo 203 de la Directiva sobre el IVA se distingue, pues, del artículo 193 de esa Directiva en que este último artículo, en relación con el artículo 220, apartado 1, de la misma Directiva, se refiere al supuesto de que el sujeto pasivo haya emitido una factura en la que se indique el importe correcto del IVA con arreglo a esta última disposición, en virtud de la cual el sujeto pasivo que efectúe para otro sujeto pasivo una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada debe emitir una factura a ese otro sujeto pasivo. En tal supuesto, conforme al citado artículo 193, serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen tal entrega o prestación para otro sujeto pasivo.

De ello se sigue, como indicó la Abogada General en el punto 26 de sus conclusiones, que el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA es aplicable únicamente a una deuda tributaria que ha resultado excesiva en las situaciones en las que se aplica el artículo 193 de dicha Directiva y, por lo tanto, no cubre las situaciones en las que el IVA mencionado en la factura es exacto. En una situación en la que una parte del IVA facturado es incorrecta, el artículo 203 de la citada Directiva es aplicable únicamente al importe del IVA que exceda del que ha sido facturado correctamente. En efecto, en este último caso existe un riesgo de pérdida de ingresos fiscales, ya que podría ocurrir que un sujeto pasivo destinatario de tal factura, en el ejercicio de su derecho, proceda a deducir ese IVA sin que la Administración tributaria competente sea capaz de determinar si se cumplen los requisitos para ejercer tal derecho [23].

* 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.





1.3. En el presente asunto, como se ha recordado en el apartado 18 de la presente sentencia, el órgano jurisdiccional remitente excluyó la existencia de tal riesgo de pérdida de ingresos fiscales debido a que la clientela de la demandante en el litigio principal estaba constituida exclusivamente, en el ejercicio fiscal en cuestión, por consumidores finales que no tienen derecho a deducir el IVA soportado. Se ha de declarar por tanto que el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA no es aplicable en tal situación.

A la vista de todas las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que:

«el artículo 203 de la Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha prestado un servicio y que ha mencionado en su factura un importe de IVA calculado según un tipo impositivo erróneo no es deudor, en virtud de dicha disposición, de la parte del IVA facturada erróneamente si no existe riesgo alguno de pérdida de ingresos fiscales por cuanto los beneficiarios de ese servicio son exclusivamente consumidores finales que no gozan de un derecho a la deducción del IVA soportado»

2. Segunda cuestión prejudicial

A la vista de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no ha lugar a responder a la segunda cuestión prejudicial.

IVA. 2º Asunto C-512/21. Sala Décima. ST. 01.12.2022

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 168 - Derecho a deducción del IVA - Principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad - Fraude - Prueba - Obligación de diligencia del sujeto pasivo - Toma en consideración de un incumplimiento de las obligaciones derivadas de disposiciones nacionales y del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria - Mandato conferido por un sujeto pasivo a un tercero para realizar operaciones gravadas - Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea - Artículo 47 - Derecho a un proceso equitativo»

→ Objeto de la petición de decisión prejudicial: interpretación de los artículos 9, apartado 1, 10, 167, 168, letra a) y 178, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en relación con los principios de neutralidad fiscal, de proporcionalidad y de seguridad jurídica y con el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

[Petición presentada en el contexto de un litigio AX, SA y la Dirección de Recursos

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





de la Oficina Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Dirección de Recursos»), en relación con el importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) adeudado por esa sociedad por los meses de agosto a noviembre de 2012]

→ Derecho de la Unión – Derecho húngaro

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

1) ¿Es compatible con el Derecho de la Unión y, en particular, con los artículos 9, apartado 1, y 10 de la Directiva [2006/112], así como con el principio de neutralidad fiscal, una práctica de la Administración tributaria según la cual esta, automáticamente y sin llevar a cabo ninguna comprobación, deduce del hecho de que sea consciente la persona física que mantiene una relación jurídica con una persona jurídica que actúa como agente, que es independiente del sujeto pasivo como mandante y que dispone de personalidad jurídica propia, sin que esta persona física esté relacionada jurídicamente con el sujeto pasivo, el hecho de que es consciente el sujeto pasivo, obviando las disposiciones del contrato celebrado entre el mandante y el agente así como del Derecho extranjero por el que se regula la relación jurídica de agencia?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva [2006/112] en el sentido de que, cuando la Administración tributaria constata la existencia de una cadena de facturación en círculo, tal hecho basta por sí solo como circunstancia objetiva para demostrar el fraude fiscal, o bien en tal caso también debe indicar la Administración tributaria qué miembro o miembros de la cadena cometieron fraude fiscal y cuál fue su modus operandi?

3) ¿Deben interpretarse los artículos antes citados de la Directiva [2006/112], a la luz de las exigencias de proporcionalidad y de racionalidad, en el sentido de que ni siquiera cuando la Administración tributaria considera, basándose en las circunstancias concretas del asunto, que el sujeto pasivo debió ser más diligente, puede exigirse a este que verifique circunstancias que la Administración tributaria solo pudo descubrir tras una inspección de aproximadamente cinco años de duración que requirió numerosas comprobaciones anexas empleando instrumentos de Derecho público, de tal modo que la protección de los secretos comerciales de los sujetos pasivos no supuso un obstáculo para la comprobación? En caso de que se exija mayor diligencia, ¿basta para considerar probada la diligencia debida con que el sujeto pasivo también extienda su control a circunstancias que van más allá de las indicadas en la sentencia [de 21 de junio de 2012, Mahagében y David (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373)] por lo que respecta a los posibles socios comerciales, de manera que disponga de reglas internas de aprovisionamiento para la verificación de tales socios, no acepte pagos en especie, incluya en los contratos que celebre cláusulas sobre los posibles riesgos y examine también otras circunstancias durante la operación?

* 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.





4) ¿Deben interpretarse los artículos antes citados de la Directiva [2006/112] en el sentido de que, si la Administración tributaria aprecia que el sujeto pasivo participó activamente en el fraude fiscal, basta al respecto con que las pruebas descubiertas por ella pongan de manifiesto que el sujeto pasivo, empleando la diligencia debida, habría podido tener conocimiento de que participaba en el fraude fiscal, sin que demuestren que sabía que participaba en un fraude fiscal por su comportamiento activo en él? En caso de probarse la participación activa en un fraude fiscal, esto es, el conocimiento de esa participación, ¿debe la Administración tributaria demostrar la actuación fraudulenta del sujeto pasivo materializada en su conducta concertada con miembros que le preceden en la cadena, o es suficiente con que se apoye en pruebas objetivas del conocimiento recíproco de los miembros de la cadena?

5) ¿Es compatible con los artículos antes citados de la Directiva [2006/112] y conforme con el derecho a un proceso equitativo reconocido como principio general en el artículo 47 de la [Carta] y con el principio de seguridad jurídica una práctica de la Administración tributaria consistente en fundamentar su resolución en una presunta infracción de disposiciones en materia de seguridad de la cadena alimentaria carentes de incidencia en el cumplimiento por el sujeto pasivo de sus obligaciones fiscales o en la circulación de sus facturas, que la normativa tributaria no establece de ninguna manera en relación con el sujeto pasivo y que no tienen efecto alguno en la realidad de las operaciones inspeccionadas por la Administración tributaria y en la conciencia del sujeto pasivo examinada en el procedimiento tributario?

6) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión prejudicial anterior:

¿Es compatible con los artículos antes citados de la Directiva [2006/112] y conforme con el derecho a un proceso equitativo reconocido como principio general en el artículo 47 de la [Carta] y con el principio de seguridad jurídica una práctica de la Administración tributaria consistente en que, sin intervención del organismo oficial en materia de seguridad de la cadena alimentaria que dispone de competencia material y territorial, esta realiza en su resolución apreciaciones sobre el sujeto pasivo que entran en el ámbito de competencia de ese organismo oficial, de manera que deduce, sobre la base de las infracciones constatadas respecto de la seguridad de la cadena alimentaria -cuestión ajena a su ámbito de competencia-, consecuencias fiscales para el sujeto pasivo, sin que este haya podido rebatir la constatación de la infracción de las normas en materia de seguridad de la cadena alimentaria en un procedimiento independiente del procedimiento tributario y que respete las garantías fundamentales y los derechos de las partes?

→ 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, debe interpretarse en 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.





sentido de que,

- se opone, cuando la autoridad tributaria tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado porque ha participado en un fraude del IVA de tipo carrusel, a que esta autoridad tributaria se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular;

- incumbe a dicha autoridad tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y probar las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo participó activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar ese derecho formaba parte del referido fraude, lo que no implica necesariamente identificar a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones.

2) La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que

- no se opone, cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo ha participado activamente en un fraude del impuesto sobre el valor añadido para denegar el derecho a deducción, a que dicha autoridad tributaria fundamente esa denegación, con carácter complementario o subsidiario, en elementos de prueba que no acreditan tal participación, sino que acreditan que dicho sujeto pasivo habría podido saber, empleando toda la diligencia debida, que la operación en cuestión formaba parte de tal fraude;

- el mero hecho de que los miembros de la cadena de entregas, de la que forma parte esa operación, se conocieran no constituye un elemento suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude.

3) La Directiva 2006/112, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que

- no se opone, cuando existan indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a que se exija al sujeto pasivo que actúe con mayor diligencia para cerciorarse de que la operación que lleva a cabo no le conduce a participar en un fraude;

- no obstante, no se le puede exigir que lleve a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas como las que puede realizar la Administración tributaria;

- corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si, habida cuenta de todas las circunstancias del caso, el sujeto pasivo ha actuado con la suficiente diligencia debida y ha adoptado las medidas que se le pueden exigir razonablemente en tales circunstancias.

4) La Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que,

- se opone a que la autoridad tributaria deniegue a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por el único

* 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.





motivo de que no haya cumplido las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria;

- el incumplimiento de dichas obligaciones puede, no obstante, constituir un elemento entre otros con el que la autoridad tributaria puede acreditar tanto la existencia de un fraude del IVA como la participación de dicho sujeto pasivo en ese fraude, aunque no exista una resolución previa del órgano administrativo competente para constatar tal incumplimiento;

5) El derecho a un proceso equitativo, consagrado en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, debe interpretarse en el sentido de que,

no se opone a que el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la resolución de la autoridad tributaria tome en consideración, como elemento de prueba de la existencia de un fraude del impuesto sobre el valor añadido o de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude, un incumplimiento de las citadas obligaciones, si este elemento de prueba puede ser refutado y debatido de forma contradictoria ante él.

6) La directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que, no se oponen a una práctica fiscal consistente en tomar en consideración, para denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción por haber participado en un fraude del impuesto sobre el valor añadido, el hecho de que el representante legal del agente del sujeto pasivo tenía conocimiento de los hechos constitutivos de dicho fraude, con independencia de las normas nacionales aplicables que regulan la agencia y de las estipulaciones del contrato de agencia celebrado en el asunto en cuestión»

→ FONDO DE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES: HECHOS Y PARTICULARES. PLANTEADAS

✓ PRIMERO. **Hechos**

1.- «AX» (sucesora jurídica de «Y SRL»), sociedad rumana que desde el 2 de junio de 2010 está registrada en Hungría a efectos del IVA, tiene como actividad principal la prestación de servicios de intermediación en el comercio al por mayor de productos alimenticios, bebidas y tabaco. El 1 de abril de 2011, celebró con otra sociedad un contrato de agencia mediante el cual encomendó a esta la actividad de compraventa de bienes a nombre del mandante.

2. Durante los años 2012 a 2017, la Administración tributaria llevó a cabo una inspección del IVA correspondiente a los meses de agosto a noviembre de 2012, para la que realizó numerosas investigaciones. Al término de dicha inspección, esta Administración adoptó cuatro resoluciones con arreglo a las cuales practicó una liquidación complementaria del IVA por importe de 86.815 000 forintos húngaros

* 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.





(HUF) (aproximadamente 206.000 euros) por el mes de agosto de 2012, de 66.012 000 HUF (aproximadamente 157.000 euros) por el mes de septiembre de 2012, de 109 400 000 HUF (aproximadamente 260 000 euros) por el mes de octubre de 2012 y de 24.607 000 HUF (aproximadamente 58 500 euros) por el mes de noviembre de 2012, en su mayor parte en concepto de devolución indebida y, en una parte menor, como impuesto no ingresado. Además, impuso una multa y liquidó un recargo de mora.

En las más arriba citadas resoluciones la Administración tributaria:

- apreció que, durante los períodos examinados, el sujeto pasivo había participado en un fraude de tipo carrusel.

Tal apreciación se basó, en particular, en la infracción de disposiciones del Derecho nacional en materia de seguridad en la cadena alimentaria y de disposiciones del Reglamento (CE) n.º 178/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2002, por el que se establecen los principios y los requisitos generales de la legislación alimentaria, se crea la Autoridad Europea de Seguridad Alimentaria y se fijan procedimientos relativos a la seguridad alimentaria (DO 2002, L 31, p. 1), lo que, en opinión de dicha Administración, demostraba que el objetivo perseguido era redireccionar los bienes de Eslovaquia a Hungría. Asimismo, tal apreciación se basó en las operaciones financieras de las diferentes sociedades que participaron en la cadena de entregas, en el escaso margen comercial aplicado por cada una de esas sociedades y en el comportamiento comercial irracional de algunas de ellas, lo que, a juicio de aquella, demostraba que se trataba de una cadena de facturación dirigida a adquirir una ventaja fiscal ilícita y a eludir impuestos intencionadamente.

- tomó en consideración un buen número de elementos que en su opinión acreditaban la participación activa del sujeto pasivo en el fraude, como el hecho de que este hubiese participado en los contratos que se celebraron, que existiese una cláusula poco habitual en los contratos de transporte, que el cliente eslovaco revendiese hacia Hungría los bienes que había obtenido el mismo día en Hungría y que existiesen vínculos entre las personas implicadas en la cadena de facturación.

- apreció la existencia de elementos que acreditaban que el sujeto pasivo no había actuado con la diligencia debida, como el hecho de que el administrador de la sociedad con la que el sujeto pasivo había celebrado un contrato de agencia ya había participado anteriormente en un fraude del IVA y el hecho de que dicha sociedad hubiera participado en la cadena de facturación fraudulenta, además de otros hechos que demostraban la participación de dicho administrador en el fraude.

3. Dado que las antes citadas resoluciones de la Administración tributaria fueron confirmadas por una resolución con fecha de 8 de diciembre de 2017 de la Dirección de Recursos, «AX» interpuso recurso ante el órgano jurisdiccional remitente (Tribunal General de la Capital-Hungría) sosteniendo que el procedimiento tributario se tramitó con una idea preconcebida y alega, en esencia,

* 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.





la falta de elementos de prueba que acrediten que podía tener conocimiento de la existencia de un fraude cometido en una fase anterior. Esta sociedad afirma haber dado muestra de la diligencia debida para evitar participar en un fraude, al haber establecido normas internas en materia de compras por las que se exige que los proveedores sean objeto de comprobaciones antes de la celebración de un contrato y que prohíben cualquier pago en efectivo.

«AX» reprocha en particular a la Administración tributaria haber ignorado el contrato de agencia que había celebrado con otra sociedad y haber asimilado el conocimiento que el representante legal de esta última tuvo de los hechos constitutivos del fraude a su propio conocimiento de tales hechos.

La Dirección de Recursos rebate estas alegaciones ante el órgano jurisdiccional remitente, y alega, en particular, que una infracción de las normas en materia de seguridad de la cadena alimentaria puede constituir un elemento, entre otros, que indique que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.

✓ SEGUNDO. **Particulares**

▪ **PRECISIÓN.** El TJUE examina en primer lugar la cuestión prejudicial segunda-
1ª «CUESTIÓN PREJUDICIAL SEGUNDA»

Mediante su cuestión prejudicial el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone, cuando la autoridad tributaria tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado porque ha participado en un fraude del IVA de tipo carrusel, a que esta autoridad tributaria se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular, sin identificar a todos los actores que han participado en ese fraude y sus respectivas actuaciones.

1. Como ha recordado reiteradamente el Tribunal de Justicia [**apartado 26**]:

- la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta y que, por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los tribunales nacionales denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling*, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartados 54 y 55, y 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

* 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.





quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se base 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 59; de 21 de junio de 2012, Mahagében y David, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 45, y de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 46). **[apartado 27]**

- En situaciones en las que se cumplan los requisitos materiales del derecho a deducción, solo se puede denegar al sujeto pasivo el derecho a deducción cuando se acredite, mediante elementos objetivos, que sabía o debería haber sabido que, con la adquisición de los bienes o servicios que fundamentaban el derecho a deducción, participaba en una operación que formaba parte del fraude cometido por el proveedor o por otro operador económico que interviniera en un momento anterior o posterior en la cadena de entregas o de prestaciones (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 48 y jurisprudencia citada). **[apartado 28]**

El Tribunal de Justicia ha declarado a este respecto que no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la Directiva 2006/112 sancionar con la denegación de 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, ya que el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva va más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 49 y jurisprudencia citada). **[apartado 29]**

2. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo cometió un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar a continuación si esas autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales elementos objetivos (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 50 y jurisprudencia citada). **[apartado 30]**

Puesto que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, dichos elementos objetivos debe acreditarlos 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.





autoridad tributaria de conformidad con las normas en materia probatoria del Derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 51 y jurisprudencia citada). [**apartado 31**]

3. De la jurisprudencia recordada en los apartados 27 a 31 de la presente sentencia se desprende que solo puede denegarse a ese sujeto pasivo el derecho a deducir si, tras haber procedido a una apreciación global de todos los elementos y todas las circunstancias de hecho del caso, efectuada de conformidad con las normas en materia de prueba del Derecho nacional, se demuestra que ha cometido un fraude en el IVA o sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho a deducción formaba parte de un fraude de este tipo. Solo podrá denegarse el derecho a deducción cuando tales hechos hayan quedado suficientemente probados con arreglo a Derecho y no mediante suposiciones (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 52 y jurisprudencia citada).

De ello debe deducirse que la autoridad tributaria que tiene la intención de denegar el derecho a deducción debe acreditar suficientemente con arreglo a Derecho, de conformidad con las normas en materia de prueba establecidas en el Derecho nacional y sin menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión, tanto los elementos objetivos que acrediten la existencia del fraude del IVA en sí como aquellos que acrediten que el sujeto pasivo cometió dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar ese derecho formaba parte del referido fraude.

Esta exigencia de prueba prohíbe, cualesquiera que sean el tipo de fraude o las actuaciones examinadas, recurrir a suposiciones o a presunciones que, al invertir la carga de la prueba, tengan como efecto menoscabar el principio fundamental del sistema común del IVA que constituye el derecho a deducción y, por tanto, la eficacia del Derecho de la Unión.

4. Por consiguiente, si bien la existencia de una cadena de facturación circular es un indicio serio de la existencia de un fraude que debe tenerse en cuenta en la apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del caso de que se trate, no cabe admitir que la autoridad tributaria pueda limitarse, a efectos de probar la existencia de un fraude de tipo carrusel, a demostrar que la operación en cuestión forma parte de una cadena de facturación circular.

5. Incumbe a la autoridad tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y aportar la prueba de las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo participó activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar ese derecho formaba parte del referido fraude. No obstante, la prueba de la existencia del fraude y de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude no

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





implica necesariamente que se identifiquen a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones. Como se ha recordado en el apartado 30 de la presente sentencia, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar que las autoridades tributarias han aportado dicha prueba suficientemente con arreglo a Derecho. **[apartado 36]**

→ Resulta de las consideraciones anteriores que procede responder a la segunda cuestión prejudicial que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que:

- se opone, cuando la autoridad tributaria tiene la intención de denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado porque ha participado en un fraude del IVA de tipo carrusel, a que esta autoridad tributaria se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular;
- Incumbe a dicha autoridad tributaria, por un lado, caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y probar las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo participó activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar ese derecho formaba parte del referido fraude, lo que no implica necesariamente identificar a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones.

2ª «CUESTIÓN PREJUDICIAL CUARTA»

Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone, cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo participó activamente en un fraude del IVA para denegar el derecho a deducción, a que dicha autoridad tributaria fundamente esa denegación en elementos de prueba que no acreditan tal participación, sino que acreditan que dicho sujeto pasivo habría podido saber, empleando toda la diligencia debida, que la operación en cuestión formaba parte de tal fraude. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, además, si el hecho de que los miembros de la cadena de entregas, de la que forma parte dicha operación, se conocieran constituye una circunstancia suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude.

1. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 27 de la presente sentencia se desprende que, en caso de fraude del IVA, debe denegarse el derecho a deducción en tres casos, a saber, en primer término, en el supuesto de que se demuestre que el propio sujeto pasivo ha cometido un fraude del IVA; en segundo término, en el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo sabía que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA y, en tercer término, en el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude. [39.]

* 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.





1.1. En cuanto al segundo y tercer supuestos, que comportan una participación pasiva en el fraude, se ha estimado al respecto que un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA 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 (sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartado 47 y jurisprudencia citada).

1.2. En el supuesto de que se demuestre que el sujeto pasivo sabía, del modo que fuera, que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones, el único acto positivo determinante para fundamentar la denegación del derecho a deducción es la adquisición de los bienes o servicios de que se trate. Por consiguiente, para fundamentar esa denegación, no es necesario demostrar que dicho sujeto pasivo participó activamente en el citado fraude, de uno u otro modo, aunque solo fuera fomentándolo o favoreciéndolo activamente (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 26).

En caso de que se demuestre que el sujeto pasivo debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas o prestaciones, no llevar a cabo determinadas diligencias es lo que conlleva la denegación del derecho a deducción (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 27).

2. Cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo ha participado activamente en el fraude del IVA para denegar el derecho a deducción, le incumbe, en virtud de la jurisprudencia recordada en el apartado 30 de la presente sentencia, aportar la prueba de ello. No obstante, nada impide que, en tal caso de denegación, se base, con carácter complementario o subsidiario, en pruebas que demuestren que, en cualquier caso, el sujeto pasivo debería haber sabido, de haber empleado la diligencia debida, que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude. En efecto, la prueba de este hecho, si se aporta, es suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude y, por lo tanto, para justificar dicha denegación.

En cualquier caso, el mero hecho de que los miembros de la cadena de entregas se conocieran, si bien ha de tenerse en cuenta en la apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del caso de que se trate, no constituye un elemento suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el 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.



→ Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que,

- no se opone, cuando la autoridad tributaria aprecia que el sujeto pasivo ha participado activamente en un fraude del IVA para denegar el derecho a deducción, a que dicha autoridad tributaria fundamente esa denegación, con carácter complementario o subsidiario, en elementos de prueba que no acreditan tal participación, sino que acreditan que dicho sujeto pasivo habría podido saber, empleando toda la diligencia debida, que la operación en cuestión formaba parte de tal fraude;

- el mero hecho de que los miembros de la cadena de entregas, de la que forma parte esa operación, se conocieran no constituye un elemento suficiente para acreditar la participación del sujeto pasivo en el fraude.

3ª «CUESTIÓN PREJUDICIAL TERCERA»

Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone, cuando existan indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a que se exija al sujeto pasivo que actúe con una mayor diligencia para cerciorarse de que la operación que lleva a cabo no le conduce a participar en un fraude y que realice comprobaciones complejas y exhaustivas como las que puede realizar la Administración tributaria. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, a este respecto, si puede considerarse que el sujeto pasivo ha actuado con la suficiente diligencia cuando acredita, en particular, que ha establecido normas internas en materia de compras destinadas a comprobar la situación de sus socios comerciales y que rechaza cualquier pago en efectivo.

1. El Tribunal de Justicia:

- ha declarado en varias ocasiones que no es contrario al Derecho de la Unión imponer a un operador económico que adopte toda medida razonablemente exigible para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal, y que la determinación de las medidas que, en un caso concreto, pueden exigirse razonablemente a un sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA para cerciorarse de que sus operaciones no forman parte de un fraude cometido por otro operador económico en una fase anterior depende esencialmente de las circunstancias del caso (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y David, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 54 y 59, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consulta, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 52, y el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 28).

* 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.





- ha señalado que, cuando existan indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador atento podría, según las circunstancias del caso, verse obligado a informarse acerca de otro operador del que tenga intención de adquirir bienes o servicios con el fin de cerciorarse de su fiabilidad (sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y David, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 60, y autos de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fóvállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, apartado 55, y de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 29).

No obstante, la autoridad tributaria no puede obligar a los sujetos pasivos a que lleven a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores, transfiriéndoles de facto los actos de control que le incumbe realizar (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 51).

- ha declarado que la autoridad tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni un fraude en las operaciones anteriores, ni que, por otro lado, disponga de documentación al respecto [sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 61, y de 4 de junio de 2020, C. F. (Inspección fiscal), C-430/19, EU:C:2020:429, apartado 47].

De ello se desprende que la diligencia que se requiere del sujeto pasivo y las medidas que se le pueden exigir razonablemente para cerciorarse de que, mediante su adquisición, no participa en una operación que forma parte de un fraude cometido por un operador anterior dependen de las circunstancias del caso y, en particular, de si existen o no indicios que permitan al sujeto pasivo, en el momento de la adquisición que realiza, sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude. Así, ante indicios de fraude, cabe esperar una mayor diligencia del sujeto pasivo. Sin embargo, no puede exigírsele que lleve a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas, como las que la Administración tributaria tiene capacidad para realizar.

2. La cuestión de si el sujeto pasivo ha actuado con la suficiente diligencia cuando acredita, en particular, que ha establecido normas internas en materia de compras destinadas a comprobar la situación de sus socios comerciales y que rechaza cualquier pago en efectivo forma parte de la apreciación de los hechos del litigio principal y, por tanto, de la competencia exclusiva de los órganos jurisdiccionales nacionales (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2022, DuoDecad, C-596/20, EU:C:2022:474, apartado 37). Corresponde a dichos órganos

* 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.





jurisdiccionales apreciar si, habida cuenta de las circunstancias del caso, el sujeto pasivo actuó con la suficiente diligencia y adoptó las medidas que razonablemente se le pueden exigir en tales circunstancias.

→ De las consideraciones anteriores resulta que procede responder a la tercera cuestión prejudicial que la Directiva 2006/112, en relación con el principio de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que:

- no se opone, cuando existan indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a que se exija al sujeto pasivo que actúe con mayor diligencia para cerciorarse de que la operación que lleva a cabo no le conduce a participar en un fraude;
- no obstante, no se le puede exigir que lleve a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas como las que puede realizar la Administración tributaria;
- corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si, habida cuenta de todas las circunstancias del caso, el sujeto pasivo ha actuado con la suficiente diligencia y ha adoptado las medidas que se le pueden exigir razonablemente en tales circunstancias.

4ª «CUESTIONES PREJUDICIALES QUINTA Y SEXTA»

Mediante sus cuestiones prejudiciales quinta y sexta, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112, el derecho a un proceso equitativo, consagrado en el artículo 47 de la Carta, y el principio de seguridad jurídica deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la autoridad tributaria deniegue a un sujeto pasivo, por no haber cumplido las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria, el derecho a la deducción del IVA, sin que exista una resolución previa del órgano administrativo competente para constatar tal incumplimiento.

ATENCIÓN

Dado que el órgano jurisdiccional remitente no ha expuesto las razones por las que pregunta al Tribunal de Justicia por la interpretación del principio de seguridad jurídica, estas dos cuestiones no cumplen los requisitos del artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, de modo que, en la medida en que se refieren a dicho principio, son manifiestamente inadmisibles. [**apartado 56]**

1. Por lo que respecta a la Directiva 2006/112, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 41 de la sentencia de 3 de octubre de 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), que el artículo 168, letra a), de esta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el derecho a la deducción del IVA soportado se deniegue a un sujeto pasivo que participa en la cadena alimentaria por el único

* 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.





motivo -suponiendo que esté debidamente demostrado- de que dicho sujeto pasivo no ha cumplido las obligaciones de identificación de sus proveedores, a efectos de la trazabilidad de los alimentos, que le incumben en virtud de lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, del Reglamento n.º 178/2002. El Tribunal de Justicia añadió que, no obstante, el incumplimiento de esas obligaciones puede ser un elemento entre otros que, de forma conjunta y concordante, indique que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA.

Lo mismo cabe decir, por extensión, en lo que respecta a la infracción tanto de las disposiciones nacionales como de cualquier disposición del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria y en lo atinente a acreditar tanto la existencia de un fraude del IVA como la participación tanto activa como pasiva del sujeto pasivo en dicho fraude. En efecto, tal infracción no es, en sí misma, un elemento que permita acreditar tales hechos, pero puede constituir un indicio entre otros de la existencia de tal fraude y un elemento que puede tenerse en cuenta, en el marco de la apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del caso, para demostrar que el sujeto pasivo participó en ese fraude, aunque esa infracción no haya sido constatada previamente por el órgano administrativo competente para conocer de ella.

Puesto que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la práctica de la autoridad tributaria de tomar en consideración tal infracción [mencionada en el párrafo anterior] aunque no haya sido constatada previamente por el órgano administrativo competente es conforme con el derecho a un proceso equitativo consagrado en el artículo 47 de la Carta, debe recordarse que, en virtud de este artículo, toda persona cuyos derechos y libertades garantizados por el Derecho de la Unión hayan sido violados tiene derecho a la tutela judicial efectiva con arreglo a las condiciones establecidas en dicho artículo. Por lo tanto, este artículo no es aplicable a efectos de examinar la conformidad a Derecho de una práctica administrativa.

2. En la medida en que el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el derecho a un proceso equitativo consagrado en el artículo 47 de la Carta debe interpretarse en el sentido de que se opone a que el órgano jurisdiccional que conoce de un recurso contra la resolución de la autoridad tributaria tome en consideración, como prueba de la existencia de un fraude del IVA o de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude, un incumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria invocado por la autoridad tributaria, aunque no exista una resolución previa del órgano administrativo nacional competente para constatarlo, cabe recordar que, para cumplir las exigencias vinculadas al derecho a un proceso equitativo, procede que las partes tengan conocimiento y puedan debatir de forma contradictoria sobre los elementos tanto de hecho como de Derecho decisivos para

* 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.





la resolución del procedimiento (sentencia de 16 de octubre de 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 62 y jurisprudencia citada).

Por consiguiente, la posibilidad de que el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la resolución de la autoridad tributaria tome en consideración, como elemento de prueba de la existencia de un fraude del IVA o de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude, el incumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria no vulnera el derecho a un proceso equitativo si este elemento de prueba puede ser refutado y debatido de forma contradictoria ante dicho órgano jurisdiccional.

En cambio, si dicho órgano jurisdiccional no está facultado para examinar la existencia de un incumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria, invocado como elemento de prueba de la existencia de un fraude del IVA o de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude, este elemento no puede admitirse sin vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva y, por tanto, debe excluirse [véanse, por analogía, las sentencias de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, apartados 87 a 89, y de 16 de octubre de 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, apartados 66 a 68].

→ Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales quinta y sexta que:

- la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, por un lado, se opone a que la autoridad tributaria deniegue a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del IVA por el único motivo de que no haya cumplido las obligaciones derivadas de las disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión en materia de seguridad de la cadena alimentaria, y, por otro lado, el incumplimiento de estas obligaciones puede, no obstante, constituir un elemento entre otros con el que la autoridad tributaria puede acreditar tanto la existencia de un fraude del IVA como la participación de dicho sujeto pasivo en ese fraude, aunque no exista una resolución previa del órgano administrativo competente para constatar tal incumplimiento;

- el derecho a un proceso equitativo, consagrado en el artículo 47 de la Carta, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que el órgano jurisdiccional que conoce del recurso contra la resolución de la autoridad tributaria tome en consideración, como elemento de prueba de la existencia de un fraude del IVA o de la participación del sujeto pasivo en dicho fraude, un incumplimiento de las citadas obligaciones, si este elemento de prueba puede ser refutado y debatido de forma contradictoria ante él.

* 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.



**4ª «CUESTIÓN PREJUDICIAL PRIMERA»**

Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica fiscal consistente en tomar en consideración, para denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA por haber participado en un fraude del IVA, el hecho de que el representante legal del agente del sujeto pasivo tenía conocimiento de los hechos constitutivos de dicho fraude, con independencia de las normas nacionales aplicables que regulan la agencia y las estipulaciones del contrato de agencia celebrado en el asunto en cuestión.

1. Como se ha recordado en el apartado 26 de la presente sentencia, la lucha contra el fraude es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112.

Además, de los apartados 29 y 40 de la presente sentencia, según los cuales, por un lado, el establecimiento de un sistema de responsabilidad objetiva va más allá de lo necesario para preservar los derechos del Tesoro Público y, por otro lado, el sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice, resulta que tal participación constituye un incumplimiento del que es responsable ese sujeto pasivo (véase, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, apartado 36).

2. Cualesquiera que sean las normas nacionales que regulan el contrato de agencia y las estipulaciones del contrato de agencia mediante el cual el sujeto pasivo encomendó a un tercero la realización de las operaciones gravadas, el sujeto pasivo no puede eximirse frente al Tesoro Público de dicha responsabilidad amparándose en la existencia de un contrato de agencia, en las normas nacionales que lo regulan o en las estipulaciones de dicho contrato y alegando que ignoraba los hechos constitutivos del fraude del IVA conocidos por su agente. En efecto, admitir que el sujeto pasivo pueda actuar de este modo facilitaría el fraude y sería, por tanto, contrario al objetivo de luchar contra el fraude del IVA.

→ De las consideraciones anteriores resulta que procede responder a la primera cuestión prejudicial que, la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica fiscal consistente en tomar en consideración, para denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción por haber participado en un fraude del IVA, el hecho de que el representante legal del agente del sujeto pasivo tenía conocimiento de los hechos constitutivos de dicho fraude, con independencia de las normas nacionales aplicables que regulan la agencia y de las estipulaciones del contrato de agencia celebrado en el asunto en cuestión.

* 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)

II.1 Impuesto sobre el Valor Añadido

👉 IVA. 1º Asunto C-141/20. Sala Primera. ST.01.12.2022

«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 77/388/CEE - Artículo 4, apartado 4, párrafo segundo - Sujetos pasivos - Facultad de los Estados miembros de considerar como un solo sujeto pasivo a entidades jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización ("grupo a efectos del IVA") - Normativa nacional que señala a la entidad dominante del grupo a efectos del IVA como único sujeto pasivo - Concepto de "firme vinculación en el orden financiero" - Necesidad de que la entidad dominante posea la mayoría de los derechos de voto además de una participación mayoritaria en el capital - Inexistencia - Apreciación de la independencia de una entidad económica en función de criterios estándar - Alcance»

→ Objeto del asunto: interpretación de los artículos 4, apartados 1 y 4, y 21, apartados 1, letra a), y 3, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000 (DO 2000, L 269, p. 44) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

[Petición presentada en el contexto de un litigio entre Administración tributaria de Kiel, Alemania (en lo sucesivo, «Administración tributaria») y «NGD mbH»), en relación con la sujeción de esta sociedad al impuesto sobre el valor añadido (IVA) por el ejercicio fiscal 2005]

→ Derecho de la Unión – Derecho nacional (Alemania)

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, en relación con el artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, de [la Sexta Directiva] en el sentido de que permite a los Estados miembros considerar sujeto pasivo a un miembro del grupo a efectos del IVA ("Organträger", la entidad dominante) en lugar de al grupo a efectos del IVA ("Organkreis", la entidad fiscal)?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿pueden invocarse a este respecto el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, en relación con el artículo 21, apartados 1, letra a), y 3, de [la Sexta Directiva]?

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





3) En la comprobación que se ha de realizar conforme al apartado 46 de la sentencia Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartados 44 y 45) para determinar si el requisito de integración financiera que establece el artículo 2, apartado 2, punto 2, primera frase, de la [UStG] constituye una medida admisible, necesaria y adecuada para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra el fraude o la evasión fiscales, ¿se ha de aplicar un criterio estricto o un criterio amplio?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 4, apartados 1 y 4, párrafo primero, de [la Sexta Directiva] en el sentido de que permite a los Estados miembros, mediante una categorización, considerar a una persona como no independiente en el sentido del artículo 4, apartado 1, de [dicha Directiva] cuando dicha persona está integrada financiera, económica y organizativamente en la empresa de otro empresario ("Organträger", entidad dominante) de tal manera que la entidad dominante puede imponerle su voluntad y evitar así que dicha persona pueda formarse una voluntad contraria a la suya?»

→ DECLARACIÓN – FALLO

«1) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del IVA: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, debe interpretarse en el sentido de que: no se opone a que un Estado miembro señale como sujeto pasivo único de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización a la entidad dominante de este si dicha entidad puede imponer su voluntad a las demás entidades que forman parte del grupo y siempre que tal configuración del impuesto no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

2) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, debe interpretarse en el sentido de que: se opone a una normativa nacional que supedita la posibilidad de que una entidad dada forme, con la empresa de la entidad dominante, un grupo constituido por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, al requisito de que esta última entidad posea en aquella la mayoría de los derechos de voto además de una participación mayoritaria en su capital.

3) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2000/65, en relación con el artículo 4, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 77/388 modificada, debe interpretarse en el sentido

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





de que: se opone a que un Estado miembro califique, estableciendo categorías, a una entidad dada como no independiente si está integrada en los órdenes financiero, económico y de organización en la empresa de la entidad dominante de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización»

👉 IVA 2º Asunto C-247/21. Sala. Octava. ST.08.12.2022

«Procedimiento prejudicial. Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE -Artículo 42, letra a) - Artículo 197, apartado 1, letra c) - Artículo 226, punto 11 bis - Artículo 141 -Exención - Operación triangular - Designación del destinatario final de una entrega como deudor del IVA - Facturas - Mención "inversión del sujeto pasivo" - Carácter obligatorio - Omisión de esa mención en una factura - Rectificación retroactiva de la factura»

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 42, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en 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 de IVA»), en relación con los artículos 197, apartado 1, letra c), y 219 bis, de la Directiva del IVA.

[Petición presentada en el marco de un litigio entre «LX» GmbH y la Administración tributaria de Austria; en lo sucesivo, «Administración tributaria», relativo al impuesto sobre el valor añadido (IVA) reclamado a esa sociedad por el ejercicio fiscal 2014]

→ Derecho de la Unión – Derecho austriaco

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 42, letra a), de la Directiva [del IVA], en relación con el artículo 197, apartado 1, letra c), de dicha Directiva [...], en el sentido de que también existe designación del destinatario de la entrega como deudor del impuesto cuando en la factura, en la que no figura el importe del [IVA], se incluye la mención "operación triangular intracomunitaria exenta"?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:

a) ¿Puede rectificarse válidamente *a posteriori* una mención de este tipo de la factura (mediante la mención "operación triangular intracomunitaria de conformidad con el artículo 25 de la UStG [1994]. La deuda tributaria se traslada al destinatario de la prestación"?)

b) ¿Es necesario que el destinatario de la factura rectificada la reciba para que la rectificación sea válida?

* 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.





c) ¿Se retrotraen los efectos de la rectificación al momento en que se expidió inicialmente la factura?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 219 *bis* de la Directiva [del IVA] en el sentido de que debe aplicarse la normativa en materia de facturación del Estado miembro cuya normativa sería aplicable si en la factura no se hubiera designado (o aún no se hubiera designado) a un "adquirente" como deudor del impuesto, o bien en el sentido de que debe aplicarse la normativa del Estado miembro cuya normativa sería aplicable si se presumiera que la designación del "adquirente" como deudor del impuesto es válida?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

«1) El artículo 42, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, en relación con el artículo 197, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, debe interpretarse en el sentido de que, en el marco de una operación triangular, el adquirente final no ha sido válidamente designado como deudor del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en caso de que la factura emitida por el adquirente intermedio no contenga la mención «inversión del sujeto pasivo», prevista en el artículo 226, punto 11bis, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada.

2) El artículo 226, punto 11 bis, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, debe interpretarse en el sentido de que la omisión, en una factura, de la mención «inversión del sujeto pasivo» exigida por esa disposición no puede rectificarse posteriormente añadiendo la indicación de que la factura se refiere a una operación triangular intracomunitaria y de que la deuda fiscal se traslada al destinatario de la entrega»

👉 IVA. 3º Asunto C- 269/2020. Sala Primera. ST.01.12.2022

«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 77/388/CEE -Artículo 4, apartado 4, párrafo segundo - Sujetos pasivos - Facultad de los Estados miembros de considerar como un solo sujeto pasivo a personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización ("grupo a efectos del IVA") - Normativa nacional que señala a la entidad dominante del grupo a efectos del IVA como único sujeto pasivo - Prestaciones intragrupo a efectos del IVA - Artículo 6, apartado 2, letra b) - Prestaciones de servicios a título gratuito - Concepto de "fines ajenos a la empresa"»

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





→ Objeto del asunto: interpretación de los artículos 4, apartado 4, y 6, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

[Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Finanzamt T (Administración tributaria T, Alemania) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») y S, una fundación alemana de Derecho público, en relación con la sujeción de dicha fundación al impuesto sobre el valor añadido (IVA) por el ejercicio fiscal 2005]

→ Derecho de la Unión – Derecho alemán

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse la facultad concedida a los Estado miembros en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la [Sexta Directiva] de considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en su territorio que, aunque gocen de independencia jurídica, se hallan firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, en el sentido de que los Estados miembros deben ejercerla de modo

a) que la consideración como un solo sujeto pasivo se realice a través de una de esas personas, que será el sujeto pasivo respecto de todas las operaciones efectuadas por dichas personas, o de modo

b) que la consideración como un solo sujeto pasivo deba conducir necesariamente, aun a costa de una pérdida de ingresos fiscales sustanciales, a un grupo a efectos del IVA distinto de las personas firmemente vinculadas entre sí, constituido por una entidad ficticia especialmente concebida a efectos del IVA?

2) Si la respuesta a) a la primera cuestión es la acertada, ¿se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea acerca de los fines ajenos a la empresa en el sentido del artículo 6, apartado 2, de la [Sexta Directiva] (sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88), que en el caso de un sujeto pasivo

a) que, por una parte, ejerce una actividad económica y realiza de este modo prestaciones a título oneroso en el sentido del artículo 2, punto 1, de la [Sexta Directiva], y

b) que, por otra parte, realiza al mismo tiempo una actividad desarrollada en el ejercicio de sus funciones públicas, para la que no tiene la condición de sujeto pasivo conforme al artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva [...], la prestación de un servicio a título gratuito que pertenece al ámbito de su actividad económica y va destinado al ámbito de las actividades que realiza en el ejercicio de sus

* 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.





funciones públicas no está sujeto al IVA con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva [...]?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

1) El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que un Estado miembro señale, como sujeto pasivo único de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, a la entidad dominante del grupo, si dicha entidad puede imponer su voluntad a las otras entidades que formen parte de ese grupo y siempre que tal configuración no conlleve un riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

2) El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que en el supuesto de una entidad que constituye el sujeto pasivo único de un grupo formado por personas jurídicamente independientes pero firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización y que efectúa, por un lado, actividades económicas en las que es sujeto pasivo y, por otro, actividades que se enmarcan en el ejercicio de sus funciones públicas, respecto de las que no se la considera sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido en virtud del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, la prestación de servicios por una entidad que forme parte de ese grupo y que tenga relación con dichas funciones públicas no debe ser gravada con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra b), de la citada Directiva.

II.2 Impuestos Especiales (Impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas) [IES]

👉 IES. 1º Asunto C-332/21. Sala Décima. ST.22.12.2022

«Procedimiento prejudicial. - Armonización de las legislaciones fiscales - Directiva 92/83/CEE -Armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas -Impuestos especiales - Alcohol etílico - Exenciones - Artículo 27, apartado 1, letra e) - Preparación de aromatizantes para la elaboración de alimentos y de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 % - Ámbito de aplicación - Principios de proporcionalidad y de efectividad»

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las

* 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.





bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 21), así como de los principios de proporcionalidad y de efectividad.

[Petición presentada en el marco de un litigio entre Quadrant Amroq Beverages SRL y la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Directica Generală a Marilor Contribuabili (Agencia Nacional de la Administración Tributaria - Dirección General para Grandes Contribuyentes, Rumanía; en lo sucesivo, «autoridad tributaria competente»), en relación con la devolución de los impuestos especiales que dicha sociedad había pagado por el alcohol etílico]

→ Derecho de la Unión – Derecho rumano - Derecho irlandés

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva [92/83] en el sentido de que solo están exentos de los impuestos especiales los productos de tipo alcohol etílico utilizados en la preparación de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supera el 1,2 %, o en el sentido de que también están exentos los productos de tipo alcohol etílico que ya se han utilizado en la producción de tales aromatizantes que hayan sido o vayan a ser utilizados para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supera el 1,2 %?

2) En el contexto de los objetivos y de la estructura general de la Directiva 92/83, ¿debe interpretarse el artículo 27, apartado 1, letra e), de esta en el sentido de que, una vez que los productos de tipo alcohol etílico destinados a la comercialización en otro Estado miembro ya han sido despachados a consumo en un primer Estado miembro, estando exentos de impuestos especiales por utilizarse en la preparación de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supera el 1,2 %, el Estado miembro de destino deberá dispensarles un trato idéntico en su territorio?

3) ¿Deben interpretarse el artículo 27, apartados 1, letra e), y 2, letra d), de la Directiva 92/83, así como los [principios] de efectividad y [proporcionalidad], en el sentido de que permiten que un Estado miembro establezca requisitos de procedimiento según los cuales la exención está supeditada al requisito de que quien utiliza los productos sujetos a impuestos especiales tenga la condición de destinatario registrado y el vendedor de tales productos la de depositario autorizado, aunque el Estado miembro en el que se adquieren estos productos no exige que el agente económico que los comercializa tenga la condición de depósito fiscal?

4) En el contexto de los objetivos y de la estructura general de la Directiva 92/83, ¿se oponen los principios de proporcionalidad y de efectividad, en relación con el artículo 27, apartado 1, letra e), de esta, a que la exención establecida por este precepto se deniegue a un contribuyente de un Estado miembro de destino 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.





haya recibido productos de tipo alcohol etílico, sobre la base de que tales productos han sido considerados exentos conforme a una interpretación oficial de estos preceptos de la Directiva por las autoridades fiscales del Estado miembro de origen, constante durante un largo período, transpuesta al Derecho interno y aplicada en la práctica, pero que posteriormente resultó errónea, cuando en las circunstancias de que se trata queda excluida la existencia de fraude o de evasión fiscal en materia de impuestos especiales?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

«1) El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, debe interpretarse en el sentido de que tanto el alcohol etílico utilizado en la preparación de aromatizantes, empleados a su vez para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %, como el alcohol etílico que ya se haya utilizado en la preparación de tales aromatizantes están comprendidos en la exención establecida en esa disposición.

2) El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que, cuando el alcohol etílico despachado a consumo en un Estado miembro en el que está exento de impuestos especiales por haber sido utilizado en la preparación de aromatizantes destinados a la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %, se comercializa posteriormente en otro Estado miembro, este último está obligado a dispensar un tratamiento idéntico a ese alcohol etílico en su territorio, siempre que el primer Estado miembro haya aplicado correctamente la exención establecida en esa disposición y no existan indicios de fraude, de evasión o de abuso.

3) El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que supedita la concesión, a un operador económico que comercializa en su territorio productos adquiridos de un vendedor situado en el territorio de otro Estado miembro en el que tales productos han sido fabricados, despachados a consumo y eximidos de impuestos especiales conforme a dicha disposición, de la exención prevista en ella a los requisitos de que ese operador tenga la condición de destinatario registrado y el vendedor la de depositario autorizado, salvo que resulte de elementos concretos, objetivos y verificables que esos requisitos son necesarios para garantizar la correcta aplicación de la citada exención así como para evitar cualquier fraude, evasión o abuso»

II.3 Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD)

👉 **AJD. Asunto C- 656/2021. Sala Quinta. ST.22.12.2022**

* 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.





«Procedimiento prejudicial - concentración de capitales - Impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava los servicios de comercialización de participaciones en fondos abiertos comunes de inversión colectiva en valores mobiliarios»

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 5, apartado 2, de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO 2008, L 46 p. 11).

[Petición presentada en el contexto de un litigio entre «IMX» (IMGA) - Sociedade Gestora «Y», SA, así como 31 fondos comunes de inversión gestionados por esta, a saber, IMGA Rendimento Semestral, IMGA Ações Portugal Cat A, IMGA Ações América Cat A, IMGA Mercados Emergentes, IMGA Eurofinanceiras, IMGA Eurocarteira, IMGA Rendimento Mais, IMGA Investimento PPR, IMGA Alocação Moderada Cat A, IMGA Alocação Dinâmica Cat A, IMGA Global Equities Selection Cat A, IMGA Liquidez Cat A, MGA Money Market Cat A, IMGA Euro Taxa Variável Cat A, IMGA Dívida Pública Europeia, IMGA Retorno Global Cat A, IMGA Poupança PPR, IMGA Alocação Conservadora Cat A, IMGA Iberia Equities ESG Cat A, IMGA Iberia fixed income ESG Cat A, IMGA Alternativo, CA Curto Prazo, IMGA Ações Europa, IMGA Flexível Cat A, CA Monetário, CA Rendimento, Eurobic PPR/OICVM Ciclo Vida 35-44, Eurobic PPR/OICVM Ciclo Vida 45-54, Eurobic PPR/OICVM Ciclo Vida + 55, Eurobic Seleção Top e IMGA European Equities Cat A y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera, Portugal) en relación con el impuesto de actos jurídicos documentados que grava la comercialización de estos fondos comunes de inversión]

→ Derecho de la Unión – Derecho portugués

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Se opone el artículo 5, apartado 2, de la Directiva [2008/7] a una normativa nacional, como la rúbrica 17.3.4 [de la TGI AJD], que grava con el impuesto sobre actos jurídicos documentados las comisiones que los bancos cobran a las entidades gestoras de fondos abiertos de inversión en valores mobiliarios por prestarles servicios vinculados a la actividad bancaria consistentes en la actividad de captación de nuevas suscripciones de participaciones, es decir, en conseguir nuevas entradas de capital para los fondos de inversión mediante la suscripción de nuevas participaciones emitidas por los fondos?»

2) ¿Se opone el artículo 5, apartado 2, de la Directiva [2008/7] a una normativa nacional que grava con el impuesto sobre actos jurídicos documentados las comisiones de gestión que las entidades gestoras cobran a los fondos abiertos de inversión en valores mobiliarios, en la medida en que esas comisiones de gestión incluyan las comisiones que los bancos aplican a las entidades gestoras por la actividad mencionada?»

* 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.



**→ DECLARACIÓN - FALLO**

«El artículo 5, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/7/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece un impuesto sobre actos jurídicos documentados que grava, por una parte, la remuneración que percibe de una sociedad de gestión de fondos comunes de inversión una entidad financiera por la prestación de servicios de comercialización a efectos de obtener nuevas aportaciones de capital destinadas a la suscripción de participaciones de nueva emisión en los fondos y, por otra parte, los importes que percibe esta sociedad de gestión de los fondos comunes de inversión en la medida en que incluyen la remuneración que la citada sociedad de gestión ha pagado a las entidades financieras por esos servicios de comercialización»

II.4 Imposición de los productos energéticos y de la electricidad (PEyE)**👉 PEyE, Asunto C- 553/21. Sala Octava. ST.22.12.2022**

«Procedimiento prejudicial - Directiva 2003/96/CE - Imposición de los productos energéticos y de la electricidad - Artículo 5, cuarto guion - Tipos de los impuestos especiales diferenciados en función de la utilización profesional o no profesional de esos productos - Exenciones y reducciones impositivas facultativas - Presentación de una solicitud de reducción impositiva facultativa habiendo expirado el plazo establecido al efecto pero antes de que finalice el plazo para la liquidación del impuesto de que se trate - Principio de seguridad jurídica - Principio de efectividad - Principio de proporcionalidad»

→ Objeto del asunto: interpretación del principio de proporcionalidad, en cuanto que principio general del Derecho de la Unión, en relación con el artículo 5, cuarto guion, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51).

[Petición presentada en el contexto de un litigio entre la Oficina Aduanera Principal de Hamburgo, Alemania; en lo sucesivo, «Oficina Aduanera», y «SX» (en lo sucesivo, «SX») en relación con la negativa de la citada Oficina Aduanera a eximir a dicha sociedad del impuesto sobre la energía que grava los productos energéticos utilizados como combustible con fines profesionales.

→ Derecho de la Unión – Derecho Alemán

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Se aplica el principio de proporcionalidad [en cuanto que principio general] del Derecho de la Unión también a la reducción impositiva facultativa prevista en 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.





artículo 5, [cuarto guion], de la Directiva 2003/96, con la consecuencia de que el Estado miembro no puede denegar la reducción impositiva una vez transcurrido el plazo establecido en su Derecho nacional para la presentación de la correspondiente solicitud si, en el momento de la presentación de esta ante la autoridad competente, aún no ha prescrito la liquidación del impuesto?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

«Los principios de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de la ejecución de una disposición como la del artículo 5, cuarto guion, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, que permite a los Estados miembros aplicar, con determinados requisitos, tipos impositivos en los que se diferencie entre el consumo profesional y el consumo no profesional de los productos energéticos y de la electricidad a los que se refiere dicha Directiva, se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual las autoridades competentes de un Estado miembro están obligadas a denegar, de forma automática y sin excepciones, toda solicitud de exención tributaria presentada dentro del plazo de liquidación del impuesto en cuestión establecido por el Derecho nacional si el solicitante no ha respetado el plazo fijado por ese Derecho para la presentación de tal solicitud»

II.5 Obligaciones de información (OIF)

👉 OF. Asunto C-694/20. Gran Sala. ST.08/12/2022

«Procedimiento prejudicial - Cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad -Intercambio automático y obligatorio de información en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos comunicación de información - Directiva 2011/16/UE, en su versión modificada por la Directiva (UE)2018/822 - Artículo 8 bis ter, apartado 5 -Validez -Secreto profesional de los abogados - Dispensade la obligación de comunicar información a favor del abogado intermediario sujeto a secreto profesional - Obligación de dicho abogado intermediario de notificar sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario que no sea su cliente -Artículos 7 y 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea»

→ Objeto del asunto: validez del artículo 8 bis ter, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (DO 2011, L 64, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (DO 2018, L 139, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2011/16 modificada»), a la luz de los artículos 7 y 47 de 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.





Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

[Petición presentada en el contexto de varios litigios entre el Colegio de Abogados Flamencos), la Belgian Association of Tax Lawyers, una asociación profesional de abogados, e IG, CD y JU, tres abogados, por una parte, y el Gobierno Flamenco, (Bélgica), por otra, en relación con la validez de determinadas disposiciones de la normativa flamenca relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad]

→ Derecho de la Unión – Derecho belga

→ CUESTIÓN PREJUDICIAL PLANTEADA

«¿Vulnera el artículo 1, punto 2, de la [Directiva 2018/822] el derecho a un proceso equitativo garantizado en el artículo 47 de la [Carta] y el derecho al respeto de la vida privada garantizado en el artículo 7 de la [Carta], en la medida en que el nuevo artículo 8 *bis ter*, apartado 5, que aquella Directiva introdujo en la [Directiva 2011/16], dispone que, si un Estado miembro adopta las medidas necesarias para otorgar a los intermediarios el derecho a una dispensa de la obligación de presentar información sobre un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información cuando la obligación de comunicar información vulnera la prerrogativa de secreto profesional en virtud del Derecho nacional de dicho Estado miembro, el Estado miembro está obligado a exigir a los intermediarios que notifiquen sin demora sus obligaciones de comunicación de información a cualquier otro intermediario o, cuando no exista tal intermediario, al contribuyente interesado, en la medida en que dicha obligación tiene como consecuencia que un abogado que actúe como intermediario estará obligado a compartir, con otro intermediario que no es su cliente, información que conoce en el marco del ejercicio de actividades esenciales de su profesión, a saber, la defensa o representación ante los tribunales del cliente y la prestación de asesoramiento jurídico, incluso fuera de un procedimiento judicial?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

«El artículo 8 *bis ter*, apartado 5, de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, es inválido a la luz del artículo 7 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea en la medida en que su aplicación por los Estados miembros tiene como consecuencia imponer al abogado que actúa como intermediario, en el sentido del artículo 3, punto 21, de dicha Directiva, en su versión modificada, cuando está exento de la obligación de comunicación de información establecida en el apartado

* 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.





1 del artículo 8 *bis ter* de la referida Directiva, en su versión modificada, debido a que está sujeto al secreto profesional, la obligación de notificar sin demora sus obligaciones de comunicación de información en virtud del apartado 6 de dicho artículo 8 *bis ter* a cualquier otro intermediario que no sea su cliente»

Homenaje a HENRY DUNANT



Miembros de las fuerzas armadas de la República Democrática del Congo que operan en Kivu Sur se familiarizan con las reglas básicas de los principios sobre la protección de la población civil y la conducción de las hostilidades (2010).

Didier Revol/CICR

Son los que portan armas, que pueden matar... o resultar muertos. También son los que pueden facilitar u obstruir la acción humanitaria. Desde el principio de su presencia en los campos de batalla, el CICR mantiene un diálogo con todos los portadores de armas, tanto estatales como no estatales, en el marco de su cometido de prestar protección y asistencia a las personas afectadas por la guerra y otras formas de violencia. Mantener abiertos los canales de comunicación nos ayuda a explicar nuestra neutralidad, acceder a las personas necesitadas a través de las líneas de frente y obtener garantías de seguridad para nuestro personal. El diálogo es una de las piedras angulares de nuestra labor como organización neutral e imparcial.

* 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.



VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

CONSULTAS VINCULANTES Dirección General de Tributos (MHFP)

DICIEMBRE, 2022

1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)

1.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

✓ IRPF. 1ª **Consulta Vinculante V2518-22** (07.12.2022)

■ **La consultante expone que:** desarrolla una actividad por la que está obligada a cotizar en el Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos de la Seguridad Social (RETA).

■ **La consultante pregunta:** sobre tratamiento que corresponde en el IRPF a la regularización de las cuotas del RETA satisfechas en el ejercicio anterior, prevista en el nuevo sistema de cotización establecido en el artículo 308 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

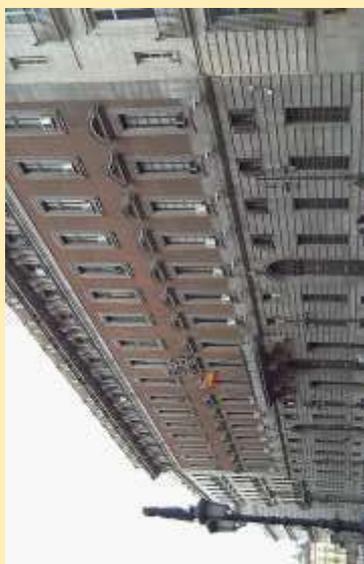
■ **Contestación:**

ATENCIÓN

No especifica la consultante la actividad realizada por ella y la consiguiente calificación a efectos del Impuesto de los rendimientos obtenidos en dicha actividad, por lo que es necesario contemplar los distintos supuestos que pueden presentarse, considerando por tanto el supuesto de que las cuotas del RETA sean gasto deducible de rendimientos de actividades económicas en estimación directa, como gastos deducibles de rendimientos del trabajo.

El Real Decreto-ley 13/2022, de 26 de julio, por el que se establece un nuevo sistema de cotización para los trabajadores por cuenta propia o autónomos y se mejora la protección por cese de actividad (BOE de 27 de julio), ha modificado el artículo 308 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre (BOE de 31 de octubre), que queda redactado en los siguientes términos: [...]

Por tanto, el reproducido artículo 308 establece que todos los





trabajadores autónomos incluidos en este régimen especial, cotizarán en función de los rendimientos anuales obtenidos en el ejercicio de sus actividades económicas, empresariales o profesionales, debiendo elegir la base de cotización mensual que corresponda en función de su previsión de rendimientos netos anuales, dentro de la tabla general fijada en la respectiva Ley de Presupuestos Generales del Estado y limitada por una base mínima de cotización en cada uno de sus tramos y por una base máxima en cada tramo para cada año, si bien con la posibilidad, cuando prevean que sus rendimientos van a ser inferiores al salario mínimo interprofesional en cómputo anual, de elegir base de cotización dentro de una tabla reducida. Las bases elegidas tendrán carácter provisional, hasta que se proceda a su regularización en función de los rendimientos anuales obtenidos y comunicados por la Administración tributaria a partir del ejercicio siguiente respecto a cada trabajador autónomo.

En lo que respecta al IRPF, y la consideración como gasto deducible de los rendimientos del trabajo de las cuotas satisfechas a la Seguridad Social, el artículo 19 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) establece: [...]

En relación con la deducibilidad de los gastos incurridos en el desarrollo de actividades económicas, debe indicarse que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley del Impuesto, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 para la estimación directa, y en el artículo 31 para la estimación objetiva.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre), cuyo apartado 3 establece que *"En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."*

A su vez, de acuerdo con lo establecido en el artículo 15.e) de la citada Ley del Impuesto sobre Sociedades, no tendrán la consideración de gastos deducibles, entre otros, los que no se hallen correlacionados con los ingresos.

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos, serán deducibles, en los términos previstos en los





preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Esta correlación deberá probarse por cualquiera de los medios generalmente admitidos en derecho, siendo competencia de los correspondientes servicios de la Agencia Estatal de Administración Tributaria la valoración de las pruebas aportadas.

Además de lo anterior, cabe recordar que la deducibilidad de un gasto está condicionada a su vez, entre otros requisitos, a que quede convenientemente justificado mediante el original de la factura o documento sustitutivo y registrado en la contabilidad o en los libros-registro que, con carácter obligatorio, deben llevar los contribuyentes que desarrollen actividades económicas, siempre que, como se ha indicado, determinen el rendimiento neto de las mismas en el régimen de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades.

Cumplíendose dichos requisitos, las cuotas satisfechas al RETA por la actividad económica desarrollada tendrán la naturaleza de gastos deducibles para el cálculo de los rendimientos de dicha actividad económica.

De acuerdo con el nuevo sistema de cotización al RETA, a pesar de que de la regularización efectuada en el ejercicio posterior resulten importes diferentes en función de los rendimientos reales obtenidos, las cuantías satisfechas en concepto de cuotas del RETA en el año anterior, de acuerdo con el sistema de cotización expuesto, no pueden estimarse como cantidades incorrectamente satisfechas, ya que corresponden a las exigidas legalmente, al establecerse en la Ley que se efectúe un primer pago en función de los rendimientos estimados, procediéndose en el año siguiente a realizar un pago adicional o una devolución en función de los rendimientos reales.

Tratándose por tanto de cantidades legalmente debidas las calculadas en el año anterior, no procederá la presentación de una rectificación de autoliquidación o de una declaración complementaria respecto a la declaración realizada en dicho año anterior, en el caso de que de la regularización efectuada en el ejercicio siguiente resulte un importe adicional a satisfacer o un importe a devolver, respectivamente, en concepto de cuotas del RETA.

Debiendo tratarse el importe adicional a satisfacer por el contribuyente en el ejercicio siguiente como un mayor gasto deducible por cotizaciones a la Seguridad Social correspondiente a ese ejercicio; y la cantidad a devolver por el contribuyente, como una minoración del gasto del ejercicio por cuotas satisfechas a la Seguridad Social y, en caso de que el importe a devolver superara a las cuotas satisfechas a la Seguridad Social, el importe del exceso de la cantidad a devolver sobre las cuotas satisfechas deberá reflejarse como un mayor rendimiento, siendo dicho tratamiento aplicable tanto en el caso de que el pago de las cuotas del RETA constituya un gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la



actividad económica en estimación directa, como en el caso de que se trate de un gasto deducible de los rendimientos del trabajo.

✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V2577-22 (21.12.2022)

■ **El consultante expone que:** con fecha 30 de septiembre de 2022 el consultante solicitó su jubilación, habiendo permanecido cuatro años más en servicio activo por haber demorado aquella

■ **El consultante pregunta:** tributación procedente en el IRPF del complemento económico de jubilación demorada (artículo 210 del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social) en las modalidades de pago único y prestación mixta.

■ **Contestación:**

El apartado ocho del artículo 1 de la Ley 21/2021, de 28 de diciembre, de garantía del poder adquisitivo de las pensiones y de otras medidas de refuerzo de la sostenibilidad financiera y social del sistema público de pensiones (BOE del día 29) dio nueva redacción al apartado 2 del artículo 210 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social (TRLGSS), artículo regulador de la cuantía de la pensión de jubilación en su modalidad contributiva, estableciéndola como sigue: [...]

Con anterioridad a esta modificación, la redacción de este artículo 210.2 solo contemplaba para la jubilación demorada (en términos del preámbulo de la Ley 21/2021) la posibilidad del incentivo único: un porcentaje adicional por cada año completo cotizado entre la fecha en que cumplió dicha edad y la del hecho causante de la pensión, por lo que con la nueva redacción se incorporan dos nuevas posibilidades para este incentivo: una cantidad a tanto alzado por cada año completo de trabajo efectivo acreditado y cotizado entre la fecha de cumplimiento de la edad de jubilación y la del hecho causante de la pensión; o una combinación de las otras dos.

Se cuestiona por el consultante la tributación en el IRPF de las dos nuevas posibilidades.

Desde la calificación como rendimientos del trabajo que —conforme con lo dispuesto en el artículo 17.2.a) 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, publicada en el BOE del día 29: "*En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo (...) Las pensiones y haberes pasivos percibidos de los regímenes públicos de la Seguridad Social y clases pasivas y demás prestaciones públicas por situaciones de incapacidad, jubilación, (...)*"— procede otorgar al incentivo económico del artículo 210.2 del TRLGSS, el asunto





adicional que se plantea es la posibilidad de aplicar a su importe —en las modalidades recogidas en las letras b) y c) del precepto— alguna de las reducciones establecidas en el artículo 18 de la misma ley, a saber: [...]

A su vez, el artículo 12.3 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), establece que *"la reducción prevista en el artículo 18.3 de la Ley del Impuesto resultará aplicable a las prestaciones en forma de capital consistentes en una percepción de pago único. En el caso de prestaciones mixtas, que combinen rentas de cualquier tipo con un único cobro en forma de capital, las reducciones referidas sólo resultarán aplicables al cobro efectuado en forma de capital"*.

Por su parte, en cuanto a las referencias normativas al artículo 17.2 de la Ley 35/2006, se transcribe —a continuación— el contenido de este precepto: [...]

Conforme con la normativa transcrita, procede descartar la aplicación de la reducción del 30 por ciento del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 —no operativa en las prestaciones del artículo 17.2.a)—, pero sí resultará aplicable la reducción del 30 por ciento del artículo 18.3 sobre el complemento económico de jubilación demorada tanto en el supuesto de "una cantidad a tanto alzado (...)" del artículo 210.2.b) del TRLGSS como —en el supuesto contemplado en la letra c) del mismo precepto— respecto al cobro en forma de capital que resulte de la opción por la modalidad contemplada en esta letra c).

✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V2637-22 (27.12.2022)

■ **La consultante** (Comunidad de propietarios) **expone que:** está pensando en arrendar una zona común del edificio.

■ **La consultante manifiesta que:** podría adoptar el acuerdo de no repartir entre sus miembros los importes obtenidos por dicho arrendamiento.

■ **La consultante pregunta:** sobre la obligación de la comunidad de efectuar el reparto a cada comunero de las rentas obtenidas por el arrendamiento, así como sobre la obligación de presentar declaración informativa por parte de la comunidad y de declarar la renta por parte de los miembros de la misma.

■ **Contestación:**

Las comunidades de bienes (término que incluye las comunidades de propietarios del régimen de propiedad horizontal) no constituyen contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sino que se configuran como una agrupación de los mismos que se atribuyen las rentas generadas en la entidad, tal como establece el artículo 8.3 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF. El artículo 88 del mismo





texto legal añade que *"Las rentas de las entidades en régimen de atribución de rentas atribuidas a los socios, herederos, comuneros o partícipes tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan para cada uno de ellos"*.

Y, según el artículo 89 de la LIRPF: [...]

Al determinarse las rentas de la comunidad de propietarios con arreglo a las normas del IRPF, la calificación de las rentas derivadas del arrendamiento de zonas comunes constituyen rendimientos del capital inmobiliario, según lo dispuesto en el artículo 22 de la LIRPF, según el cual *"tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza."*

Conforme con lo expuesto, la renta obtenida por la comunidad se atribuirá a los copropietarios en función de su grado de participación en la misma, salvo que en los estatutos de la misma se dispusiese otro reparto, aunque su importe no haya sido distribuido entre ellos, y con independencia de que los copropietarios hagan suyo el importe obtenido, lo cedan gratuitamente a la comunidad o a un tercero o lo destinen a cualquier otra finalidad.

En desarrollo del artículo 90 de la LIRPF, el artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), regula las obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas de la forma siguiente: [...]

De acuerdo con lo expuesto la comunidad de propietarios debe determinar la renta total de la entidad y la atribuible a cada copropietario y cumplimentar, cuando esté obligada a ello, la declaración informativa modelo 184 aprobado por la Orden HAC/171/2004, de 30 de enero (BOE de 4 de febrero), en los términos apuntados.

En relación con la obligación de los copropietarios de declarar los rendimientos que les son atribuidos, el artículo 96 de la LIRPF, en su redacción actual, dispone que: [...]

✓ IRPF 4ª Consulta Vinculante V2646-22 (27.12.2022)

- **La consultante expone que:** ella y sus dos hermanos adquirieron por herencia un inmueble de su padre.
- **La consultante manifiesta que:** dos de los tres hermanos se plantean arrendar el inmueble por temporadas. El tercero desea conservarlo para su uso personal.
- **La consultante pregunta:** si puede atribuirse a un hermano cuatro meses de hipotéticos rendimientos del arrendamiento, a un segundo hermano otros cuatro





meses por el mismo concepto, y a un tercer hermano imputarle rentas inmobiliarias por cuatro meses que estaría vacío el inmueble a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

■ **Contestación:**

Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se realiza como actividad económica, por no reunir los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, los rendimientos derivados del arrendamiento del inmueble constituyen rendimientos del capital inmobiliario, según lo dispuesto en el artículo 22 de la LIRPF.

Por otro lado, la individualización de rentas se encuentra recogida en el artículo 11 de la LIRPF, que, en su apartado 1, dispone que: *"la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio"*.

Los apartados siguientes del citado artículo 11 recogen las reglas de individualización de los rendimientos y ganancias y pérdidas patrimoniales, siendo en el apartado 3 donde se regulan las reglas de individualización de los rendimientos del capital, configurándolas de la siguiente forma: [...]

Conforme con todo lo expuesto, los rendimientos correspondientes al arrendamiento del inmueble objeto de consulta, y en su caso la imputación de rentas inmobiliarias por el tiempo que no esté arrendado procederá atribuirlos de acuerdo con la titularidad jurídica del mismo, es decir, a los propietarios en proporción a su cuota de participación, con independencia de que un hermano u otro haga suyo el importe obtenido, lo ceda gratuitamente a los demás, a un tercero o lo destine a cualquier otra finalidad.

1.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ **IS. Consulta Vinculante V-2489 (01.12.2022)**

■ **La consultante expone que:** se dedica a la prestación de servicios de pompas fúnebres y/o funerarias en su más amplio sentido, teniendo una antigüedad de más de 25 años. Tras un análisis de la contabilidad, se ha detectado la existencia de un saldo erróneo en la cuenta contable "caja, efectivo", siendo el mismo un importe elevado por la no contabilización de gastos y/o tickets correspondientes al año 2013 y anteriores

■ **La consultante manifiesta que:** Se va a proceder a realizar en el ejercicio 2018 el ajuste contable de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración nº22 del Plan General de Contabilidad, dando de baja el saldo





correspondiente de la cuenta "caja, efectivo", siendo la contrapartida reservas voluntarias. Por otro lado, la entidad consultante ha aplicado la reserva de capitalización en el año 2017.

■ **La consultante pregunta:** sobre la incidencia fiscal del ajuste a realizar en el Impuesto sobre Sociedades, y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los socios/administradores: así como del ajuste a realizar en la reserva de capitalización.

■ **Contestación:**

ATENCIÓN

En primer lugar, es preciso señalar que el artículo 88.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT) dispone:

"1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda."

Conforme a lo anterior, los obligados tributarios solo podrán formular consultas tributarias respecto a su propio régimen, clasificación o calificación tributaria que les corresponda, por lo que en la contestación a la presente consulta este Centro directivo no entra en la valoración de los efectos tributarios de la primera cuestión planteada en las personas físicas.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), dispone: *" En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas."*

La entidad consultante manifiesta en el escrito de consulta que ha cometido un error contable consistente en no registrar unos gastos correspondientes a los años 2018 y anteriores y que para su subsanación procede la aplicación de la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, NRV 22ª del PGC).

En la presente contestación, este Centro Directivo parte de la premisa de que los gastos no contabilizados tendrían carácter de fiscalmente deducibles y de que la contabilización del error contable a que se refiere el escrito de consulta se realiza de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas, y responde a la aplicación del principio de devengo.

Partiendo de lo anterior, para que el mencionado cargo en la cuenta de reservas tenga la consideración de fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades,





dando lugar al correspondiente ajuste extracontable negativo, es preciso señalar que el artículo 11 de la LIS dispone que: [...]

El artículo 11 de la LIS establece, como regla de imputación general de ingresos y gastos, el principio de devengo. No obstante, en el caso de que un gasto se impute contablemente en un período impositivo posterior a aquel en el que se produce su devengo, dicho gasto podrá deducirse fiscalmente en tal período posterior, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido de imputar el gasto al período impositivo correspondiente a su devengo, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 11.3 de la LIS, para lo cual deberá tenerse en consideración el instituto de la prescripción.

El artículo 66 de la LGT establece el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación en cuatro años, a contar desde el día siguiente a aquél en que finalizase el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

Por tanto, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, en la medida en que la consultante contabilice en un ejercicio posterior un gasto devengado en un ejercicio prescrito, no procedería admitir la deducibilidad fiscal del mismo, una vez registrado contablemente, toda vez que la admisión de su deducción determinaría una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales.

Por su parte, en el caso de que no se derivara una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal, la imputación contable del gasto devengado en un ejercicio no prescrito, se integrará en la base imponible del ejercicio en que, de acuerdo con los criterios contables, se registre el cargo a reservas por la subsanación del error contable.

En segundo lugar, por lo que se refiere a la incidencia que el ajuste contable realizado por la entidad consultante pueda tener en la reserva de capitalización aplicada en 2017, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 25 LIS, según el cual: [...]

El artículo 25.1.a) de la LIS requiere que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad. De conformidad con la literalidad del artículo el requisito de mantenimiento se refiere al importe del incremento de los fondos propios y no a cada una de las partidas de los fondos propios que se hayan visto incrementadas. Consecuentemente, la disposición de cualquiera de los conceptos que forman parte de los fondos propios en la fecha de cierre del ejercicio en el que se produce el incremento no supondría el incumplimiento del requisito de mantenimiento siempre que el importe del incremento de fondos propios se mantenga en términos globales, por parte de la entidad que los generó, durante el plazo de mantenimiento.





De acuerdo con lo anterior, en cuanto a la segunda cuestión planteada, el cargo a reservas efectuado por la entidad consultante motivado por la aplicación de lo dispuesto para los errores contables en la NRV 22ª PGC, supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio 2018 a efectos de determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios.

1.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ IVA **Consulta Vinculante V2664-22 (29.12.2022)**

■ **La consultante expone que:** desarrolla su actividad de hostelería a través de un restaurante.

■ **La consultante manifiesta que:** En ocasiones, arrienda reservados del local a cambio de una contraprestación independiente.

■ **La consultante pregunta:** el alquiler de un reservado en un restaurante ¿es una prestación accesoria al servicio principal de restauración en el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se cobra un precio independiente?

■ **Contestación:**

1.- De acuerdo con lo establecido en el artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), están sujetas al citado tributo 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.

El artículo 11, apartado uno de la Ley 37/1992 dispone que, a los efectos de dicho impuesto, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

El apartado dos, ordinales 2º y 3º del precepto citado disponen que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles con o sin opción de compra así como las cesiones de uso o disfrute de bienes.

Del escrito de consulta resulta que el consultante presta servicios de hostelería y además tiene previsto reservar determinados espacios (reservados) a cambio de una contraprestación independiente.

Por tanto, la primera cuestión a analizar es si la reserva de un espacio a cambio de un precio independiente es una prestación accesoria al servicio de hostelería o bien se trata de un servicio único complejo formado por una prestación principal y otra accesoria.





El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, C-349/96, y de 29 de marzo de 2007, C-111/05, se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

Señala el Tribunal en la primera de dichas sentencias lo siguiente: [...]

La sentencia de 29 de marzo de 2007, señala, por su parte que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

A partir de las premisas establecidas en los citados asuntos C-349/96 y C-111/05, esta Dirección General ha establecido su criterio en asuntos similares al consultado, entre otras, en su contestación vinculante de 24 de enero de 2007, número V0181-07.

De acuerdo con estos criterios y como ya señaló este Centro directivo, debe considerarse que la operación consultada está formada por prestaciones diferentes con entidad propia e independiente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (alquiler de salas y servicios de hostelería), dado que constituyen un fin en sí mismas, sin perjuicio de que puedan contribuir a la mejor prestación del servicio de alquiler de las salas y otros espacios.

2.- Por otra parte, en relación con el tipo de gravamen aplicable a dichas prestaciones de servicios, cabe destacar el artículo 91 de la Ley que dispone la aplicación de tipos impositivos reducidos en los siguientes casos: [...]

De acuerdo con lo anterior, los servicios de hostelería prestados por el consultante tributarán al tipo reducido del 10 por ciento.

Por su parte, la cesión de los espacios reservados tributarán al tipo general del Impuesto del 21 por ciento al no estar previsto en la Ley tipo reducido alguno para este tipo de servicios.

1.4. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

✓ IAE. Consulta Vinculante V2654-22 (27.12.2022)

■ **La consultante expone que:** ejerce la actividad de comercio al por menor de ropa usada en un local alquilado. No ha efectuado compra de mercancía para su reventa, ya que la mercancía expuesta para su venta procede de su patrimonio privado.





■ **La consultante manifiesta que:** no descarta en un futuro la adquisición de ropa usada a terceros para su reventa.

■ **La consultante pregunta:** acerca del Epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas que le es aplicable a la actividad de referencia y la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido.

■ **Contestación:**

A) En relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, se informa lo siguiente:

1.- El Impuesto sobre Actividades Económicas se regula, en los artículos 78 a91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del citado impuesto.

El hecho imponible viene definido en el artículo 78, apartado 1, del TRLRHL: "*El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto*".

De la definición legal descrita se desprenden, pues, las siguientes cuestiones:

A) En primer lugar, que el hecho imponible se realiza por el mero ejercicio de cualquier actividad económica. Ello significa que basta con un solo acto de realización de una actividad económica, para que se produzca el supuesto de hecho gravado por el Impuesto, lo que, en definitiva, viene a excluir la habitualidad en el ejercicio de la actividad como requisito indispensable. Ello viene impuesto por el carácter eminentemente censal del tributo, función esta que resulta incompatible con la habitualidad.

B) En segundo lugar que el hecho imponible del impuesto se realiza con independencia del beneficio que se obtenga por el ejercicio de las actividades gravadas, incluso aunque tales actividades arrojen pérdidas.

C) En tercer lugar, que el impuesto grava toda clase de actividades, con independencia de que estas se hallen o no especificadas en las correspondientes Tarifas. Así, el Impuesto grava toda clase de actividades económicas, y todas las modalidades de cada clase, estén o no especificadas.

De acuerdo con el artículo 79.1 del TRLRHL, "*se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*".





En consecuencia, para que una actividad sea considerada como económica y, por ende, su ejercicio constitutivo del hecho imponible del tributo en estudio, se requiere:

- a) que dicha actividad suponga ordenación de medios de producción y/o recursos humanos con un fin determinado;
- b) que dicho fin sea, precisamente, la intervención en la producción o distribución de bienes y servicios;
- c) que la referida ordenación se haga por cuenta propia.

El artículo 81 del TRLRHL regula los siguientes supuestos de no sujeción: [...]

La actividad de comercio al por menor de bienes usados se clasifica en el grupo 656 "Comercio al por menor de bienes usados tales como muebles, prendas y enseres ordinarios de uso doméstico" de la sección primera de las Tarifas.

En dicho grupo se clasifica el comercio al por menor de toda clase de bienes usados, excepto aquellos que expresamente excluye la nota adjunta al mismo: artículos de joyería, bisutería y relojería, antigüedades, obras de arte, elementos de transporte, maquinaria y equipamiento industrial y de oficina y material y aparatos electrónicos.

Por tanto, la consultante, por la actividad de venta en un local de ropa usada debería darse de alta en el grupo 656 "Comercio al por menor de bienes usados tales como muebles, prendas y enseres ordinarios de uso doméstico" de la sección primera de las Tarifas.

No obstante, dada la escasa información aportada, si se cumplieran los requisitos del artículo 81, apartado 1, del TRLRHL en todas las operaciones de venta, la consultante podría no estar sujeta al Impuesto sobre Actividades Económicas y, por tanto, no estaría obligada a presentar declaración de alta en la matrícula del mismo.

Por último, si, en el futuro, como se desprende en el escrito, la consultante adquiere ropa usada a terceros (ya sean proveedores o particulares) para su posterior venta, debería estar dada de alta, en todo caso, en el citado grupo 656 "Comercio al por menor de bienes usados tales como muebles, prendas y enseres ordinarios de uso doméstico" de la sección primera de las Tarifas.

B) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:

2.- El artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que *"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 a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."*





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

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo."

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que *"son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios."*

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas."

Por último, el apartado tres del mencionado artículo 5 de la Ley 37/1992:

"Tres. Se presumirá el ejercicio de actividades empresariales o profesionales:

a) En los supuestos a que se refiere el artículo 3º del Código de Comercio.

b) Cuando para la realización de las operaciones definidas en el artículo 4 de esta Ley se exija contribuir por el Impuesto sobre Actividades Económicas."

En consecuencia, la consultante tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en tanto ordena un conjunto de medios personales y materiales con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes según se deduce del escrito de consulta, y estarán sujetas al mismo las entregas de bienes objeto de consulta, tanto los procedentes de su patrimonio privado como, en su caso, los que adquiera para su reventa, que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2. Consultas vinculantes (Reseñas)

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

IRPF. Consulta Vinculante V2575-22 (21.122022)

■ **La consultante expone que:** Desde el 1 de enero de 2022, las personas que vayan a acceder a la pensión contributiva de jubilación a una edad superior a la ordinaria puedan optar por un complemento económico de entre los siguientes (artículo 210.2 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social): a) Un porcentaje adicional de su pensión por cada año completo de cotización entre el cumplimiento de la edad ordinaria de jubilación y el hecho causante de la prestación: b) Una cantidad a tanto alzado por cada año completo cotizado desde el cumplimiento de la edad ordinaria de jubilación y el hecho causante de la





prestación; y, c) Una combinación del porcentaje adicional y de cantidad a tanto alzado en los términos que se establezcan reglamentariamente.

■ **La consultante pregunta:** si en el supuesto b) -- cantidad a tanto alzado-- resulta aplicable la reducción del artículo 18.2 de la Ley 35/2006.

■ **Contestación:**

«Conforme con la normativa transcrita, procede descartar la aplicación de la reducción del 30 por ciento del artículo 18.2 de la Ley 35/2006 —no operativa en las prestaciones del artículo 17.2.a)—, pero sí resultará aplicable la reducción del 30 por ciento del artículo 18.3 sobre el complemento económico de jubilación demorada consistente en "una cantidad a tanto alzado (...)" del artículo 210.2.b) del TRLGSS, dando así respuesta a la cuestión planteada por el consultante»

2.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

✓ IS. Consulta Vinculante V2675-22 (29.12.2022)

■ **La consultante expone que:** incurrió en los ejercicios 2015 y 2016 en gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales y generó la deducción regulada en el artículo 36.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

■ **La consultante manifiesta que:** El requisito contemplado en la letra b) del artículo 36.3 de la LIS se cumplió plenamente por parte de la entidad consultante en los ejercicios 2016 (respecto de la deducción de 2015) y 2017 (respecto de la deducción de 2016).

Respecto al requisito regulado en la letra a) del mencionado artículo, relativo a los certificados del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, la entidad consultante presentó la correspondiente solicitud para cada uno de dichos ejercicios siguiendo el procedimiento establecido en la Orden ECD/2836/2015, de 18 de diciembre, por la que se regula el procedimiento para la obtención del certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música.

Sin embargo, al tiempo de presentar las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios 2015 y 2016 no se disponía aún del preceptivo certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música para ninguno de estos dos ejercicios. Por esta razón, las deducciones generadas en los ejercicios 2015 y 2016 no fueron acreditadas en las autoliquidaciones del IS presentadas.

Finalmente, con fecha de 19 de junio de 2020, el Subdirector General de Música y Danza, en representación del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música, expidió a la entidad consultante los certificados acreditativos de los espectáculos profesionales en vivo de artes escénicas y musicales realizados en los ejercicios 2015 y 2016.





Una vez obtenidos los mencionados certificados, la entidad consultante acreditó las deducciones generadas en los ejercicios 2015 y 2016 en la primera autoliquidación del IS presentada el 27 de julio de 2020, correspondiente al ejercicio 2019. Si bien, éstas no fueron aplicadas en la citada autoliquidación por insuficiencia de cuota, quedando pendientes de aplicación para los ejercicios futuros.

■ **La consultante pregunta:** Si una vez obtenidos los certificados que acreditan los espectáculos realizados en los ejercicios 2015 y 2016, y cumpliendo por tanto con la totalidad de los requisitos exigidos en el artículo 36.3 de la LIS para aplicar la deducción, puede aplicar esta deducción en las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios anteriores no prescritos. En concreto, si es posible instar la rectificación de las autoliquidaciones del IS presentadas en 2017 y 2018, de manera que se apliquen en las mismas las deducciones por gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales correspondientes a los ejercicios 2015 y 2016.

■ **Contestación:**

ATENCIÓN

A los efectos de la presente contestación, se presumirá que la entidad consultante cumple los requisitos previstos en el artículo 36.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). No obstante, se trataría de circunstancias de hecho que deberían ser probadas por cualquier medio de prueba admitido en Derecho ante los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria.

«De conformidad con lo anterior, para poder aplicar la deducción generada en el Impuesto sobre Sociedades de 2017 y 2018 como consecuencia de unos gastos incurridos en 2015 y 2016, se requiere que el contribuyente haya obtenido el citado certificado en el momento de presentar la declaración correspondiente a 2017 y 2018, circunstancia que no se cumple de acuerdo con lo manifestado en el escrito de consulta al haber obtenido dichos certificados el 19 de junio de 2020»

«Conforme a lo anterior, la entidad consultante podrá aplicar la deducción por gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales regulada en el artículo 36.3 de la LIS en la declaración correspondiente al ejercicio en el que se generó el derecho a la deducción, es decir, 2019, sin perjuicio de que las cantidades que, en su caso, no pudieran deducirse, puedan ser aplicadas en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos con los límites y requisitos previstos en el artículo 39 de la LIS»

2.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

✓ **IVA. Consulta Vinculante V2538-22 (12.12.2022)**





■ **El consultante expone que:** presta servicios de toma y análisis de muestras de sangre y orina a profesionales del deporte con el fin de proceder a su estudio en el posible encuentro de sustancias dopantes.

■ **El consultante pregunta:** si dichos servicios están exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

■ **Contestación:**

1. «A partir de la sentencia parcialmente reproducida, se llega a la conclusión de que la Directiva no exime a la totalidad de los servicios que pueden prestarse en el ejercicio de las profesiones médicas y sanitarias.

La «asistencia a personas físicas» exenta de imposición debe tener una finalidad terapéutica, de diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades. Por el contrario, a los servicios médicos prestados con una finalidad que no sea el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas no puede aplicárseles la exención»

1. «Por lo tanto, si se presta asistencia médica, incluso aunque la prestación de este servicio corresponda a las competencias médicas del prestador y pueda suponer actividades típicas de la profesión de médico, como el reconocimiento físico del paciente o el examen de sus antecedentes sanitarios, en un contexto que permite determinar que su finalidad principal no es la protección, incluido el mantenimiento o el restablecimiento de la salud, sino más bien facilitar un dictamen exigido con carácter previo a la adopción de una decisión que produce efectos jurídicos, no se aplicará a este servicio la exención prevista en el artículo 20.Uno.3º de la Ley 37/1992. La finalidad principal que persigue todo servicio de este tipo es la de cumplir un requisito legal o contractual previsto en el proceso decisorio de un tercero»

2. «De acuerdo con lo expuesto, en el escrito objeto de consulta no se especifica que el consultante que realiza tales servicios tenga la consideración de profesional médico o sanitario debidamente reconocido, a su vez, parece deducirse que dichos servicios de análisis de muestras de sangre y orina para el estudio de existencia de sustancias dopantes en deportistas profesionales no tienen como finalidad el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades de las personas, por lo que no le resultará aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.3º de la Ley del Impuesto. Por tanto, los citados servicios estarían sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando los mismos al tipo general del 21 por ciento»

Homenaje a HENRY DUNANT



El CICR y la Media Luna Roja Árabe Siria evalúan las necesidades de las personas que acudieron a los refugios colectivos tras huir de los enfrentamientos en la región de Aleppo, Siria (2016).

CICR

Se estima que el 90 % de la población vive debajo de la línea de pobreza y que, de un total de 18 millones de habitantes, más de 14 millones siguen necesitando ayuda humanitaria. La extensa destrucción y el deterioro gradual de la infraestructura vital –agua, electricidad y atención sanitaria– ponen a prueba la resistencia de la población. El conflicto en Siria comenzó en 2011. La Primavera Árabe desencadenó una oleada de conflictos -y necesidades humanitarias- en países como Siria, Yemen y Libia.

VII. REVISTAS y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES



VII.I. REVISTAS

👉 **Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF**

A) REVISTA MENSUAL NÚM. 477. DICIEMBRE, 2022

❖ TRIBUTACIÓN - Estudios

▪ **«Los recargos por extemporaneidad. Análisis particular de la exoneración del recargo por declarar con posterioridad a una regularización administrativa de otro periodo del mismo concepto impositivo»**

[Trabajo finalista del Premio «Estudios Financieros» 2022 en la modalidad de Tributación]

👉 CARLOTA RUIZ DE VELASCO PUNÍN

Profesora contratada doctora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cantabria (España)

Extracto

«El trabajo aborda el régimen normativo de exoneración del recargo incorporado a la Ley General Tributaria por la Ley 11/2021 y aplicable en aquellos casos en que el contribuyente regulariza voluntariamente, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración y siempre que se cumplan determinados requisitos. La finalidad que hay detrás de esta exoneración radica en incentivar que el contribuyente, a la vista del criterio administrativo, regularice de forma voluntaria otros periodos del mismo concepto impositivo aún no comprobados, ahorrando así a la Administración el coste que supone iniciar nuevas actuaciones comprobadoras. Se trata de un régimen de indudable actualidad cuya reciente aprobación hace que no se haya generado apenas doctrina administrativa y jurisprudencial que arroje luz acerca de los diversos problemas e interrogantes que suscita su aplicación práctica. El trabajo pretende dar respuesta a tales





cuestiones y ofrecer soluciones coherentes con la finalidad perseguida por el legislador»

▪ «Fiscalidad del carbono. Un nuevo escenario para la tributación del medio ambiente»

 MIGUEL DE HARO IZQUIERDO.

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. UCM/UFV (España). Abogado

Extracto

«La fiscalidad del medio ambiente, entendida como la ordenación de los tributos con la finalidad de intervenir en la protección del entorno natural por medio de efectos recaudatorios y sancionadores de actividades contaminantes, afronta en los últimos años uno de los mayores retos en el establecimiento de una nueva fiscalidad sobre el carbono y las emisiones de gases de efecto invernadero.

Tradicionalmente la fiscalidad verde, en su expresión más común, ha sido impulsada de una manera muy desordenada, poco estructurada, con la intervención de diferentes administraciones territoriales limitadamente coordinadas que han generado multiplicidad de tributos ineficientes, tanto desde la vertiente recaudatoria como en su carácter punitivo al daño medioambiental.

En el presente trabajo analizamos el nuevo paradigma al que se enfrenta la fiscalidad medioambiental, estructurada y ordenada por los organismos internacionales con la finalidad de obtener y conseguir un logro coordinado de los estados mediante la disminución de la temperatura del planeta como consecuencia de las emisiones de CO₂. El ámbito tributario se configura como una herramienta clave en la obtención de los objetivos de un planeta «cero» emisiones»

▪ «Enfoque jurisprudencial de la responsabilidad solidaria en materia tributaria (y II)»

 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 esta segunda parte, se lleva cabo un ensayo de sistematización de los distintos supuestos de derivación de responsabilidad solidaria contemplados en los artículos 42.1 y 42.2 de la Ley General Tributaria, para concluir identificando cuáles son las incógnitas que permanecen aún por despejar en relación con esta institución, esbozando algunas cuestiones que en un futuro podrían plantearse ante el Alto Tribunal»

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial

▪ «**Gastos financieros asociados a la distribución de fondos propios**»

Análisis de las SSTS de 26 de julio, recs. núms. 4762/2020 y 5693/2020, y 21 de julio de 2022, rec. núm. 5309/2020

 EDUARDO SANZ GADEA

Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

«La presente colaboración se adentra en los pronunciamientos judiciales relativos a las operaciones de distribución de fondos propios a los socios o accionistas, bajo diversas técnicas jurídicas, financiadas mediante endeudamiento. La jurisprudencia sobre la materia se ha consolidado con las tres sentencias del Tribunal Supremo mencionadas en el encabezamiento, pero es lo cierto que el conflicto número 9, publicado por la Agencia Tributaria al tiempo de emitirse aquellas, ha añadido nuevos elementos de reflexión. Al hilo de ellos, se formula una sugerencia de reforma normativa a concretar con la transposición de la Directiva 2016/1164»

▪ «**Más sobre las pérdidas en IRPF debidas a donaciones**»

Análisis de la STSJ de la Comunidad Valenciana de 28 de septiembre de 2022, rec. núm. 277/2022

 NURIA PUEBLA AGRAMUNT

Doctora en Derecho por la UCM y abogada del ICAM. Profesora contratada doctora de la UDIMA (España)

Extracto

«Tras una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, de fecha 30 de septiembre de 2019, que había interpretado el artículo 33.5 c) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el sentido de que las transmisiones a título lucrativo realizadas por actos *inter vivos* pueden dar lugar a pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible del impuesto del donante o transmitente; y tras





la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 31 de mayo de 2021 (RG 3746/2020), en la que el tribunal estimaba el recurso interpuesto por el director del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y fijaba criterio, en contra de aquella resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana, sosteniendo que las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas *inter vivos* no se computan fiscalmente, ni por el importe total del valor de adquisición, ni por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión; llega esta Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 28 de septiembre de 2022, en la que la Sala de lo Contencioso- Administrativo da la razón al contribuyente y anula la liquidación y la sanción, exigidas como consecuencia de la consideración como pérdida patrimonial en el impuesto sobre la renta de las personas físicas de la diferencia entre el valor de adquisición y transmisión de varios inmuebles donados por el recurrente y su esposa a sus hijos»

❖ TRIBUTACIÓN - Casos prácticos

▪ «Impuestos sobre bienes inmuebles y sobre actividades económicas» (casos prácticos)

 NICOLÁS SÁNCHEZ GARCÍA

Auditor de la Sindicatura de Cuentas de la Comunitat Valenciana. Profesor de CEF.- UDIMA (España)

Extracto

«A continuación, proponemos dos casos prácticos relativos al impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) y al impuesto sobre actividades económicas (IAE).

En relación con el IBI se examina la calificación de los bienes inmuebles como rústicos o urbanos, la condición de sujeto pasivo, la actualización de los valores catastrales, la entrada en vigor de nuevos valores catastrales, los tipos de gravamen diferenciados que se aplican en el impuesto, la aplicación de las bonificaciones potestativas, entre otras cuestiones.

Por lo que tiene que ver con el IAE se analiza la tributación de los supuestos de hecho planteados consistentes en la cuota a liquidar por una actividad económica que se desarrolla en un local y la cuota a liquidar por un local indirectamente afecto a la actividad económica, en la que esta no se ejerce, estando ambos locales situados en la misma localidad, se analizan también los puntos más relevantes que se producen en el proceso de liquidación del impuesto»

❖ CONTABILIDAD. Estudios

▪ «Una reflexión crítica sobre la norma de arrendamientos (NIIF 16)»

 ANNE M. GARVEY (Profesora contratada doctora. Universidad de Alcalá de Henares. España).





-  LAURA PARTE (Profesora titular de Universidad. Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED-España).
-  ALBERTO OLABARRI ESTÉVEZ (Senior Manager Auditoría. PriceWaterhouse Coopers. Bilbao (España)

Extracto

«Este trabajo presenta un análisis en profundidad de la norma de arrendamientos (NIIF 16). En primer lugar, abordamos las razones que han llevado al IASB a publicar la NIIF 16. En segundo lugar, realizamos una reflexión crítica de los aspectos más controvertidos de esta norma contable: la identificación del arrendamiento, los pagos por arrendamiento, el plazo del arrendamiento, el tipo de descuento y su impacto en los estados financieros. El desarrollo de estos puntos es fundamental para comprender la complejidad de esta normativa, así como las dificultades de su aplicación para las empresas y los retos a los que se enfrentan las firmas de auditoría. Este último punto puede ser de gran utilidad, ya que, en la reciente reforma del Plan General de Contabilidad, se ha optado por no adaptar la normativa contable de arrendamientos a la NIIF 16. Se esbozarán, por tanto, algunas medidas de simplificación que podrían hacer que esta norma sea de más fácil aplicación por todos los entes afectados. Además, se exponen los cambios en la normativa motivados por la COVID-19»

▪ «El presupuesto sostenible: una propuesta teórico-conceptual»

-  MARÍA SOL AMELIA QUESADA BLASCO

Profesora asociada. Universidad Autónoma de Madrid y Universidad Complutense de Madrid (España).

-  PABLO GÓMEZ CARRASCO

Profesor contratado doctor. Universidad Autónoma de Madrid. España).

-  MERCEDES LUQUE VÍLCHEZ

Profesora ayudante doctora. Universidad de Córdoba (España)

Extracto

«La sostenibilidad ha ido ganando presencia en las últimas décadas en la información que las empresas comunican al exterior. De este modo, la información no financiera sobre el impacto social y medioambiental de las compañías se presenta en ocasiones integrada con la información financiera o se gestiona y comunica siguiendo pautas cada vez más similares a esta, como ocurre actualmente en España con el estado de información no financiera. Existe evidencia, sin embargo, de que en el ámbito de la contabilidad de gestión no se está avanzando en la misma medida y los indicadores estrictamente financieros predominan, mientras que los vinculados a la





sostenibilidad quedan relegados a un segundo plano. De esta forma no se consigue trasladar los valores y objetivos relacionados con la sostenibilidad a la estrategia y la cultura empresarial. El objetivo de este trabajo es plantear un marco teórico-conceptual para que el presupuesto, una de las principales herramientas de la contabilidad de gestión, pueda desempeñar un papel importante en la integración de la sostenibilidad en la contabilidad interna de las empresas de manera coherente. Para ello, se analizan las características del modelo actual de presupuesto y se propone una evolución en cada una de ellas hacia un modelo de presupuesto sostenible»

❖ CONTABILIDAD. Análisis doctrinal

▪ «**Obligación de informar en la memoria de la clasificación por vencimientos de activos financieros**»

Análisis de la consulta 4 del BOICAC 128, de diciembre de 2021

 JAVIER AGUILAR LÓPEZ

Profesor del CEF.- (España)

Extracto

«La consulta versa sobre la obligación de seguir informando en la memoria para los activos financieros que tengan un vencimiento determinado o determinable sobre los importes que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento»

❖ CONTABILIDAD. Casos prácticos

▪ «**Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda, al servicio de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y sus organismos autónomos**»

(Segundo ejercicio del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda, al servicio de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra y sus organismos autónomos, convocado por Resolución 1147/2021, de 19 de abril de 2021 [BON de 10 de mayo])

 FERNANDO VALLEJO TORRECILLA

Licenciado en Ciencias Empresariales (España)

Sumario

Contabilidad financiera y de sociedades

Ejercicio 1. Condonación de un préstamo entre empresas del grupo.

Ejercicio 2. Permuta con pago parcial.

Ejercicio 3. Activos no corrientes mantenidos para la venta.

Ejercicio 4. Compraventa de derechos arrendaticios.





Ejercicio 5. Adquisición de un inmovilizado intangible con contraprestación contingente.

Ejercicio 6. Provisión por desmantelamiento.

Ejercicio 7. Subvención de capital.

Ejercicio 8. Impuesto sobre sociedades.

Ejercicio 9. Reducción de capital mediante la adquisición de acciones propias para su amortización.

Ejercicio 10. Fusión por absorción entre empresas no vinculadas.

Matemática financiera Ejercicio 1. Rentas financieras.

Ejercicio 2. Préstamo.

TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

Entradas diciembre,2022

1. **«La teoría del conocimiento “en cadena” y su desconexión del perjuicio económico: STJUE de 24 de noviembre de 2022, asunto C-596/21»**
(06.12.2022)

 **JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ**

Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Introducción

«Antes de adentrarnos en el examen de dicha resolución, debemos exponer brevemente y en términos sencillos, el origen y razón de ser de la denominada teoría. No es ningún secreto que el fraude en el IVA, en especial, el denominado fraude carrusel, constituye una de las principales preocupaciones de las autoridades tributarias comunitarias y nacionales. Hasta tal punto es así, que el TJUE, tradicional garante del principio de neutralidad del impuesto, ha admitido que, en determinadas circunstancias, se pueda negar el derecho a la deducción del IVA soportado». En concreto, existiendo un fraude de IVA, es posible impedir el derecho a la deducción de un adquirente posterior si sabía, o debía haber sabido, la existencia de tal fraude en los eslabones previos de la cadena de producción y distribución de un bien o servicio. Es la denominada teoría del conocimiento, que viene a desplazar parte de la responsabilidad en el control del fraude sobre los operadores legales.

El problema se centra, entonces, en determinar cuál es la diligencia que debe exigirse a un empresario en sus relaciones con proveedores, a efectos de concluir, en caso de inobservancia, que “debía haber sabido”. Como puede fácilmente suponerse, no se trata de una cuestión menor, ya que una exigencia desproporcionada puede llevarnos a una situación próxima a la de





una responsabilidad objetiva, introduciendo un riesgo desorbitado para el desarrollo de actividades económicas» [...]

2. «La prescripción de la responsabilidad tributaria: ipor fin!» (13.12.2022)

 ANTÓN BEIRAS CAL

Economista. Auditor. Abogado Tributarista

Introducción

«El 14 de octubre pasado se publicó la importante sentencia de Tribunal Supremo recaída en el recurso 6321/2020, cuyo auto de admisión de 20 de mayo de 2021 precisaba así la cuestión casacional a resolver: *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.*

Este asunto es de capital importancia desde el plano de la justicia material, pues en todos nuestros despachos hemos luchado contra derivaciones de responsabilidad acordadas multitud de años después de la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal, o en el caso de apartado 2 del artículo 42 de la LGT (quienes colaboren en la transmisión u ocultamiento de bienes para impedir la traba), años después de los hechos constitutivos de la responsabilidad.

No ha sido, no es, infrecuente que el supuesto responsable que acude a nuestro despacho se trate de un anciano jubilado al que se arrojan hechos con 20 años de antigüedad». [...]

3. «¿Subvenciones-dotación, o contraprestación?: alea jacta est» (20.12.2023)

 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ

Doctor en Derecho, Profesor de la Universidad Pompeu Fabra

Introducción

«El Tribunal Supremo (en adelante, TS) ha admitido a trámite el recurso de casación 1887/2022 fijando como cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, el "*determinar, a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de septiembre de 2021 (Asunto C-21/20), y también de las de 22 de junio de 2016 (Asunto C-11/15) y 27 de marzo de 2014 (Asunto C-151/13), si las subvenciones recibidas por las sociedades que prestan servicios de radiodifusión pública tienen naturaleza de contraprestación y, por consiguiente, se estaría ante una actividad sujeta y no exenta del IVA o, por el contrario, carece de esa índole contraprestacional, no siendo por ello onerosa tal actividad, y, por ende, la*





misma no estaría sujeta al impuesto y los importes recibidos para su financiación no deberían formar parte de la base imponible de este gravamen” (Auto de 3 de noviembre de 2022 (15096/2022)).

La Sentencia objeto de casación es la de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional (en adelante, AN), de fecha 23 de diciembre de 2021 (recurso nº 746/2017). Sentencia que, como el propio TS señala, es contradictoria con las dictadas por la Sección Quinta de la misma Sala de lo Contencioso Administrativo de la AN de 23 de junio de 2021 (recurso nº 527/2020) y de 20 de octubre de 2021 (recurso nº 400/2020).

Mientras que, para la Sección Sexta, tales subvenciones tienen la naturaleza de contraprestación, para la Sección Quinta, no.

Esta es la cuestión» [...]

4. «**La llamada “tasa Amazon”. Status questionis**» (27.12.2022)

 MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional.

Introducción

«Desde hace algunos meses venimos oyendo hablar de la aprobación de la llamada “tasa Amazon”, que proyecta establecer de forma inminente el ayuntamiento de Barcelona. El gigante del comercio electrónico, que viene sorteando los diferentes intentos de someter a tributación su actividad, convirtiéndose en un auténtico objeto de deseo tributario, se enfrenta ahora a la implantación de una tasa local que le toca de lleno. Dado que estamos a las puertas de un año electoral, el Ayuntamiento de Barcelona parece haber pisado el acelerador, pues está previsto que sea una realidad a finales del primer trimestre de 2023. Veremos si la norma catalana supera todos los obstáculos a los que probablemente tendrá que enfrentarse.

Esta regulación local ha sido calificada como pionera por parte de sus promotores. Sin duda se trata de una tasa bastante novedosa, pero con un encaje en las categorías del TRLRHL que no está exento de problemas. [...]

5. «**De nuevo sobre los responsables solidarios**» (29.12.2022)

 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ

Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

Introducción

«La minera es un palo del cante flamenco propio de la sierra minera del pueblo que me vio nacer (La Unión). Una de las letras premiadas en el año 1984 en el Festival del Cante de las Minas dice así:





"Dime por qué galería

puede encontrar un minero

el metal de la alegría"

No sé si con acierto no rebatible, pero sí con la intención de promover la reflexión acompaño las líneas que siguen a propósito de la prescripción y los responsables solidarios, en la búsqueda de la galería que pueda llevar a estos deudores tributarios el metal de la alegría.

En una entrada anterior a la presente de este blog, Antón Beiras reflexionaba sobre la figura del responsable solidario al hilo de la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022 (casación 6321/2020) para señalar que la prescripción de la acción frente a los responsables solo puede producirse tras el ejercicio de la acción declarativa de responsabilidad. Hace apenas unas semanas en estas páginas de *Taxlandia*, César García Novoa nos llamaba la atención sobre la deficiente regulación en la Ley General Tributaria de la figura del responsable tributario; un año antes, Jesús Rodríguez Márquez, también en este blog, advertía de la reforma sustantiva que, en relación con la figura del responsable solidario, quedaba prevista en el proyecto de lo que, más tarde, se convirtió en Ley 11/2021, concretamente, en la sutil modificación introducida en el art. 175.1 LGT ordenando que la responsabilidad solidaria puede exigirse una vez transcurrido el período voluntario de pago "*original*" abierto al deudor principal, bien, directamente si se hubiera declarado con anterioridad a ese momento, bien en otro caso, mediante declaración de la responsabilidad. La razón de ser de tal modificación legal, según la Exposición de Motivos de la referida Ley, respondía a la necesidad de clarificar la normativa vigente, especificándose *«a efectos del procedimiento de exigencia de la responsabilidad solidaria, que el período voluntario de pago de las deudas es el originario de pago, sin que las vicisitudes acaecidas frente al deudor principal, como suspensiones o aplazamientos, deban proyectarse sobre el procedimiento seguido con el responsable»*, lo que significa que las contingencias o eventualidades que hubiera podido tener la deuda tributaria en relación con el deudor principal no afectan al procedimiento a instruir frente al responsable solidario y que, por lo tanto, si el deudor principal solicita aplazamiento o fraccionamiento de pago, tal circunstancia no produce efecto jurídico alguno en orden a declarar la posición deudora del responsable solidario para exigirle la deuda tributaria. Todo ello, aleja al responsable de su natural posición de deudor tributario en segundo plano (garante del crédito tributario) para acercarlo a la ocupada por los deudores en régimen de solidaridad, de suerte que el órgano de recaudación pueda dirigirse a ellos de forma simultánea al deudor principal.

Este tipo de modificaciones legales ideadas para fortalecer la acción recaudadora tributaria deben ser analizadas desde todos los perfiles que





presenta su aplicación, y bien puede ocurrir que aquello que se ha pensado con la clara finalidad de lograr una mayor eficacia en la exigencia de pago del tributo esté propiciando, al mismo tiempo, la prescripción de la exigencia de la deuda tributaria al responsable solidario.

Supongamos que nos encontramos ante el supuesto legal de responsabilidad solidaria recogido en el art. 42.1, letra c) LGT por adquisición de una sociedad de los activos de otra que se disuelve, sin que la adquirente haya solicitado de la Administración tributaria la certificación de deudas de la transmitente en los términos previstos en el art. 175.2 LGT»

👉 REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

[Publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales]

Nº 139. Octubre-diciembre, 2022

❖ ESTUDIOS

- **«El secreto profesional en el marco tributario europeo: ¿armonización negativa de las normas de transposición de la dac6?»**

👉 MARÍA AMPARO GRAU RUIZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España). Directora de la Revista Técnica Tributaria

«Aquello que no se pudo lograr durante el procedimiento legislativo de tramitación de la norma comunitaria (el consenso sobre el alcance del secreto profesional de los asesores fiscales para interpretarlo de manera uniforme en la Unión Europea), ha propiciado la polémica una vez llegado el momento de aplicar las normas internas de transposición de la conocida DAC6,

Así, en Bélgica y Francia se plantearon cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por el Tribunal Constitucional y el Consejo de Estad respectivamente. En el asunto C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies* y otros 3, en enero de 2022 tuvo lugar la vista oral, el 15 de septiembre se pudieron conocer las Conclusiones del Abogado General Rantos4 y el 8 de diciembre, la Sentencia de la Gran Sala. Esperada con impaciencia por sus posibles repercusiones en muchos Estados miembros, merece atención; pero antes cabe hacer un breve repaso de la situación específica del tema apuntado en el Derecho comparado y en nuestro país» [...]

- **«El Derecho Tributario ante la transformación digital: ¿innovación tributaria o gravamen equitativo del capital?»**

👉 SALVADOR MONTESINOS OLTRA

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Valencia (España)





Resumen

«Partiendo de la distinción entre la economía digital y la digitalización de la economía como un fenómeno de mayor alcance, el presente artículo trata de dilucidar cuáles son los verdaderos retos que plantean ambas al poder tributario de los Estados, concluyéndose que la respuesta no puede venir solamente de la mano de la reforma de las normas de fiscalidad internacional ni de la creación de tributos ordenados al gravamen de las nuevas manifestaciones de capacidad económica que, según se afirma, han traído consigo, sino de un reforzamiento de la fiscalidad sobre el capital, si no de sus rentas»

- **«La declaración sobre determinados «mecanismos» transfronterizos de planificación fiscal»**

 JOSÉ ANTONIO CORTÉS TORRES

Doctorando en Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid (España)

Resumen

«A los Estados les resulta cada vez más difícil proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión. Dado que la mayoría de los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva pueden abarcar más de una jurisdicción, recientemente se ha entendido en el contexto de la Unión Europea que la comunicación de información sobre ellos aportaría resultados positivos adicionales en caso de que fuese objeto de intercambio entre los Estados miembros. El uso de las nuevas tecnologías por la Administración Tributaria está contribuyendo a que ésta desarrolle un nuevo modelo cuyo objetivo es la mejora de la eficacia, la transparencia y la atención al ciudadano. En este ámbito, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha debido pronunciarse sobre las garantías y derechos del contribuyente, fundamentalmente sobre el derecho de acceso a la Administración electrónica, el derecho a la información y la asistencia a los obligados tributarios»

- **«Cuestiones conflictivas en la deducibilidad de las cuotas soportadas en el Impuesto sobre el Valor Añadido»**

 ANTONIO LONGÁS LAFUENTE

Inspector de Hacienda del Estado. (España)

Resumen

El derecho a la deducción de las cuotas soportadas se configura como uno de los pilares básicos en los que se asienta el IVA que permite al sujeto pasivo ingresar exclusivamente por el valor añadido introducido en cada una de las bases de producción, transformación o comercialización de los bienes y servicios.





Este derecho queda condicionado al cumplimiento de requisitos materiales y formales, a los que pueden añadirse los subjetivos y los temporales, de forma que sólo cuando concurren los mismos puede ejercitarse el derecho.

En el estudio de esta materia surgen numerosas cuestiones conflictivas, tanto relacionadas con el ajuste o adecuación de la norma interna con la de la Unión, como sobre la interpretación de algunas de las condiciones exigidas por nuestro ordenamiento interno.

En este comentario se hace alusión a algunas de estas cuestiones que se consideran relevantes, como son la adquisición de la condición de sujeto pasivo para ejercitar este derecho, el derecho a deducir cuando las cuotas soportadas se afectan a actividades sujetas y no sujetas, la posibilidad o no de afectar íntegramente al patrimonio empresarial los bienes de inversión, la deducibilidad de las cuotas por gastos accesorios a los bienes de inversión, y la necesidad de que el destino previsible que se da a las cuotas soportadas sea el de afectarlos a una futura operación sujeta que genere el derecho a la deducción»

- **«Inteligencia artificial: una herramienta «peligrosa» en manos de la administración fiscal italiana para luchar contra la explotación abusiva de las deducciones fiscales»**

 MARÍA GRAZIA ORTOLEVA

Associate Professor of Tax Law

Law Department. University of Verona (Italy)

Resumen

«El uso de la IA está provocando, también en Italia, una metamorfosis de la relación entre el contribuyente y la Administración tributaria tanto en la Base de aplicación de los impuestos (por ejemplo, los borradores del impuesto sobre la renta y del IVA) como en los procesos de verificación y control.

Este cambio, si no se «gobierna» adecuadamente, podría sin embargo tener un alto coste en términos de vulneración de algunos derechos fundamentales de los contribuyentes, sobre todo cuando se «confía» a sistemas de inteligencia artificial la adopción de decisiones que tienen efectos inmediatos sobre la situación jurídica de los destinatarios.

Esta es la característica que distingue a la medida introducida por el legislador italiano para atajar el fraude perpetrado a través de la transferencia de créditos fiscales por intervenciones destinadas a mejorar la eficiencia energética de los edificios y que es objeto de investigación en este trabajo»





❖ «ANÁLISIS CRÍTICOS DE CUESTIONES PROBLEMÁTICAS EN LA JURISPRUDENCIA»

▪ «Nuevos aires y nuevas incógnitas en materia de revocación tributaria a luz de la última jurisprudencia del Tribunal Supremo»

👤 MANUEL LUCAS DURÁN

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Alcalá. (Madrid)

Introducción

«La revocación tributaria es, desde hace tiempo, una cuestión debatida en la doctrina científica y en la jurisprudencia.

En efecto, la singular redacción de los arts. 219 y 221.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) había propiciado posiciones encontradas entre los que, por un lado, entendían que tal procedimiento especial de revisión sólo podía ser iniciado, con carácter exclusivo y de forma graciable, por la Administración tributaria (art. 219.3 LGT), la cual sólo tenía el deber acusar recibo de la petición presentada por los obligados tributarios, en el sentido referido en el art. 10.1 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005 (RGRVA) 3; y, por otro lado, quienes concedían a los obligados tributarios una posibilidad de instar o promover tal procedimiento de revisión conforme a la habilitación reconocida por el art. 221.3 LGT y, correlativamente, la obligación de la Administración de resolver conforme a Derecho en función de que se presentasen o no de las causas previstas en el art. 219 LGT»

[...]

«Por lo demás, las sentencias que van a comentarse se refieren a dos ámbitos diferenciados aunque, en cierto modo, interconectados y, en cualquier caso, dentro del ámbito de la tributación local: por un lado, el TS se ha pronunciado sobre la posibilidad de revocar actos de liquidación del Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) cuando, una vez firmes estos, se declara la inconstitucionalidad de la norma que daba cobertura a tales liquidaciones tributarias; por otro lado el Alto Tribunal ha dictaminado, asimismo, sobre la posibilidad de revocar actos de liquidación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) cuando se ha anulado por la jurisdicción contencioso-administrativa una norma reglamentaria conforme a la que se había practicado la liquidación»

❖ COMENTARIO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

▪ **Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5502/2020, de 22 de septiembre de 2022**





 GABINETE DE ESTUDIOS AEDAF

Impuesto sobre Sociedades. Ganancias Patrimoniales. Criterio de imputación de operaciones a plazos.

«Acude el TEAC, en esta resolución, al criterio anteriormente fijado —en una resolución de 29 de noviembre de 2011— para establecer los requisitos que deben concurrir en una operación para que proceda aplicar el criterio de imputación de operaciones a plazos del art. 19.4 del TRLIS (RDLeg. 4/2004). De este modo, se reitera que debe existir un calendario de pagos delimitado que establezca el importe a pagar en cada una de las fechas previstas. Por tanto, en el supuesto planteado, no puede considerarse operación a plazos aquella cuyo precio se condiciona a hechos futuros que pueden ser o no posibles, puesto que el precio no se ha devengado y no puede ser objeto de contabilización»

- Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5085/2021, de 21 de junio de 2022

 GABINETE DE ESTUDIOS AEDAF

Procedimiento tributario. Responsables de la deuda tributaria. Derivación de responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) de la LGT a menores de edad.

»El TEAC cambia el criterio mantenido anteriormente respecto de la posibilidad de derivar responsabilidad solidaria con base en el artículo 42.2 a) de la LGT —causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes—, cambio de criterio que viene motivado por la sentencia del Tribunal Supremo en Sentencia de 18/06/2021, rec. casación 2188/2020. Considera el TS que no cabe trasladar la responsabilidad a un menor cuando el negocio jurídico en virtud del cual se pretende la ocultación o transmisión se ha concluido por su representante legal, por cuenta de aquél, puesto que el dolo o intención que se exige para sustentar la posición de causante o colaborador no puede atribuirse al menor carente de capacidad de obrar y, por tanto, de concluir negocios jurídicos»

- Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1617/2022, de 18 de octubre de 2022

 GABINETE DE ESTUDIOS AEDAF

Procedimientos tributarios. Suspensión de la ejecución del acto impugnado. Suspensión de las sanciones. Extensión de la suspensión a la vía contencioso- administrativa.

«En contra de lo declarado por el TEAR, cuya resolución se recurre, recuerda el TEAC que la suspensión automática de la ejecución de las sanciones, cuando estas han sido impugnadas, opera únicamente en la vía económico-





administrativa. Para que dicha suspensión se extienda a la vía contencioso-administrativa es necesario que se cumplan dos requisitos: (i) que el interesado la solicite en vía judicial con ocasión de la interposición del recurso y (ii) que comunique a la Administración tributaria en el plazo de interposición del recurso contencioso-administrativo que ha interpuesto dicho recurso y ha solicitado la suspensión en el mismo. Respecto del segundo de los requisitos, el TS ha interpretado que cuando la Administración conoce o puede conocer a través de su representante procesal —el Abogado del Estado, por ejemplo—, ambos datos, esto es, la existencia de un proceso y la petición en él de la suspensión del acto no cabe pretextar ignorancia de tales circunstancias para anudar a la sola inobservancia del artículo 233.8 LGT la apertura del período voluntario. Esta interpretación ha sido secundada por el TEAC en varias resoluciones.

Sin embargo, en el presente caso, la suspensión de la ejecución de la sanción no había sido solicitada en vía judicial, por lo que el primer requisito se ve incumplido. Es decir, por la sola interposición del recurso en vía contencioso-administrativa no se produce la suspensión de la ejecución del acto, sino que es necesario solicitarla expresa y formalmente, aunque se mantiene la suspensión hasta que el tribunal se pronuncie sobre la misma»

- Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 8719/2021, de 24 de Octubre de 2022

 GABINETE DE ESTUDIOS AEDAF

IRPF. Prestaciones por diversos planes de pensiones recibidas en forma de capital. Reducción del artículo 17.2 c) TR de la ley del IRPF en relación con la DT 12I de la Ley 35/2006 del IRPF.

«La cuestión que se plantea ante el TEAC consiste en determinar si resulta de aplicación la Disposición Transitoria Décima de la Ley 35/2006 que prevé, de modo transitorio, que se pueda seguir aplicando la reducción prevista en la anterior regulación del impuesto sobre las prestaciones derivadas de planes de pensiones, de mutualidades de previsión social y de planes de previsión asegurados, por la parte correspondiente a aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006, a más de un ejercicio fiscal.

La DGT venía defendiendo en diversas consultas que, con independencia del número de planes de pensiones que tenga suscritos una persona, el tratamiento fiscal de las prestaciones en forma de capital con la posible reducción del 40 por ciento sólo podrá otorgarse a las cantidades percibidas en forma de capital en un único año, a elección del contribuyente, y por la parte que corresponda a las aportaciones realizadas con anterioridad al 31 de diciembre de 2006.





El TEAC no está conforme con esta interpretación y concluye que podrá aplicarse la reducción a todas las cantidades percibidas en forma de capital (pago único) en el ejercicio en el que acaezca la contingencia correspondiente y en los dos ejercicios siguientes, y no solamente en un ejercicio»

- Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 9398/2021, de 20 de septiembre de 2022

 GABINETE DE ESTUDIOS AEDAF

IVA e IRPF. Régimen simplificado y Estimación objetiva. La actividad económica de alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC.

«La controversia del presente asunto es si la actividad económica de alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC puede o no tributar en el régimen simplificado del IVA.

En este sentido el TEAC se separa del criterio de la DGT, concluyendo que la actividad económica de alquiler de vehículo con conductor a través de una licencia VTC sí puede tributar por el método de estimación objetiva del IRPF y por el régimen simplificado del IVA, pues la expresión «Transporte de autotaxis» no puede referirse únicamente a aquellos vehículos que contaban con contador de taxímetro, pues el propio Epigrafié 721.2 del IAE bajo el título «Transporte por autotaxis», comprende «el transporte de viajeros en automóviles con taxímetros y otros automóviles de alquiler con conductor (taxis, gran turismo), coches de punto, etcétera», lo que impide extraer ese razonamiento»

❖ COMENTARIO DE JURISPRUDENCIA DEL TJUE

 JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de A Coruña.
Miembro de AEDAF (España)

▪ **Comentario a la sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Cuarta) de 22 de septiembre de 2022**

Asunto: C-538/20

- Síntesis:

«Impuesto sobre Sociedades--Libertad de establecimiento - Artículos 49 TFUE y 54 TFUE - Deducción de las «pérdidas definitivas» sufridas por un establecimiento permanente localizado en el extranjero - Doctrina del TJUE sobre «pérdidas finales» y Convenios de Doble Imposición - Método de Exención de los beneficios y pérdidas de los establecimientos permanentes»

- Antecedentes y cuestiones planteadas





«El asunto se enmarca en un litigio entre la administración tributaria alemana (Finanzamt B) y una sociedad anónima establecida en Alemania (W AG), en relación con la negativa de la referida administración a tener en cuenta, para calcular el impuesto sobre sociedades adeudado por W AG en Alemania en relación con la renta imputable al ejercicio 2007, las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente a través del cual la referida sociedad operaba en el Reino Unido, dándose la circunstancia de que tal establecimiento permanente fue cerrado (cese actividad) ese mismo año. En particular, la sociedad anónima W AG, con domicilio social y dirección comercial en Alemania, explotaba un banco de negociación de valores mobiliarios, de suerte que en agosto de 2004, tal entidad abrió una sucursal en el Reino Unido. Tras varios años de actividad sin que la sucursal (establecimiento permanente) generara beneficios, se procedió a su cierre durante el primer semestre del año 2007, de modo que las pérdidas sufridas por dicho establecimiento no pudieron trasladarse a ejercicios posteriores en el Reino Unido a efectos de tributación»

▪ **Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Séptima) de 29 de septiembre de 2022**

Asunto: C-235/21

- Síntesis:

IVA. Directiva 2006/112/CE — Artículo 203 — Contrato de venta y arrendamiento financiero — Persona deudora del pago del IVA — Contratos de *Sale & Lease back*-- Posibilidad de asimilar un contrato escrito a una factura— principio de neutralidad y antiformalismo en relación con el ejercicio del derecho a la deducción.

- Antecedentes y cuestiones planteadas

«Esta sentencia del Tribunal de Justicia constituye la respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Eslovenia, en el contexto de una controversia entre la entidad Raiffeisen *Leasing* y la administración tributaria eslovena en relación con el ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado con motivo de contratos de arrendamiento financiero de una serie de inmuebles.

En particular, el referido litigio se plantea en relación con operaciones realizadas por la sociedad RED d.o.o., propietaria de un terreno y un edificio de viviendas en Rožna dolina, en el término municipal de Liubliana (Eslovenia). Esta sociedad pretendía construir nuevos edificios en dicho terreno, de suerte tal que, el 19 de noviembre de 2007, RED celebró con Raiffeisen *Leasing* un contrato de venta y arrendamiento financiero (*sale-and-lease back*). A tenor de ese contrato, Raiffeisen *Leasing* se obligaba a comprar el terreno por un precio y RED, a abonar a Raiffeisen *Leasing* las cuotas mensuales del arrendamiento financiero hasta el reembolso íntegro del valor del terreno y de los edificios de nueva construcción, esto es, un importe de 1 294 786,56 euros (en lo sucesivo, «contrato de





venta y arrendamiento financiero»). El contrato indicaba un importe de la cuota del IVA de 110 056,86 euros»

▪ **«Comentario a la sentencia del TRIBUNAL de JUSTICIA de la UE (Sala cuarta) de 15 de septiembre de 2022»**

Asunto: C-277/21

- Síntesis:

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Derecho a la deducción del IVA soportado — Venta de un bien inmueble entre sujetos pasivos — Vendedor que es objeto de un procedimiento de insolvencia — Práctica nacional consistente en denegar al comprador el derecho a la deducción del IVA debido a que tenía o debería haber tenido conocimiento de las dificultades del vendedor para abonar el IVA repercutido — Fraude y abuso de Derecho — Requisitos y carga de la prueba—Presunción de abuso y derecho a la deducción del IVA soportado.

- Antecedentes y cuestiones planteadas

«Este pronunciamiento del Tribunal de Justicia da respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Contencioso-administrativo de Lituania, en relación con el ejercicio del derecho a la deducción del IVA en el marco de una transacción donde el transmitente de los bienes estaba en situación de insolvencia y tal circunstancia era conocida por el adquirente.

Tal petición prejudicial se enmarca en el contexto de un litigio entre un contribuyente (la entidad «UAB «HA.EN.»») y la «Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de Lituania (en lo sucesivo, «Administración tributaria»), en relación con la denegación del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por un supuesto abuso de Derecho cometido por HA.EN»

▪ **Comentario al Auto del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Sexta) de 1 de Septiembre De 2022**

- Asunto: C-67/22

- Síntesis:

Libre Circulación de Capitales—Impuesto sobre Sociedades — Dividendos percibidos por una sociedad establecida en un Estado miembro de una sociedad nacional y de una sociedad establecida en un país tercero—Medidas nacionales para evitar la doble imposición — Diferencia de trato fiscal de los dividendos nacionales y extranjeros—Restricción a la libre circulación de capitales —Justificación basada en la eficacia de los controles fiscales — Inexistencia de obligación convencional de intercambio de información en materia tributaria.

- Antecedentes y cuestiones planteadas

«Este pronunciamiento del TJUE tiene por objeto la interpretación de los artículos 63 y 65 del TFUE (libre circulación de capitales) en relación con la inaplicación de





las medidas nacionales recogidas en la legislación Fiscal portuguesa del impuesto sobre sociedades en materia de eliminación de la doble imposición internacional en relación con dividendos procedentes de países terceros.

Tal pronunciamiento del TJUE constituye la respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el Supremo Tribunal Administrativo de Portugal, en el marco de un litigio entre la sociedad Pharol SGPS (anteriormente Portugal Telecom SGPS) y la autoridad tributaria portuguesa sobre la aplicación de la legislación fiscal portuguesa en materia de eliminación de la doble imposición en sede del impuesto sobre sociedades»

❖ TRANSFERENCIA

▪ «Últimos o recientes pronunciamientos jurisprudenciales sobre el derecho tributario sancionador»

👤 ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE

Abogado del Estado. Doctor en Derecho. Vicepresidente de la Sección de Derecho Financiero y Tributario. Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de España

«No hace mucho me ocupé sobre el delito contra la Hacienda Pública y sobre los principios del Derecho Tributario sancionador; 3 tras ello se han producido nuevos pareceres de la Jurisprudencia, entendiendo esta expresión en su más amplio sentido, que precisan o corrigen anteriores pronunciamientos fruto de nuevos hechos llevados a conocimiento de los Tribunales de Justicia o de distintos enfoques planteados por los recurrentes y aceptados por estos; y sin más procedo a dar cuenta de lo que se contiene en el presente estudio que sólo pretende poner al día cuestiones que son sobradamente conocidas por los estudiosos de la disciplina y sobre todo por los que ahora se denominan operadores jurídicos»

«1. En relación con el delito contra la Hacienda Pública

La primera de las cuestiones que se traen a colación guarda relación con la terminología utilizada en el Código Penal en relación con los diversos supuestos contemplados; y así la sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 19 de octubre de 2021, en relación con las «expresiones técnicas» mencionadas por la norma sancionadora aclara que: [...]»

2. En relación con las infracciones y sanciones tributarias

«Además de dar cuenta de la doctrina jurisprudencial más reciente recaída sobre el particular, citaremos las nuevas disposiciones legales que han incidido sobre el particular, y que de modo sintético se mencionan: [...]»





VII.2. PODIUM AUTORAS/AUTORES

Diciembre,2022



CARLOTA RUIZ DE VELASCO PUNÍN

Profesora contratada doctora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cantabria (España)

«Los recargos por extemporaneidad. Análisis particular de la exoneración del recargo por declarar con posterioridad a una regularización administrativa de otro periodo del mismo concepto impositivo»

Extracto

«El trabajo aborda el régimen normativo de exoneración del recargo incorporado a la Ley General Tributaria por la Ley 11/2021 y aplicable en aquellos casos en que el contribuyente regulariza voluntariamente, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros periodos del mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración y siempre que se cumplan determinados requisitos. La finalidad que hay detrás de esta exoneración radica en incentivar que el contribuyente, a la vista del criterio administrativo, regularice de forma voluntaria otros periodos del mismo concepto impositivo aún no comprobados, ahorrando así a la Administración el coste que supone iniciar nuevas actuaciones comprobadoras. Se trata de un régimen de indudable actualidad cuya reciente aprobación hace que no se haya generado apenas doctrina administrativa y jurisprudencial que arroje luz acerca de los diversos problemas e interrogantes que suscita su aplicación práctica. El trabajo pretende dar respuesta a tales cuestiones y ofrecer soluciones coherentes con la finalidad perseguida por el legislador»

(Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF. REVISTA MENSUAL NÚM. 477. Diciembre,2022)



Homenaje a HENRY DUNANT



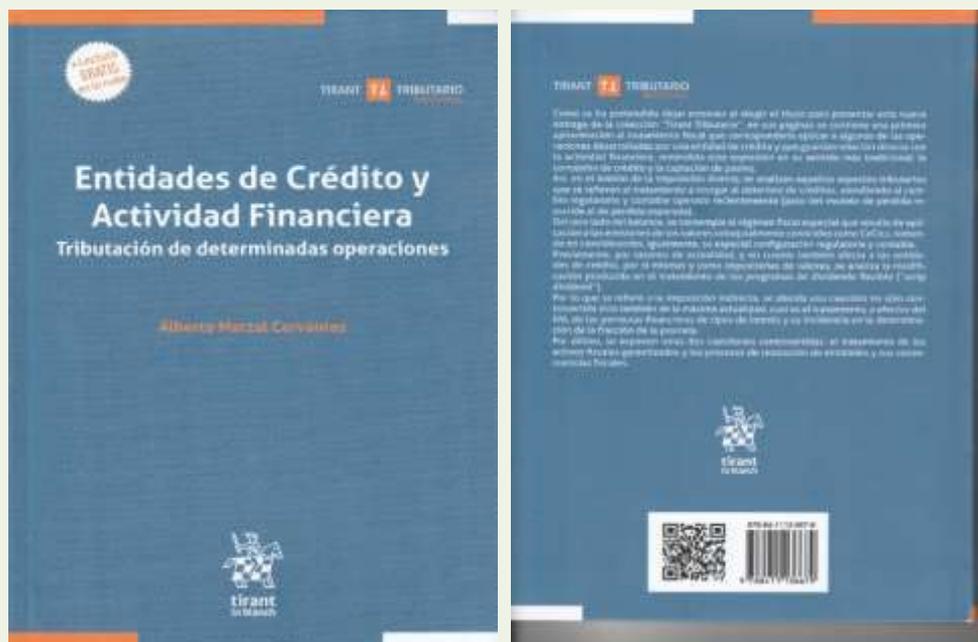
Zinaida y Vasiliy, ambos de 75 años, vivieron toda su vida en Sviatohirsk, oblast de Donetsk. Se conocieron en la escuela secundaria y hace 52 años que están casados. Pese al grave conflicto armado internacional entre Rusia y Ucrania y al deterioro de los servicios esenciales, como el agua potable, la electricidad y la calefacción central, quieren permanecer en su ciudad natal (2023).

Alyona Synenko/CICR

La infraestructura esencial para la supervivencia de la población civil goza de protección conforme al derecho internacional humanitario. Desde el comienzo del conflicto en Ucrania oriental, en 2014, el CICR viene apoyando a las autoridades locales de todas las partes para garantizar que las plantas de agua y de energía eléctrica sigan funcionando.

VIII. BIBLIOTECA LIBROS-MONOGRAFÍAS

«Entidades de Crédito y Actividad Financiera» (Tributación de determinadas operaciones)



AUTOR: **ALBERTO MARZÁLCERVANTES** ©

Inspector de Hacienda del Estado en excedencia

TIRANT TRIBUTARIO

Directo de la Colección: Domingo Carbajo Vasco

EDITA: TIRANT LO BLANCH

Edición: Valencia, 2022

I. Introducción

II. Índice

I. INTRODUCCIÓN

Abordar, o intentar abordar, con una visión omnicomprensiva, los aspectos tributarios que afectan a uno de los sectores clave para el conjunto de la economía, cual es el sector financiero, y, en particular, en lo referente a la actividad desarrollada por las entidades de crédito, resulta una labor ingente que, excedería, con mucho, los límites del contenido de las páginas que siguen a continuación.





Hablamos de una actividad sobre la que, en el ámbito de las obligaciones tributarias de carácter material, inciden un número significativo de tributos y figuras tributarias diversas, tanto en relación con la imposición directa, como en relación con la imposición indirecta.

Exigidos todos ellos, además, por diferentes administraciones (estatal, autonómica, local), según las competencias propias de cada sujeto acreedor de la relación jurídico-tributaria.

Naturalmente hablamos del sistema tributario español en su conjunto, y, por descontado, fundamentalmente, sin ánimo exhaustivo, de los impuestos personales sobre la renta (sociedades y no residentes), el impuesto sobre actividades económicas, la tributación sobre el consumo, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, etc.

Dentro de ese compendio de figuras tributarias habría que incluir, por su importancia, tributos "ad hoc", específicos de la actividad financiera y, en cierto modo, deudores, por tanto, de su singularidad.

Entre ellos, sin duda, no podemos dejar de mencionar aquí el Impuesto sobre los Depósitos de las Entidades de Crédito, introducido en el ordenamiento tributario con 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.

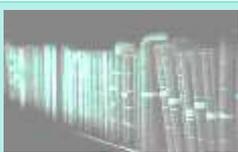
Se trata de un tributo de carácter directo que, como se deduce de su denominación, grava los depósitos constituidos en las entidades de crédito y que, desde su creación, ha atravesado por diversas vicisitudes relacionadas no

que, desde su creación, ha atravesado por diversas vicisitudes relacionadas no sólo con su configuración sino con los diversos aspectos o elementos que determinan la cuantificación de la obligación tributaria, algunos de ellos sustanciados, incluso, ante el Tribunal Constitucional, y otros aún pendientes de resolver ante la jurisdicción ordinaria.

También, en este contexto, es necesario efectuar una referencia al Impuesto sobre las Transacciones Financieras, regulado en la Ley 5/2020, de 15 de octubre, que si bien no recae o guarda relación con la actividad crediticia típica de las entidades de crédito, incide sobremanera sobre las mismas, no sólo en cuanto a las adquisiciones que realicen por cuenta propia, sin perjuicio de las exenciones aplicables, sino en lo que respecta a su desempeño o labor como intermediarios financieros entendida esa función en un sentido amplio y coloquial del término.

En este caso se trata de un tributo de naturaleza indirecta, de carácter extraterritorial, que grava las adquisiciones a título oneroso de acciones con independencia del lugar donde estas se efectúen y cualquiera que sea la residencia de las personas intervinientes en la operación.





En vigor desde el 16 de enero de 2021, está por ver su recorrido y desarrollo, a más de las controversias y dudas que su aplicación posible o probablemente conlleve.

Cualquiera de estos tributos o figuras impositivas se haría acreedora, por si sola, como se ha dicho, de un análisis o estudio pormenorizado sobre los distintos elementos que configuran las diferentes obligaciones tributarias, y, por supuesto, sobre aquellos aspectos de las mismas que ofrecen más dudas o plantean más cuestiones en su aplicación práctica.

Si nos referimos ahora a las obligaciones tributarias formales, en lo que comúnmente se conoce o denomina como la carga tributaria indirecta, hablamos de un sector sobre el que, posiblemente, dicha carga indirecta es, en la mayoría de los casos, muy superior, o al menos comparativamente superior, a la que sufren o padecen otros sectores económicos también claves para el conjunto de la economía.

Por todas estas razones, como luego se dirá, de entre todas las alternativas posibles, hemos elegido la opción de centrar nuestro análisis en determinadas cuestiones o aspectos materiales, relacionados con la actividad financiera, que modestamente consideramos pueden interesar al lector, bien por su carácter novedoso, bien por tratarse de cuestiones ciertamente, siempre a nuestro juicio, específicas (de ahí, también, el título por nosotros elegido).

Pese a ello, no nos resistimos a efectuar un pequeño recorrido por los aspectos formales, como veremos de calado, que inciden en el desarrollo de la actividad bancaria.

En efecto, en un mundo globalizado, donde la necesidad de allegar recursos para sufragar las necesidades públicas y la desigualdad crecientes requieren de un sistema tributario justo y eficaz, se hace patente la necesidad de mejorar y de contar con los controles más adecuados para asegurar la debida contribución al sostenimiento de esas cargas públicas, evitando en cuanto ello sea posible, la elusión fiscal.

En este sentido, la complejidad técnica (cada vez mayor) de las normas que regulan los tributos, y la propia existencia de ese mundo cada vez más globalizado y digitalizado, hacen o contribuyen a que la información en manos de las administraciones fiscales se convierta en un elemento clave, cualitativamente hablando, para conseguir la verdadera efectividad de esos controles indispensables para el fin pretendido.

Dicho de otra forma, la creciente globalización en un entorno BEPS (acrónimo del inglés Base Erosion and Profit Shifting), referido a aquellas estrategias de planificación fiscal ante las lagunas y discrepancias existentes en los distintos sistemas fiscales, puede facilitar o hacer más sencilla la deslocalización, o, simplemente, la elusión fiscal, lo que, en paralelo, conlleva la necesidad de





mayores controles fiscales, y, en definitiva la mayor demanda de información por parte de las autoridades tributarias.

De ahí surge, como corolario, la proliferación de esos mayores controles fiscales a través de la obtención de dicha información en poder de los diferentes operadores económicos, información que estos operadores económicos, especialmente las entidades de crédito, poseen, precisamente, como consecuencia del desarrollo de sus propias actividades.

De este modo, el sistema bancario (financiero) se ha convertido, a lo largo de los últimos años, en el eje central, el núcleo fundamental, para lograr ese necesario control fiscal, lo que ha dado lugar a un sinfín de obligaciones de información por suministro, que se plasman en los correspondientes y diferentes modelos de declaraciones tributarias, a presentar periódicamente, declaraciones cuyo listado es cada vez mayor.

A título de ejemplo pueden citarse los modelos (M) siguientes:

- M 170 (tarjetas),
- M 171 (disposiciones y cobros),
- M 181 (préstamos),
- M 189 (valores),
- M 192 (letras del tesoro),
- M 193 y 194 (capital mobiliario),
- M 195 (NIF),
- M 196 (cuentas),
- M 198 (activos financieros),
- M 199 (cheques),
- M 289 (asistencia mutua),
- M 290 (FATCA),
- M 291 (cuentas no residentes),
- M 296 (no residentes),
- M 299 (intercambio información), etc.

A ellos habría que añadir los que son comunes al resto de contribuyentes (por ejemplo, M 190, trabajo personal).

Todo ello permitiría afirmar, como hemos apuntado, que las entidades de crédito están sujetas y quedan sometidas a una presión fiscal indirecta sin parangón posible, o de difícil parangón, en comparación con la que pueden soportar otros sectores económicos.





Recordar en este sentido, que el 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, dentro de su Capítulo V, Obligaciones de información, dedica varias Subsecciones a regular la Obligación de informar:

1. Sobre cuentas, operaciones y activos financieros,
2. Respecto de determinadas operaciones con Deuda Pública, participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda, y;
3. Respecto de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en otros estados miembros de la Unión Europea.

Obligaciones, todas ellas, que afectan de manera nuclear, como se ha dicho, a las entidades de crédito.

Se incluyen, entre otras, como hemos visto, obligaciones de información sobre toda clase de cuentas abiertas en la entidad, préstamos y créditos, movimientos de efectivo, cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito, valores depositados, libramiento de cheques y, en general, toda clase de operaciones realizadas con activos financieros.

También existe obligación de informar sobre operaciones financieras (préstamos hipotecarios o no) relacionadas con bienes inmuebles.

Cada una de ellas subsumida en las declaraciones a presentar según los distintos modelos anteriormente enumerados.

Se trata, en todos los casos, de obligaciones de información por suministro conforme a lo dispuesto en la Ley General Tributaria (Artículo 93), que conllevan la obligatoriedad de presentar, en tiempo y forma, las correspondientes declaraciones o modelos establecidos al efecto, tal y como han sido anteriormente reseñados.

A ello cabría añadir la existencia de otras obligaciones, del mismo o parecido tenor, que se han ido exigiendo, con posterioridad, paulatinamente, bien como consecuencia de la existencia de acuerdos bilaterales con países terceros, bien como consecuencia de la adopción de Directivas comunitarias sobre la materia, y, que, en consecuencia, han modificado, en su caso, el texto del Real Decreto antes citado.

Así, conviene tener presente el Acuerdo con los Estados Unidos para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (Foreign Account Tax Compliance Act —FATCA—), cuya regulación se contiene en la Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, por la que se aprueba el correspondiente modelo de declaración informativa anual.

Asimismo, el Real Decreto 1021/2015, de 13 de noviembre, dicta do en desarrollo de la previsión contenida en la Disposición adicional vigésimo segunda de





la Ley General Tributaria, por el que se establece la obligación de identificar la residencia fiscal de las personas que ostenten la titularidad o el control de determinadas cuentas financieras y de informar acerca de las mismas en el ámbito de la asistencia mutua.

En fin, cabe mencionar, siquiera sea de modo tangencial, el Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, referido al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, que trae causa de la modificación introducida en la Ley General Tributaria por la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, (Disposiciones adicionales vigésima tercera y vigésima cuarta).

Es evidente, que todo ese cúmulo de obligaciones formales derivado de la singularidad de su actividad, y, consecuencia del tráfico en masa realizado, conlleva un esfuerzo y un empleo de medios materiales y personales considerables, no siempre valorados en su justa medida.

Implica la necesidad de invertir en los procesos y procedimientos adecuados, actuando con la diligencia debida, y contando con los controles internos necesarios para ello, y, en último término, se traduce en verdaderos costes materiales que las entidades vienen obligadas a soportar.

De ahí la existencia de esa carga tributaria indirecta, a nuestro juicio, nada desdeñable.

Todo ello sin perjuicio, adicionalmente, del riesgo que supone la comisión de, las más de las veces, los inevitables errores, y las discrepancias que, eventualmente, puedan surgir ante la Administración tributaria, y, en ocasiones, el riesgo de que por parte de esta se considere que se ha cometido una infracción tributaria acreedora, en consecuencia, de la correspondiente sanción.

Por otra parte, de manera coloquial, a medio camino entre las obligaciones materiales y formales en sentido estricto, situaríamos nosotros todas las obligaciones tributarias que tienen que ver con las retenciones e ingresos a cuenta a que se encuentren sometidas las rentas satisfechas a empleados y terceros.

Y decimos esto, por cuanto, aun cuando se trata de obligaciones materiales, en muchas ocasiones, su cumplimiento exige una labor interpretativa en la calificación y naturaleza de las rentas satisfechas, la valoración de su posible exención (con una casuística enorme), y, en relación con las retribuciones en especie, la utilización de conceptos jurídicos indeterminados y su cuantificación (valor de mercado, por ejemplo), lo que supone asumir, nuevamente, una carga tributaria indirecta que también puede conllevar, naturalmente, los correspondientes riesgos asociados.

Adicionalmente, conviene tener presente que en el caso de las entidades de crédito esta obligación presenta unas características diferentes a las que concurren en el caso de otros retenedores, puesto que, en muchos casos, la obligación de





retener se despliega, no sólo sobre los pagos que las entidades realizan con cargo a sus propios recursos, demostradores de capacidad económica, sino también sobre rentas que se ponen de manifiesto como consecuencia de relaciones económicas entre terceros, donde la entidad interviene como simple intermediario.

Por último, conviene tener presente el papel, no menos importante, que las entidades de crédito desempeñan en la gestión recaudatoria como entidades colaboradoras en la recaudación, especial y singularmente, por su importancia y posibles responsabilidades, una vez abierto el periodo de recaudación en vía ejecutiva, todo ello de conformidad con lo dispuesto, entre otras normas que resultan de aplicación, en los artículos 17, 18, 19, 28 y 29 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

En fin, como decíamos al principio de estas líneas, en cuanto al contenido y la opción por nosotros elegida, cabe señalar que, respecto a las cuestiones de índole material que vamos a abordar con mayor profundidad, su agrupación y razón de ser la vamos a presentar estructurándola en cuatro grandes apartados o capítulos conceptuales.

El primero de ellos lo vamos a dedicar al tratamiento tributario del "scrip dividend", por su carácter novedoso, y en cuanto afecta a los impuestos personales sobre la renta en el ámbito de la imposición directa, y, también, a la actividad de las entidades de crédito, propia, y, en su caso, como depositarias de valores.

Presenta a su vez una cuestión controvertida en relación con las obligaciones que, con carácter general, se establecen para efectuar retenciones o pagos a cuenta de los impuestos personales (renta y sociedades).

En el segundo capítulo, también dedicado a la imposición directa, nos vamos a centrar, en primer lugar, en el análisis del tratamiento tributario de los deterioros de crédito, teniendo en cuenta el nuevo marco contable que resulta de aplicación (Nuevas Circulares de Banco de España) y las subsiguientes modificaciones introducidas al efecto en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

A continuación, analizaremos el régimen fiscal que correspondería aplicar, en el Impuesto sobre Sociedades de la entidad emisora, a los títulos denominados coloquialmente como COCO,s (acrónimo inglés de su denominación original: Contingent Convertible), participaciones preferentes, con determinadas características, en la terminología española.

Lo haremos también por su especificidad en el seno la actividad financiera y su carácter, si no novedoso en sentido estricto, sí esencial en materia prudencial y de solvencia en el ámbito de las entidades de crédito.

Nuestro tercer capítulo estará dedicado a la imposición indirecta en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, en concreto, en relación con el tratamiento en este impuesto de las operaciones económicas y de cobertura con swaps de tipos de





interés, cuestión esta, creemos, de actualidad, debido a las incertidumbres que la rodean y a la reciente Sentencia de nuestro Tribunal Supremo sobre el particular.

Por último, por razones obvias en relación con la actividad de las entidades de crédito, hemos elegido para nuestro capítulo final dos temas o cuestiones, también relativamente novedosos, y, desde luego, creemos otra vez, de actualidad.

El primero de ellos se refiere al tratamiento de las diferencias temporarias de activo, garantizadas o garantizables, es decir aquellas que pueden convertirse, bajo determinadas circunstancias, en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, o, en su caso, canjearse por valores de Deuda Pública.

El segundo, especialmente novedoso, tiene que ver con las consecuencias fiscales y su tratamiento en los impuestos directos sobre la renta, para los distintos agentes económicos involucrados en los procesos de resolución bancaria de carácter ejecutivo, sustitutivos, o, mejor, llevados a cabo como alternativa a los procedimientos de liquidación concursal ordinarios.

Todas las cuestiones seleccionadas tienen que ver, a nuestro juicio, con la actividad propia y fundamental o esencial de las entidades de crédito, en cuanto se refieren, de un lado, a su labor como intermediarios o depositarios y a las políticas de retribución a los accionistas preservando el capital a efectos de solvencia (caso del scrip dividend).

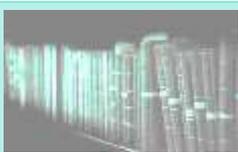
Y, de otro, a su actividad típica crediticia, de concesión de crédito, y de captación de recursos mediante emisión de valores, respectivamente, operaciones activas y pasivas (caso del deterioro de créditos y de la emisión de valores contingentemente convertibles).

También en cuanto a la gestión de los riesgos de balance y los riesgos propios de una dirección financiera (supuesto de los swaps de tipos de interés).

Por otra parte, también guardan esa relación con la actividad bancaria, como consecuencia de la crisis del sistema financiero acaecida en 2008, las cuestiones que se suscitan en los ámbitos prudenciales y de solvencia (supuesto de los activos fiscales garantizados), y, en último término, las situaciones en las que la autoridad bancaria considera alcanzado el punto de no viabilidad para una determinada entidad de crédito (caso de la resolución de entidades).

Con todo ello no hemos pretendido sino ofrecer nuestra visión, otra vez de forma modesta, sobre cuestiones que consideramos, como hemos apuntado, relativamente novedosas y/o complejas, seguramente susceptibles de ser interpretadas de forma diversa, con el ánimo de contribuir al debate o, simplemente, de coadyuvar a fijar o determinar aquellos criterios que en su tratamiento finalmente se considere que mejor responden a la finalidad de la norma y a los principios que deben inspirar un sistema tributario justo y eficaz, también en su propia aplicación práctica.





II. Índice

INDICE

ABREVIATURAS

INTRODUCCIÓN

PARTE PRIMERA

CAPITAL Y ACCIONISTAS

Capítulo I

SCRIP DIVIDEND Y RÉGIMEN FISCAL

I. INTRODUCCIÓN

II. EL DERECHO DE SUSCRIPCIÓN PREFERENTE

III. LA RESOLUCIÓN DEL INSTITUTO DE AUDITORÍA Y CONTABILIDAD DE CUENTAS DE 5 DE MARZO DE 2019. ÁMBITO DE APLICACIÓN

IV. LOS PROGRAMAS DE RETRIBUCIÓN AL ACCIONISTA EL SCRIPT DIVIDEND. TRATAMIENTO CONTABLE SEGÚN LA RESOLUCIÓN DEL ICAC

V. EL TRATAMIENTO FISCAL EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

VI. ESPECIAL REFERENCIA A LA OBLIGACIÓN DE EFECTUAR RETENCIÓN O INGRESO A CUENTA

PARTE SEGUNDA

ACTIVIDAD FINANCIERA

IMPOSICIÓN DIRECTA

Capítulo 2

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL DETERIORO DE LOS CRÉDITOS

I. INTRODUCCIÓN

II. ANTECEDENTE INMEDIATO. LA CIRCULAR 4/2004, DE 22 DE DICIEMBRE, A ENTIDADES DE CRÉDITO SOBRE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA PÚBLICA Y RESERVADA, Y MODELO DE ESTADOS FINANCIEROS

1. La clasificación de las operaciones en función del riesgo de crédito para insolvencia

2. La cobertura de la pérdida por riesgo de crédito por insolvencia

3. Activos inmobiliarios adjudicados o recibidos en pago de deudas

A) Clasificación de los riesgos

a) Riesgo normal





- b) Riesgo normal de vigilancia especial
- c) Riesgo dudoso por razón de la morosidad
- d) Riesgo dudoso por razones distintas de la morosidad
- e) Riesgo fallido
- f) Activos inmobiliarios adjudicados o recibidos en pago de deudas

B) Coberturas necesarias

- a) Dudosos por razón de la morosidad
- b) Dudosos por razones distintas de la morosidad
- c) Riesgo normal y normal en vigilancia especial
- d) Activos inmobiliarios adjudicados

III. EL REAL DECRETO 683/2017, DE 30 DE JUNIO, POR EL QUE SE MODIFICA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN RELACIÓN CON LA COBERTURA DEL RIESGO DE CRÉDITO DE ENTIDADES FINANCIERAS

1. La deducción fiscal de las donaciones por deterioro y las coberturas del riesgo de crédito
 - A) delimitación negativa
 - B) delimitación positiva
2. Régimen aplicable a las sociedades de gestión de activos o a las entidades que formen parte del grupo mercantil

IV. EL RÉGIMEN VIGENTE: LA CIRCULAR 4/2017, DE 17 DE NOVIEMBRE, DEL BANCO DE ESPAÑA, A ENTIDADES DE CRÉDITO SOBRE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA PÚBLICA Y RESERVADA, Y MODELOS DE ESTADOS FINANCIEROS.

V. EL REAL DECRETO 1178/2020, DE 29 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

VI. UNA ÚLTIMA CONSIDERACIÓN: LA VIGENCIA DEL REAL DECRETO-LEY 2/2012, DE 3 DE FEBRERO DE SANEAMIENTO DEL SECTOR FINANCIERO.

Capítulo 3

LAS PARTICIPACIONES PREFERENTES Y SU TRATAMIENTO FISCAL

- I. INTRODUCCIÓN Y PRECISIÓN DE PARTIDA
- II. EL MARCO REGULATORIO
- III. EL MARCO CONTABLE





IV. TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL ÁMBITO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. RÉGIMEN GENERAL. LEY 27/2014. RÉGIMEN ESPECIAL LEY 19/2014

1. Régimen General
2. Régimen Especial

PARTE TERCERA

ACTIVIDAD FINANCIERA

IMPOSICIÓN INDIRECTA

Capítulo 4

LAS PERMUTAS FINANCIERAS DE TIPO DE INTERÉS O SWAPS DE TIPOS DE INTERÉS Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- I. INTRODUCCIÓN Y DELIMITACIÓN INICIAL
- II. NATURALEZA Y FUNCIÓN ECONÓMICA DE LOS SWAPS DE TIPOS DE INTERÉS (INTERÉS RATE. SWAP-IRS- EN TERMINOLOGÍA ANGLOSAJONA EN EL MARCO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA
- III. REFERENCIAS TRIBUTARIAS Y CONTABLES
- IV. LA RESOLUCIÓN DEL TEAC DE 22 DE SEPTIEMBRE DE 2015
- V. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 18 DE MAYO DE 2020. LA CONTESTACIÓN A CONSULTA VINCULANTE DE LA DGT DE 20 DE OCTUBRE DE 2020
 1. La sentencia del Tribunal Supremo
 2. La contestación de la DGT a consulta vinculante de 20 de octubre de 2020.
- VI. INCLUSIÓN EN LA FRACCIÓN DE LA PRORRATA. CÓMPUTO. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA DE 14 DE JULIO DE 1998. CONCLUSIONES
 1. La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Asunto C-172/1996
- VII. CONCLUSIONES

PARTE CUARTA

SOLVENCIA Y RECUPERACIÓN

Capítulo 5

LOS ACTIVOS FISCALES DIFERIDOS GARANTIZADOS





- I. EL REAL DECRETO LEY 14/2013, DE 29 DE NOVIEMBRE, DE MEDIDAS URGENTES PARA LA ADAPTACIÓN DEL DERECHO ESPAÑOL A LA NORMATIVA DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA DE SUPERVISIÓN Y SOLVENCIA DE ENTIDADES FINANCIERAS
 1. Aspectos regulatorios
 2. Aspectos tributarios
- II. ALGUNAS CONSIDERACIONES PRÁCTICAS E INTERROGANTES. CRITERIOS ADMINISTRATIVOS
- III. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 48/2015, DE 29 DE OCTUBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA 2016. LA PRESTACIÓN PATRIMONIAL PÚBLICA
- IV. CONVERSIÓN EN CRÉDITO EXIGIBLE. SU POSIBLE MATERIALIZACIÓN EFECTIVA. CONDICIONES Y REQUISITOS. DUDAS QUE SE PLANTEAN.
 1. La conversión de los activos por impuestos diferidos: Derecho del administrado versus opción tributaria
 2. La existencia de pérdidas contables como presupuesto de hecho necesario para la conversión
- V. A MODO DE CONCLUSIÓN

Capítulo 6

EL PROCEDIMIENTO DE RESOLUCIÓN DE ENTIDADES DE CRÉDITO: CONSIDERACIONES FINALES

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL MARCO LEGAL VIGENTE. BREVE RESEÑA
- III. LA PRIMERA RESOLUCIÓN EN LA UNIÓN EUROPEA. LA RESOLUCIÓN DE LA COMISIÓN RECTORA DEL FROB DE 7 DE JUNIO DE 2017
- IV. TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS SOCIOS Y BONISTAS RESIDENTES: PERSONAS FÍSICAS Y JURÍDICAS
 1. Tratamiento tributario en el ámbito del IRPF
 - A) El informe del departamento de gestión tributaria de 21 de diciembre de 2017
 - B) Las contestaciones vinculantes de la Dirección General de tributos (DGT) de, respectivamente, 14 de diciembre de 2017 y 19 de diciembre de 2017.
 2. Tratamiento tributario en el ámbito del impuesto sobre sociedades





V. TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN LA SOCIEDAD EMISORA.

1. La conversión de los instrumentos de deuda
2. La reducción de capital para constituir reservas voluntarias indisponibles

BIBLIOGRAFÍA

Homenaje a HENRY DUNANT



En 1996, las personas separadas por los enfrentamientos entre las fuerzas croatas y serbias fueron repatriadas con ayuda del CICR en Osijek, una ciudad situada entre las posiciones de las partes beligerantes.

Tim Page/CICR

A principios de la década de 1990, el desmembramiento de Yugoslavia dio lugar a duros enfrentamientos étnicos entre los grupos de población dispersos en Bosnia-Herzegovina, Serbia, Croacia y, algunos años más tarde, también en Kosovo. Debido al incumplimiento masivo de las normas básicas de la guerra, la población civil de todas las partes pagó un precio muy alto, y ello en el corazón mismo de Europa. Durante años, la comunidad internacional no logró impedir las deportaciones y desapariciones forzadas, los tratos crueles y otros crímenes flagrantes. Fue una época muy difícil para las poblaciones y también para las organizaciones humanitarias, dado que, en un entorno tan polarizado, los efectos de sus acciones eran muy limitados.

MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE
INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO

XX *Semana
de Estudios
de Derecho
Financiero*

Especialmente dedicada a las

*RELACIONES FISCALES
INTERNACIONALES*

MADRID 1973



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>