



KNOW

Novedades Jurídicas y Fiscales

Boletín de actualización
Nº 105 – Noviembre 2021



Índice



En el punto de mira	3
Enfoque legal/fiscal	
COVID-19 Medidas mercantiles con impacto fiscal	4
Novedades legislativas	
COVID-19	8
Fiscal/Legal	12
Ámbito fiscal	18
Ámbito legal	21
Jurisprudencia	
Ámbito fiscal	30
Ámbito legal	39
Doctrina administrativa	
Ámbito fiscal	49
Ámbito legal	58
Abreviaturas	63

En el punto de mira

KPMG Abogados S.L.P.

La persistencia de la crisis derivada del Covid 19, incrementada en los últimos meses por otros factores como la escalada del precio de la energía o la escasez de suministros, con impacto más inmediato en el sector industrial, ha llevado a adoptar en esta recta final del año la prórroga de determinadas medidas económicas para apoyar la recuperación.

Destacamos a este respecto el **RD-Ley 27/2021**, de 23 de noviembre, por el que se prorrogan medidas de relevancia en los ámbitos societario, concursal, financiero y energético -con efectos colaterales en el ámbito fiscal-, con el fin de ayudar a proporcionar un marco de estabilidad económica e incentivar la fase de recuperación en el tejido empresarial.

Entre otros aspectos, se prorroga con el citado RD-ley la moratoria concursal hasta el 30 de junio de 2022 y se extiende a 2021 la medida excepcional de suspensión de la causa de disolución por pérdidas. Incluimos en esta ocasión un artículo sobre el impacto de esta medida en el propio ámbito mercantil así como sobre el régimen de consolidación del Impuesto sobre Sociedades. Además de lo anterior, se ha extendido el plazo para la concesión las líneas de avales ICO hasta el 30 de junio de 2022 y se introducen medidas en el sector energético (electricidad y gas natural).

Además del citado RD-ley 27/2021 se han publicado otros en este mes de noviembre que también se comentan en este número.

En efecto, tras la adopción de medidas en materia de Seguridad Social y otras fiscales de apoyo social para paliar daños en La Palma ocasionados por la erupción del volcán de Cumbre Vieja a través del RD-ley 25/2021, el comienzo del mes de noviembre sorprendía con la publicación del **RD-ley 26/2021** por el que, principalmente, se modifican las reglas de determinación de la base imponible de la "plusvalía municipal"- tras la inconstitucionalidad declarada tan solo unos días atrás por el Tribunal Constitucional. Se ha aprovechado además la ocasión para introducir en el impuesto otras medidas como la ampliación de su alcance a las plusvalías generadas en menos de un año o la previsión expresa de la no sujeción al impuesto de casos en que no exista incremento de valor -que han venido ya reconociendo los Tribunales tras diversos pronunciamientos de inconstitucionalidad previos del Tribunal Constitucional (TC)-. Recordemos, que la publicación de las nuevas reglas del impuesto se llevó a cabo el 9 de noviembre, sin que la Sentencia del TC se hubiera publicado en el BOE -se publicó finalmente en el

BOE el 25 de noviembre-, lo que ha generado un gran debate mediático y que, previsiblemente, seguirá generando.

En otro orden de cosas, a través del **RD-ley 24/2021** - que bien podría ser calificado de RD-ley ómnibus por la disparidad y cantidad de su contenido-, se ha llevado a cabo la transposición de Directivas comunitarias en materias muy diversas. Normas que, como exponemos, afectan al ámbito financiero, con repercusión en materia hipotecaria y concursal, al derecho digital y de protección de los consumidores, a la contratación pública e incluso, al ámbito fiscal con la introducción de medidas puntuales en materia de IVA e ITPAJD, que también se comentan.

En cuanto a novedades jurisprudenciales destacamos en el ámbito tributario el pronunciamiento del Tribunal Supremo reconociendo que la compensación de bases imponibles negativas en el ámbito del IS es un derecho de los contribuyentes, y no una opción como ha venido defendiendo en los últimos años la Administración tributaria.

Desde la perspectiva administrativa, se comentan diversos pronunciamientos del TEAC. Entre ellos, el Tribunal ha reconocido la aplicación del principio de regularización íntegra en un procedimiento de comprobación limitada -que hasta ahora acotaba a procedimientos de inspección-, lo que favorecerá el reconocimiento de ingresos indebidos en estas comprobaciones tributarias. Y entre las últimas contestaciones de la DGT que exponemos ha visto la luz una resolución interpretando el nuevo régimen de recargos por declaración extemporánea.

Asimismo, se incluyen otros pronunciamientos judiciales, destacando, entre otros, en el ámbito laboral, la aclaración del TS de cuándo considerar desproporcionado un pacto de no competencia postcontractual, o en materia concursal, un supuesto de retroactividad impropia sobre el régimen de retribución de los Administradores concursales. Se exponen también varias resoluciones de interés de la DGSJFP (anterior DGRN).

Entrando ya en el último tramo de 2021 nos esperan en las próximas semanas la aprobación de normas muy relevantes; entre ellas, la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE), con modificaciones fiscales. Y se encuentran también en grado avanzado de tramitación otras normas con gran impacto, destacando la reforma laboral o la futura Ley de *Startups* como normas de calado más inminentes.

Enfoque legal/fiscal

COVID-19 Medidas mercantiles con impacto fiscal. Extensión de la suspensión del régimen de disolución por pérdidas.



Rafael Aguilar
Socio
Legal Mercantil
KPMG Abogados



Carlos Guerrero
Senior manager
TAX CTS
KPMG Abogados

Con la intención de paliar los efectos de la crisis económica y, en particular, de evitar la liquidación de parte del entramado empresarial y proteger la producción, el empleo, la liquidez y solvencia de las empresas, el legislador aprobó a lo largo de 2020 medidas de muy diversa índole.

Entre ellas, con carácter extraordinario para 2020, se introdujo la suspensión temporal del régimen establecido en el artículo 363.1 e) del Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital ("TRLSC"), de acuerdo con el cual una sociedad deberá disolverse, entre otras causas, cuando las pérdidas dejen reducido su patrimonio neto "a una cantidad inferior a la mitad de su capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso".

Así, con el objetivo puesto en evitar la disolución de entidades que resultasen viables en condiciones normales de mercado, el artículo 18 del **Real Decreto-ley 16/2020, de 28 de abril**, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia (en vigor a partir del 30 de abril de 2020), estableció la suspensión del régimen de disolución por pérdidas para el ejercicio 2020.

Unos meses después, la anterior norma fue sustituida (con la misma redacción) por el artículo 13 de la **Ley 3/2020, de 18 de septiembre**, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia, estableciendo la suspensión de la causa de disolución por pérdidas. Se estableció entonces que no se tomarían en consideración las pérdidas del ejercicio 2020 a los efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución de las sociedades.

"1. A los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el artículo 363.1.e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no se tomarán en consideración las pérdidas del

ejercicio 2020. Si en el resultado del ejercicio 2021 se apreciaran pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, deberá convocarse por los administradores o podrá solicitarse por cualquier socio en el plazo de dos meses a contar desde el cierre del ejercicio conforme al artículo 365 de la citada Ley, la celebración de junta general para proceder a la disolución de la sociedad, a no ser que se aumente o reduzca el capital en la medida suficiente.

Viendo la evolución de la pandemia y que, en contra de las previsiones iniciales, resultaba aconsejable extender esa medida más allá de 2020, el pasado 24 de noviembre de 2021 se publicó en el BOE el **Real Decreto-ley 27/2021, de 23 de noviembre**, por el que se prorrogaron determinadas medidas económicas para apoyar la recuperación, que mediante su artículo tercero modificó el apartado 1 del mencionado artículo 13 de la Ley 3/2020, de 18 de septiembre, extendiendo la suspensión del régimen de disolución al ejercicio 2021. El precepto ha quedado redactado en los siguientes términos (subrayadas las modificaciones):

"1. A los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el artículo 363.1.e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, no se tomarán en consideración las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021. Si en el resultado del ejercicio 2022 se apreciaran pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, deberá convocarse por los administradores o podrá solicitarse por cualquier socio en el plazo de dos meses a contar desde el cierre del ejercicio conforme al artículo 365 de la citada Ley, la celebración de Junta para proceder a la disolución de la sociedad, a no ser que se aumente o reduzca el capital en la medida suficiente."

Esta **medida de índole mercantil** tiene además un **efecto fiscal de relevancia** para los grupos de consolidación, ya que el artículo 58.4.d) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que las entidades que se encuentren en la situación de desequilibrio patrimonial prevista en el artículo 363.1 e) del TRLSC a cierre de un periodo impositivo ("n") no podrán formar parte de un grupo de consolidación fiscal salvo que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales de dicho ejercicio, generalmente en el ejercicio siguiente ("n+1") esta situación se hubiera superado.

Esto es, como regla general se exige para no quedar excluidos del régimen de consolidación fiscal que al cierre del ejercicio siguiente a aquel en el que se manifiesten las pérdidas sociales que provocan el citado desequilibrio patrimonial (y teniendo en cuenta las pérdidas del propio ejercicio siguiente), la situación se hubiese solventado.

Con la modificación introducida por el Real Decreto-ley 27/2021 en el mencionado artículo 13 de la Ley 3/2020, se prorroga, durante el ejercicio 2021, la medida excepcional de suspensión del régimen de disolución por pérdidas. Con ello se logra evitar en buena medida la liquidación de sociedades a las que el COVID-19 haya provocado pérdidas extraordinarias y, de manera colateral, las implicaciones que pudiera conllevar la salida del grupo de consolidación fiscal de aquellas empresas que pudieran resultar viables en unas condiciones de funcionamiento de mercado normales, limitándose el impacto económico de la crisis provocada por el COVID-19 al permitir que las empresas ganasen tiempo y, a través del acceso a financiación, pública o privada, pudieran ir recuperando su actividad ordinaria.

Debemos apuntar la necesidad de que las empresas que se puedan encontrar en esta situación analicen las implicaciones de dicha prórroga, por cuanto que la modificación del artículo 13 de la Ley 3/2020 sigue dejando dudas que ya en su momento planteó la redacción inicial de dicha disposición:

¿Cómo deben computarse las pérdidas en los ejercicios siguientes?

La primera cuestión que surge sigue estando relacionada con el adecuado entendimiento de la concreta situación que se está regulando con la nueva redacción dada al artículo 13 de la Ley 3/2020. Se trata de determinar hasta qué momento puede aplicarse la exclusión de las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 (como antes únicamente las del ejercicio 2020) a los solos efectos de determinar si concurre o no la causa de disolución prevista en el artículo 363.1 e) de la Ley de Sociedades de Capital. Es decir, si en el cierre del ejercicio 2022 deben tomarse en consideración las pérdidas del 2020 y del 2021 para determinar si concurre la causa de disolución, o sólo las pérdidas del 2022.

En principio, como medida transitoria y extraordinaria que es para hacer frente a los efectos económicos del COVID-19, parecería lógico pensar que en 2022 -si nada cambia- la causa de desequilibrio debería calcularse sin excepciones, esto es, teniendo en cuenta los resultados negativos de ejercicios anteriores, incluidos 2020 y 2021.

Esta interpretación parece desprenderse de la Exposición de motivos del Real Decreto-ley 27/2021, que establece: *"a los efectos de la causa legal de disolución por pérdidas, no se computarán las de los ejercicios 2020 y 2021, sin que surtan efecto las pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto hasta la mitad del capital social hasta el resultado del ejercicio 2022."*

Igualmente, la propia prórroga y extensión de la suspensión realizada con el Real Decreto-ley 27/2021 permitiría apoyar la interpretación de que en el cierre de 2022 sí deben tenerse en cuenta todas las pérdidas acumuladas, incluyendo las de 2020 y las del 2021, para determinar si concurre o no la causa de disolución.

Siendo ese el caso, las empresas deberán de ser capaces de generar beneficios suficientes en 2022 para poder compensar las pérdidas de 2020 y 2021 y no estar en causa de disolución al finalizar dicho ejercicio 2022. Y no parece que sea ésta una posibilidad factible a la luz de la lenta recuperación que pueda afectar especialmente a determinados sectores, por lo que cabe pensar que la suspensión de la causa de disolución por pérdidas se tenga que volver a prorrogar en 2022.

¿Qué pasa con entidades con ejercicios que no coinciden con el año natural?

Por otro lado, el artículo 13 que introduce esta medida excepcional alude a *"ejercicios"* lo que puede suscitar la duda de si ha de entenderse que hace referencia a las pérdidas acaecidas de enero de 2020 a diciembre de 2021 (pensando en ejercicios *"naturales"*) o si debiera entenderse como pérdidas de los ejercicios *"sociales"* / *"fiscales"* para aquellas entidades con ejercicio no natural.

Es decir, en una sociedad que, por ejemplo, tenga ejercicio de octubre a septiembre, puede surgir la duda de cómo deben computarse las pérdidas a efectos de calcular la causa de disolución.

A pesar de que la norma no haga referencia a ejercicios no naturales, en la medida en que aplica tanto a 2020 como a 2021, parecería lógico considerar la aplicación de esta excepción para toda la pérdida registrada en cada uno de los meses de 2020 y 2021, afectando por tanto, en sociedades con ejercicio no natural, a varios periodos impositivos (en el ejemplo, ejercicio 2019/20 y 2020/21). No obstante, es cierto que puede no quedar clara la interpretación de la norma para este tipo de supuestos.

¿Cómo afecta esta medida al deber de adoptar el acuerdo de disolución?

Otra de las cuestiones se refiere a si el momento a partir del cual comienza a contar el plazo de dos meses que establece el artículo 365 del TRLSC es de aplicación para el caso concreto establecido en el artículo 13 de la Ley 3/2020 o se puede entender que es de aplicación con carácter general a los efectos del cómputo del plazo al que se refiere el artículo 365 del TRLSC. Esta cuestión parece menos controvertida que las anteriores, debiendo entenderse que el plazo de dos meses, referido al cierre del ejercicio 2022, es de aplicación únicamente para el concreto caso contemplado en el artículo 13 de la Ley 3/2020 y no con carácter general a los efectos del cómputo del plazo previsto en el artículo 365 del TRLSC.

Dado que se trata de medidas cuya aplicación práctica se extienden en el presente ejercicio 2021, consideramos oportuno analizar en este momento en qué medida pueden estar impactando a las distintas entidades y hacer un seguimiento exhaustivo a la interpretación que, desde la Administración, se haga de la misma.

Finalmente, destacar que, como complemento a la extensión de la suspensión del régimen de disolución, y con la finalidad de otorgar estabilidad económica y apoyo a las empresas afectadas por la crisis derivada del COVID-19 en la recuperación post-pandémica, el Real Decreto-ley 27/2021 también amplía hasta 30 de junio de 2022 el plazo para la concesión de las líneas de avales ICO con la consecuente ampliación del plazo de solicitud de los avales hasta el 1 de junio de 2022, por Acuerdo del Consejo de Ministros de 30 de noviembre de 2021.



Novedades legislativas

COVID-19

Decisiones de la UE

[**DECISIÓN \(UE\) 2021/2098 del Consejo de 25 de noviembre de 2021**](#)

(DOUE 30/11/2021), por la que se prorroga de nuevo la excepción temporal al Reglamento interno del Consejo establecida mediante la Decisión (UE) 2020/430, habida cuenta de las dificultades para viajar como consecuencia de la pandemia de COVID-19 en la Unión.

Decisiones de Ejecución de la UE

[**DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/1993 de la Comisión de**](#)

15 de noviembre de 2021 (DOUE 16/11/2021), por la que se establece la equivalencia, a fin de facilitar el derecho a la libre circulación dentro de la Unión, entre los certificados COVID-19 expedidos por Nueva Zelanda y los certificados expedidos de conformidad con el Reglamento (UE) 2021/953 del Parlamento Europeo y del Consejo.

[**DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/1994 de la Comisión de**](#)

15 de noviembre de 2021 (DOUE 16/11/2021), por la que se establece la equivalencia, a fin de facilitar el derecho a la libre circulación dentro de la Unión, entre los certificados COVID-19 expedidos por la República de Moldavia y los certificados expedidos de conformidad con el Reglamento (UE) 2021/953 del Parlamento Europeo y del Consejo.

[**DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/1995 de la Comisión de**](#)

15 de noviembre de 2021 (DOUE 16/11/2021), por la que se establece la equivalencia, a fin de facilitar el derecho a la libre circulación dentro de la Unión, entre los certificados COVID-19 expedidos por Georgia y los expedidos de conformidad con el Reglamento (UE) 2021/953 del Parlamento Europeo y del Consejo.

[**DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/1996 de la Comisión de**](#)

15 de noviembre de 2021 (DOUE 16/11/2021), por la que se establece la equivalencia, a fin de facilitar el derecho a la libre circulación dentro de la Unión, entre los certificados COVID-19 expedidos por la República de Serbia y los certificados expedidos de conformidad con el Reglamento (UE) 2021/953 del Parlamento Europeo y del Consejo.

[**DECISIÓN DE EJECUCIÓN \(UE\) 2021/2014 de la Comisión de**](#)

17 de noviembre de 2021 (DOUE 18/11/2021), que modifica la Decisión de Ejecución (UE) 2021/1073 de la Comisión por la que se establecen especificaciones técnicas y normas relativas a la aplicación del marco de confianza para el certificado COVID digital de la UE establecido por el Reglamento (UE) 2021/953 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Recomendaciones de la UE

[**RECOMENDACIÓN \(UE\) 2021/1896 del Consejo de 29 de octubre de**](#)

2021 (DOUE 03/11/2021), por la que se modifica la Recomendación (UE) 2020/912 sobre la restricción temporal de los viajes no esenciales a la UE y el posible levantamiento de dicha restricción.

COVID-19 (cont.)

Recomendaciones de la UE

[RECOMENDACIÓN \(UE\) 2021/1945 del Consejo de 9 de noviembre de 2021 \(DOUE 10/11/2021\)](#), por la que se modifica la Recomendación (UE) 2020/912 sobre la restricción temporal de los viajes no esenciales a la UE y el posible levantamiento de dicha restricción.

[RECOMENDACIÓN \(UE\) 2021/2022 del Consejo de 18 de noviembre de 2021 \(DOUE 19/11/2021\)](#), por la que se modifica la Recomendación (UE) 2020/912 sobre la restricción temporal de los viajes no esenciales a la UE y el posible levantamiento de dicha restricción.

Comunicaciones de la Comisión

[COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN. Sexta modificación del Marco Temporal relativo a las medidas de ayuda estatal destinadas a respaldar la economía en el contexto del actual brote de COVID-19 y modificación del anexo de la Comunicación de la Comisión a los Estados miembros sobre la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea al seguro de crédito a la exportación a corto plazo \(DOUE 24/11/2021\) \(2021/C 473/01\)](#)

Reales Decretos-leyes

[REAL DECRETO-LEY 27/2021, de 23 de noviembre \(BOE 24/11/2021\)](#), por el que se prorrogan determinadas medidas económicas para apoyar la recuperación.

El RD-ley 27/2021 (o el RD-ley) con entrada en vigor el **día siguiente al de su publicación**, esto es, **el 25 de noviembre de 2021**, tiene por objeto **prorrogar una serie de medidas** -aprobadas por distintos Reales Decretos-leyes y, en su caso, ya prorrogadas anteriormente-, extendiendo su vigencia más allá de diciembre de 2021, con el fin de proporcionar un marco de seguridad jurídica que otorgue estabilidad económica y apoye a las empresas en la fase de recuperación.

En síntesis, las concretas medidas prorrogadas y que afectan, entre otros, a los ámbitos **concursal y societario, financiero** y al sector **energético**, son las siguientes:

✓ **Ámbitos concursal y societario**

Se amplía el alcance temporal de algunas medidas aprobadas durante la crisis del COVID-19, modificando la Ley 3/2020, de 18 de septiembre, de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia:

• **Nueva moratoria concursal**

Se amplían **hasta el 30 de junio de 2022, inclusive**, las siguientes medidas:

- el **deudor** que se encuentre en estado de insolvencia **no tendrá el deber de solicitar la declaración de concurso**, haya o no comunicado al juzgado competente (i) la apertura de negociaciones con los acreedores para alcanzar un acuerdo de refinanciación, (ii) un acuerdo extrajudicial de pagos o (iii) adhesiones a una propuesta anticipada de convenio. El cómputo del plazo de 2 meses para solicitar la declaración del concurso del art. 5.1 del texto refundido de la Ley Concursal comenzará a contar el día siguiente a dicha fecha; y
- los **jueces** no admitirán a trámite las solicitudes de concurso

COVID-19 (cont.)

Reales Decretos-Ley

necesario que se hayan **presentado desde el 14 de marzo de 2020**. Si hasta el 30 de junio de 2022, inclusive, el deudor hubiera presentado solicitud de concurso voluntario, ésta se admitirá a trámite con preferencia, aunque fuera de fecha posterior a la solicitud de concurso necesario.

- **Prórroga, exclusivamente durante el ejercicio 2021, de la medida excepcional de la suspensión de la causa de disolución por pérdidas**

Como explica la Exposición de Motivos, se establece la **prórroga exclusivamente durante el ejercicio 2021** de la medida excepcional prevista en el art. 13 de la Ley 3/2020. A los efectos de la causa legal de disolución por pérdidas, no se computarán las de los ejercicios 2020 y 2021, sin que surtan efecto las pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto hasta la mitad del capital social hasta el resultado del ejercicio 2022. La nueva redacción del apdo. 1 del art. 13 de la Ley 3/2020, es la siguiente:

*“A los solos efectos de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en el art. 363.1 e) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, **no se tomarán en consideración las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021**. Si en el resultado del ejercicio 2022 se apreciaran pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, deberá convocarse por los administradores o podrá solicitarse por cualquier socio en el **plazo de 2 meses a contar desde el cierre del ejercicio** conforme al art. 365 de la citada Ley, la celebración de Junta para proceder a la disolución de la sociedad, a no ser que se aumente o reduzca el capital en la medida suficiente”.*

✓ **Ámbito financiero**

En este ámbito se extiende el plazo para la concesión de las ayudas a la liquidez y la solvencia, referidas a las Líneas de Avales ICO **hasta el 30 de junio de 2022**; así como del régimen transitorio de suspensión de liberalización de determinadas inversiones extranjeras directas en España, que se aplicará **hasta el 31 de diciembre de 2022**, a las inversiones extranjeras directas sobre empresas cotizadas en España, o sobre empresas no cotizadas si el valor de la inversión supera los 500 millones de euros, realizadas por residentes de otros países de la Unión Europea (UE) y de la Asociación Europea de Libre Comercio (AELC); y se establecen nuevos plazos **-antes del 31 de diciembre de 2021** y otro, **antes del 30 de junio de 2022-** para el control y seguimiento de la “Línea COVID de ayudas directas a autónomos y empresas” por parte de las CCAA y Ciudades de Ceuta y Melilla, para que se proceda al reintegro al Tesoro Público de los importes correspondientes.

✓ **Sector energético**

Con el fin de garantizar un régimen de precios aplicable en el caso del cambio de suministrador de gas, así como la viabilidad económica y financiera de las empresas comercializadoras de último recurso, en líneas generales, se establece lo siguiente:

- Se modifica la Ley 34/1998, de 7 de octubre, del sector de hidrocarburos para incluir la **prohibición de las cláusulas de exclusividad en los contratos de suministro de estaciones de servicio**, para fomentar el despliegue de la infraestructura de acceso público de recarga rápida de vehículos eléctricos. En definitiva, se prohíbe la inclusión del servicio de recarga eléctrica dentro del contrato de suministro en exclusiva de carburante que mantienen titular y operador, con objeto de que este último pueda instalar puntos de recarga por sí mismo o a través de un tercero distinto al operador petrolífero.

COVID-19 (cont.)

Reales Decretos-ley

- Se **refuerza la garantía de cobro por parte de las comercializadoras de último recurso de gas natural** de los déficits que puedan surgir como consecuencia de la limitación del incremento de la tarifa de último recurso (TUR) de gas del RD-ley 17/2021, modificando esta última norma, para establecer que **no se podrá poner fin al procedimiento de recuperación de las cantidades adeudadas** hasta que las comercializadoras de último recurso hayan recuperado la totalidad de las mismas, incluyendo, en su caso, los intereses correspondientes.
- Con el fin de **ampliar la cobertura para los suministros esenciales de gas natural que no dispongan de contrato de suministro**, se modifica el Real Decreto 104/2010, de 5 de febrero, que regula la puesta en marcha del suministro de último recurso en el sector del gas natural disponiendo, entre otras cosas, que adicionalmente, el comercializador de último recurso perteneciente al grupo empresarial propietario de la red en una zona de distribución, o en el caso de que no exista, el comercializador de último recurso con mayor cuota de mercado en la comunidad autónoma, deberá atender el suministro de aquellos consumidores que, sin tener derecho a acogerse a la tarifa de último recurso, transitoriamente carezcan de un contrato de suministro en vigor con un comercializador y continúen consumiendo gas.

Órdenes Ministeriales

[ORDEN INT/1304/2021, de 26 de noviembre \(27/11/2021\)](#), por la que se modifica la Orden INT/657/2020, de 17 de julio, por la que se modifican los criterios para la aplicación de una restricción temporal de viajes no imprescindibles desde terceros países a la Unión Europea y países asociados Schengen por razones de orden público y salud pública con motivo de la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19.

[ORDEN SND/1309/2021, de 26 de noviembre \(BOE 29/11/2021\)](#), sobre las condiciones de cuarentena a las que deben someterse las personas procedentes de países de alto riesgo a su llegada a España, durante la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19.

[ORDEN INT/1269/2021, de 19 de noviembre \(BOE 20/11/2021\)](#), por la que se modifica la Orden INT/657/2020, de 17 de julio, por la que se modifican los criterios para la aplicación de una restricción temporal de viajes no imprescindibles desde terceros países a la Unión Europea y países asociados Schengen por razones de orden público y salud pública con motivo de la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19.

Resoluciones

[RESOLUCIÓN de 26 de noviembre de 2021 \(BOE 27/11/2021\)](#), de la Dirección General de Salud Pública, por la que se modifica la de 4 de junio de 2021, relativa a los controles sanitarios a realizar en los puntos de entrada de España.

[RESOLUCIÓN de 2 de noviembre de 2021 \(BOE 16/11/2021\)](#), de la Dirección de la Agencia Estatal de Seguridad Aérea, por la que se actualizan las Directrices operativas para la gestión de pasajeros aéreos y personal de aviación con relación a la pandemia COVID-19.

[RESOLUCIÓN de 11 de noviembre de 2021 \(BOE 17/11/2021\)](#), del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 21/2021, de 26 de octubre, por el que se prorrogan las medidas de protección social para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica.

Fiscal/Legal

Reales Decretos-Leyes

REAL DECRETO-LEY 24/2021, de 2 de noviembre (BOE 03/11/2021), de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de bonos garantizados, distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva, datos abiertos y reutilización de la información del sector público, ejercicio de derechos de autor y derechos afines aplicables a determinadas transmisiones en línea y a las retransmisiones de programas de radio y televisión, exenciones temporales a determinadas importaciones y suministros, de personas consumidoras y para la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes.

El RD-ley 24/2021 (o RD-ley) -cuya entrada en vigor se ha previsto, **de manera general, el día siguiente al de su publicación** -esto es, **el 4 de noviembre de 2021**, salvo ciertas **excepciones**- tiene por objeto principal la transposición de múltiples Directivas (UE), de contenido heterogéneo y en riesgo de multa, ya sea porque quedasen menos de 3 meses para que se cumpliera su plazo límite de transposición y necesitasen, al menos, una norma con rango de ley para su transposición sin que dicha ley hubiera empezado su tramitación parlamentaria, o porque tuvieran ya abierto un procedimiento de infracción abierto por la Comisión Europea por haberse cumplido su plazo límite de transposición.

En líneas muy generales, el contenido del RD-ley es el siguiente:

✓ **Ámbito fiscal**

A través del RD-ley 24/2021 se transponen diversas Directivas comunitarias introduciendo en el ámbito fiscal modificaciones puntuales en el IVA y en el ITPAJD.

- **Modificaciones en IVA**

El RD-ley 24/2021 transpone la **Directiva (UE) 2021/1159** que, en respuesta a la pandemia de COVID-19, modificó la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las exenciones temporales de IVA relativas a importaciones y a determinadas adquisiciones de bienes y servicios. En concreto, la Directiva (UE) 2021/1159 estableció una exención para las importaciones de bienes y adquisiciones de bienes y servicios en las que se cumplieran los siguientes requisitos:

- Que fueran realizadas por la Comisión o un órgano u organismo creado con arreglo al Derecho de la Unión para dar respuesta a la pandemia en el ejercicio de sus funciones.
- Que los bienes importados o los bienes y servicios adquiridos no se utilicen para realizar entregas a título oneroso por parte de la Comisión o de la entidad beneficiaria de la exención.

Ahora se transpone dicha Directiva y se incorporan a la Ley del IVA las referidas exenciones con efectos desde el 1 de enero de 2021 y vigencia indefinida. Por tanto, se tendrán que rectificar las operaciones por las que se hubiera devengado el IVA desde el 1 de enero de 2021 hasta la entrada en vigor de esta norma.

- **Modificaciones en ITP y AJD**

Este RD-ley modifica el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, incorporando dos supuestos

Fiscal/Legal (cont.)

Reales Decretos-Ley

adicionales de exención en las tres modalidades de este impuesto. En concreto, se declaran exentas:

- La emisión, transmisión y amortización de los bonos garantizados y participaciones hipotecarias y certificados de transmisión de hipoteca regulados en este RD Ley 24/2021, así como su reembolso.
- Las transmisiones de activos para constituir el patrimonio separado previsto para el caso de concurso de la entidad emisora y la transmisión de préstamos a otra entidad de crédito para la financiación conjunta de las emisiones, de acuerdo con lo previsto en el art. 14 del mismo RD-Ley 24/2021.

✓ **Ámbito financiero, con repercusión en materia hipotecaria y concursal**

En este ámbito, destacamos la transposición de la **Directiva (UE) 2019/2162**, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de noviembre de 2019, **de Bonos Garantizados (Covered Bonds)**, con el objeto de regular el régimen de emisión y supervisión de los bonos garantizados, estableciendo sus características, las obligaciones de información y los mecanismos de protección a los inversores. Será de aplicación a las emisiones de bonos garantizados realizadas en España por parte de entidades de crédito establecidas en España, incluido el Instituto de Crédito Oficial (ICO), o a las emisiones de bonos garantizados fuera de España por entidades de crédito españolas cuando dichas emisiones se realicen con sujeción a este RD-ley.

La transposición de esta Directiva de Bonos Garantizados tiene, a su vez, repercusión:

- **En materia hipotecaria:** entre otras cuestiones, en las disp. adic. 1.ª, 2.ª y 3.ª del RD-ley -con entrada en vigor, de manera excepcional, **el 8 de julio de 2022-**, referentes a las **participaciones hipotecarias**; a los **certificados de transmisión de hipoteca**; y al **régimen común de ambos instrumentos**, su objetivo es incorporar los instrumentos jurídicos que facilitan la transmisión y la movilidad de los derechos asociados a los créditos o préstamos hipotecarios ya existentes en la normativa hipotecaria.

Mediante la disp. adic. 4.ª, relativa a los **instrumentos de movilización de créditos o préstamos garantizados con primera hipoteca mobiliaria o primera prenda sin desplazamiento**, el RD-ley trata de promover la movilización de créditos garantizados con activos físicos no inmobiliarios y facilitar su uso eventual como instrumentos de cobertura.

- **En materia concursal:** las disp. finales 1.ª y 4.ª del RD-ley 24/2021 -cuya entrada en vigor se prevé, de manera excepcional, **a los 20 días de su publicación** en el BOE- modifican: los **arts. 1922 y 1923 del Código Civil** -relativos a la **clasificación de créditos**- incorporando, de forma explícita, la preferencia de los créditos asociados a los bonos garantizados sobre el patrimonio del deudor, tanto respecto a bienes muebles como inmuebles; y se añade un **punto 7.ª al art. 270** y se da una nueva redacción al **art. 578** del texto refundido de la **Ley Concursal de 2020**: frente a las reglas comunes del procedimiento concursal, se configura, como normativa especial, las disposiciones relativas a la segregación del conjunto de cobertura ante un eventual concurso de la entidad emisora, de manera que se asegure la estabilidad y la no alteración de los derechos de los tenedores de los bonos

Fiscal/Legal (cont.)**Reales Decretos-Leyes**

garantizados en todo momento. Asimismo, establece el carácter de crédito con privilegio especial de los créditos a favor de los tenedores de los bonos garantizados, respecto de los préstamos y créditos, y otros activos que los garanticen, integrados en el conjunto de cobertura hasta donde alcance su valor.

Asimismo, se transpone la **Directiva (UE) 2019/1160**, del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de junio de 2019, que modifica las Directivas 2009/65/CE y 2011/61/UE en lo que respecta a la **distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva** (o Directiva de Distribución transfronteriza de fondos), que se enmarca en la Unión para el Mercado de Capitales, para mejorar las condiciones para la inversión colectiva transfronteriza, avanzando en el proceso de desintermediación de la economía europea y de impulso a la financiación a través del mercado y facilitando el acceso a la inversión de los clientes minoristas entre distintos los Estados miembros, garantizando su adecuada protección.

La transposición de la Directiva conlleva la modificación de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (**LIIC**), y de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, que regula 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 modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva (**LEICR**) introduciendo diferentes medidas para, entre otras cuestiones: **coordinar las condiciones de los gestores** de fondos que operan en el mercado interior, de manera que los gestores de fondos que deseen comercializar sus productos financieros en otros Estados miembros deberán notificarlo a las autoridades competentes de Estado miembro de destino; **facilitar la comercialización** de organismos de inversión colectiva a inversores de otros Estados miembros, eliminando la exigencia de presencia física local en el Estado miembro de destino ya que habitualmente se utilizan medios electrónicos o telefónicos; y regular la **precomercialización de los fondos alternativos** y armonizar sus condiciones en todos los Estados miembros.

✓ **Derecho digital**

Se transpone la **Directiva (UE) 2019/1024**, de 20 de junio de 2019, relativa a los **datos abiertos y la reutilización de la información del sector público**; para ello se modifica ampliamente la Ley 37/2007, de 16 de noviembre, sobre reutilización de la información del sector público, ampliando el objeto de la Ley a la regulación básica del régimen jurídico aplicable a la **reutilización de los documentos elaborados o custodiados, por sociedades mercantiles públicas de ámbitos concretos y los datos de investigación**, de acuerdo con ciertas condiciones. Esas sociedades mercantiles públicas son aquellas que, o bien lleven a cabo su **actividad** en los ámbitos de la Directiva 2014/25/UE, relativa a la contratación por entidades que operan en los **sectores del agua, la energía, los transportes y los servicios postales**; o bien actúen como: (i) **operadores de servicio público de transporte de viajeros por ferrocarril y carretera**; (ii) **compañías aéreas** que cumplen obligaciones de servicios públicos aéreos en la Comunidad; o como (iii) **armadores comunitarios** que cumplen obligaciones de servicios públicos **transportes marítimos** dentro de los Estados miembros (cabotaje marítimo).

Asimismo, se transponen la **Directiva (UE) 2019/789**, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril, que establece normas sobre el ejercicio de los **derechos de autor y derechos afines aplicables a determinadas transmisiones en línea de los organismos de radiodifusión y a las retransmisiones de programas de radio y televisión**, que modifica la Directiva 93/83/CEE; y la **Directiva (UE) 2019/790**, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril, sobre los **derechos de autor y derechos afines en el mercado único digital** y que modifica las Directivas 96/9/CE y 2001/29/CE, lo que conlleva la

Fiscal/Legal (cont.)**Reales Decretos-Leyes**

modificación del texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual de 1996 con el objeto de: **(i) armonizar nuestra normativa nacional** sobre estos derechos para lograr un buen funcionamiento del Mercado Único Digital; **(ii) mejorar el acceso transfronterizo** a un mayor número de programas de radio y televisión, facilitando la obtención de derechos para la prestación de servicios en línea que son accesorios a la emisión de determinados tipos de programas de radio y televisión, así como su retransmisión; **(iii) adaptar los derechos de propiedad intelectual**, a los nuevos cambios surgidos, garantizando un elevado nivel de protección a los titulares de derechos y estimulando la innovación, la creatividad, la inversión y la producción de nuevos contenidos en el entorno digital; y **(iv) respetar y fomentar la diversidad cultural**, situando al mismo tiempo en primer plano al patrimonio cultural común europeo.

✓ **Protección de los consumidores de la UE**

Se transpone la **Directiva (UE) 2019/2161**, del Parlamento europeo y del Consejo, de 27 de noviembre de 2019 que modifica la Directiva 93/13/CEE del Consejo y las Directivas 98/6/CE, 2005/29/CE y 2011/83/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que atañe a la mejora de la aplicación y la modernización de las normas de protección de los consumidores de la Unión, lo que conlleva la modificación, principalmente, del Texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre (TRLGDCU); y en menor medida, la Ley 3/1991, de 10 de enero, de Competencia Desleal; y la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista.

La modificación de estas normas supone la **prohibición de la publicidad encubierta en redes sociales**, y la publicación de reseñas y valoraciones falsas o pagadas por el fabricante en los productos a la venta en internet, y la incorporación de **controles a los buscadores online** cuando otorguen puntuaciones y valoraciones superiores a bienes o servicios con respecto a los de sus competidores y no informen a los consumidores de que su posicionamiento responde a publicidad pagada.

✓ **Contratación pública**

Por último, se transpone la **Directiva (UE) 2019/1161**, de 20 de junio de 2019, que modifica la Directiva 2009/33/CE relativa a la **promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes**, con el objeto de garantizar que los poderes adjudicadores y las entidades contratantes definidos en el art. 88 del RD-ley 24/2021, tengan en cuenta, en la contratación pública relativa a los vehículos de transporte por carretera incluidos en su ámbito de aplicación, los **impactos energético y medioambiental** de estos durante su vida útil, incluidos el consumo de energía y las emisiones de CO2 y de determinados contaminantes, con la finalidad de promover y estimular el mercado de vehículos limpios y energéticamente eficientes y mejorar la contribución del sector del transporte a las políticas en materia de medio ambiente, clima y energía nacionales y de la UE.

La disp. final 5.ª del RD-ley realiza modificaciones de carácter técnico en la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (LCSP) para adaptar correctamente la citada Directiva.

Fiscal/Legal (cont.)

Reales Decretos-Leyes

REAL DECRETO-LEY 25/2021, de 8 de noviembre (BOE 09/11/2021), de medidas en materia de Seguridad Social y otras medidas fiscales de apoyo social.

El RD-ley 25/2021 (o el RD-ley) con entrada en vigor el mismo día de su publicación **autoriza**, tanto un **crédito extraordinario** en los presupuestos para el ejercicio 2021 que se financiará con cargo a deuda pública destinado al Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones, para equilibrar el impacto en las cuentas de la Seguridad Social derivado del COVID-19, como la financiación de las **ampliaciones de crédito** en el presupuesto de las entidades del sistema de la Seguridad Social y del Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE), que podrán financiarse con la previsión de mayores ingresos sobre los establecidos en el presupuesto inicial del ejercicio.

Dicho esto, el resto del contenido del RD-ley 25/2021, en líneas generales, es el siguiente:

- ✓ En el **ámbito fiscal** se introducen modificaciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) para aclarar, según se indica en la exposición de motivos de este RD-Ley, posibles dudas interpretativas respecto a la no integración en la base imponible del IRPF y del IS de las ayudas públicas por la destrucción de elementos patrimoniales causada por la erupción del volcán de Cumbre Vieja en la isla de La Palma.

Por ello, en el art. 4 del RD-ley 25/2021 se da una nueva redacción a las siguientes disposiciones: (i) con efectos desde el 1 de enero de 2021, a la letra c) del apdo.1 de la disp. adic. 5ª (subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas públicas) de la LIRPF; y (ii) con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021, a la letra c) del apdo. 1 de la disp. Adic. 3ª (subvenciones de la política agraria y pesquera comunitaria y ayudas públicas) de la LIS. Con esta nueva redacción se incluye expresamente en los supuestos de no integración en la base imponible de las ayudas públicas, las percibidas por la destrucción causada por fenómenos naturales como el señalado.

- ✓ Por último, en el ámbito de la **política de remuneraciones de las entidades de crédito** se modifica la letra m) del art. 34.1 de la **Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito** -relativo a los elementos variables de la remuneración- con el único fin de subsanar la supresión del párrafo segundo de dicha letra m), que tuvo lugar a través del RD-ley 7/2021, de transposición de directivas de la UE en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores.

De este modo, una parte sustancial y, en todo caso al menos el 40% del elemento de remuneración variable se diferirá durante un periodo no inferior a entre 4 y 5 años y se adaptará correctamente a la naturaleza de los negocios, sus riesgos y las actividades del miembro del personal correspondiente. En el caso de los miembros del consejo de administración u órgano equivalente y de la alta dirección de entidades importantes por razón de su tamaño, su organización interna y por la naturaleza, dimensión y complejidad de sus actividades, el período de diferimiento no será inferior a 5 años.

Fiscal/Legal (cont.)

Reales Decretos-leyes

No se percibirá la remuneración pagadera en virtud de las disposiciones de diferimiento más rápidamente que de manera proporcional. En el caso de un elemento de remuneración variable de una cuantía especialmente elevada, se diferirá como mínimo el 60%. La duración del periodo de aplazamiento se determinará teniendo en cuenta el ciclo económico, la naturaleza del negocio, sus riesgos y las actividades del miembro del personal de que se trate.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 11 de noviembre de 2021 (BOE 17/11/2021), del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación 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.

Ámbito fiscal

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO (UE) 2021/2048 del Consejo de 23 de noviembre de 2021 (DOUE 25/11/2021), por el que se suspenden temporalmente los derechos autónomos del arancel aduanero común para las importaciones de determinados productos industriales a las Islas Canarias.

Reglamentos de Ejecución de la UE

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2021/2083 de la Comisión de 26 de noviembre de 2021 (DOUE 29/11/2021), por el que se suspenden medidas de política comercial relativas a determinados productos originarios de los Estados Unidos de América impuestas por los Reglamentos de Ejecución (UE) 2018/886 y (UE) 2020/502.

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2021/2007 de la Comisión de 16 de noviembre de 2021 (DOUE 17/11/2021), por el que se establecen normas de desarrollo del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas.

CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2021/1832 de la Comisión, de 12 de octubre de 2021 (DOUE 19/11/2021), por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común ([Diario Oficial de la Unión Europea L 385 de 29.10.2021](#))

CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2021/1832 de la Comisión, de 12 de octubre de 2021 (DOUE 25/11/2021), por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (Diario Oficial de la Unión Europea L 385 de 29 de octubre de 2021)

Reglamentos Delegados de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2021/1934 de la Comisión de 30 de julio de 2021 (DOUE 10/11/2021), por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 en lo que respecta a determinadas disposiciones relativas al origen de las mercancías (C/2021/5579).

Resoluciones de la UE

RESOLUCIÓN del Parlamento Europeo, de 21 de enero de 2021 (DOUE 10/11/2021), sobre la revisión de la lista de la Unión Europea de paraísos fiscales (2020/2863(RSP)).

Otros UE

LISTA de las monedas de oro que cumplen los criterios establecidos en el artículo 344, apartado 1, punto 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (régimen especial aplicable al oro de inversión) Válida para el año 2022 (2021/C 446/06). Impuesto sobre el valor añadido (IVA) Oro de inversión exento (DOUE 03/11/2021).

Reales Decretos-leyes

REAL DECRETO-LEY 26/2021, de 8 de noviembre (BOE 09/11/2021), por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Ámbito fiscal (cont.)

Reales Decretos-leyes

El Tribunal Constitucional (TC) a través de la Sentencia dictada el pasado 26 de octubre -Sentencia 182/2021 publicada en el BOE de 25 de noviembre- declaró la inconstitucionalidad de los preceptos que determinan la forma del cálculo de a base imponible del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) comúnmente conocido como plusvalía municipal. La Sentencia declara la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1 segundo párrafo, 107.2.a) y 107.4 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 (“TRLRHL”), porque considera que contienen un método objetivo de determinación de la base imponible del IIVTNU que determina que siempre haya existido aumento de valor de los terrenos durante el periodo de imposición, con independencia de que haya existido ese incremento y de la cuantía real de ese incremento.

La referida sentencia (comentada en nuestro [tax alert](#) sobre la inconstitucionalidad del IIVTNU) además de limitar sus efectos temporales a aquellas situaciones recurridas a la fecha de dictarse la sentencia, también señala que corresponde al legislador estatal llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en la norma, para adecuar el impuesto a las exigencias de constitucionalidad señaladas por el TC en esta y otras sentencias anteriores (STC 59/2017 de 11/05/2017 y STC 126/2019 de 31/10/2019).

Pues bien, el RD-ley 26/2021, de 8 de noviembre, publicado en el BOE de 9 de noviembre de 2021, modifica el TRLHL con el objeto de adaptar esta Ley a la referida jurisprudencia constitucional. Así, la nueva normativa entró en vigor al día siguiente al de su publicación en el BOE, es decir, el 10 de noviembre de 2021, e introduce, en síntesis, las siguientes novedades en la regulación del IIVTNU:

1. Un nuevo sistema de determinación de la base imponible del impuesto previendo dos métodos alternativos para su determinación.
2. Un nuevo supuesto de no sujeción para los casos en que no exista incremento en el valor del suelo.
1. También como novedad pasan a gravarse las plusvalías generadas en menos de un año.
2. Una nueva facultad comprobadora de los Ayuntamientos

Para una información más detallada, no remitimos al [tax alert](#) publicado por KPMG Abogados.

Órdenes Ministeriales

ORDEN HFP/1202/2021, de 4 de noviembre (BOE 06/11/2021), por la que se determina la fecha de publicación y los correspondientes ficheros y registros del listado comprensivo de los deudores a la Hacienda Pública y responsables solidarios por deudas o sanciones tributarias que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 95 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en aplicación de lo establecido en la disposición transitoria segunda de la Ley 11/2021, de 9 de julio.

Esta Orden determina, por un lado, que la fecha de referencia para el listado a publicar en 2021 es el 31 de agosto de 2021 y, por otro, que la fecha de publicación del referido listado se realizará antes del 31 de diciembre de 2021, en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Además, establece que el listado se elaborará a partir de los datos de deudas y sanciones pendientes de pago - que no se encuentren suspendidas ni aplazadas-, obrantes en el sistema de información de la AEAT a fecha de

Ámbito fiscal (cont.)

Ordenes Ministeriales

referencia 31 de agosto de 2021, con independencia de cuál sea la cantidad efectivamente debida por los obligados tributarios identificados en dicho listado a la fecha de publicación, salvo que se verifique el pago en los casos y con los requisitos señalados en el número 4 del artículo 95 bis LGT. Finalmente se dispone que la Orden HAP/364/2016 conservará su vigencia y aplicabilidad para la publicación de los listados posteriores al que aquí se regula.

Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social Órdenes Ministeriales

Banca, Seguros y Mercado de Valores

Reglamentos de Ejecución de la UE

ORDEN TES/1223/2021, de 4 de noviembre (BOE 11/11/2021), por la que se dictan normas para la aplicación de las medidas laborales y de protección por desempleo previstas en la Ley 17/2015, de 9 de julio, del Sistema Nacional de Protección Civil, en las zonas afectadas gravemente por una emergencia de protección civil como consecuencia de la borrasca "Filomena".

ORDEN ISM/1270/2021, de 11 de noviembre (BOE 20/11/2021), por la que se fijan para el ejercicio 2021 las bases normalizadas de cotización a la Seguridad Social, por contingencias comunes, en el Régimen Especial de la Seguridad Social para la Minería del Carbón.

ORDEN TES/1287/2021, de 22 de noviembre (BOE 25/11/2021), por la que se adapta en función del progreso técnico el Real Decreto 664/1997, de 12 de mayo, sobre la protección de los trabajadores contra los riesgos relacionados con la exposición a agentes biológicos durante el trabajo.

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2021/1947 de la Comisión de 10 de noviembre de 2021 (DOUE 11/11/2021), sobre la definición del territorio geográfico de los Estados miembros a los efectos del Reglamento (UE) 2019/516 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre la armonización de la renta nacional bruta a precios de mercado («Reglamento RNB»), y por el que se deroga la Decisión 91/450/CEE, Euratom de la Comisión y el Reglamento (CE) n.º 109/2005 de la Comisión.

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2021/1948 de la Comisión de 10 de noviembre de 2021 (DOUE 11/11/2021), sobre cómo se han de considerar las devoluciones a los sujetos no pasivos y a los sujetos pasivos por sus actividades exentas a los efectos del Reglamento (UE) 2019/516 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre la armonización de la renta nacional bruta a precios de mercado («Reglamento RNB»), y por el que se deroga la Decisión 1999/622/CE, Euratom de la Comisión y el Reglamento (CE, Euratom) n.º 116/2005 de la Comisión.

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2021/1949 de la Comisión de 10 de noviembre de 2021 (DOUE 11/11/2021), sobre los principios para el cálculo de los servicios de alquiler de viviendas a los efectos del Reglamento (UE) 2019/516 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre la armonización de la renta nacional bruta a precios de mercado («Reglamento RNB»), y por el que se deroga la Decisión 95/309/CE, Euratom de la Comisión y el Reglamento (CE) n.º 1722/2005 de la Comisión.

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2021/2005 de la Comisión de 16 de noviembre de 2021 (DOUE 17/11/2021), por el que se establecen normas técnicas de ejecución que modifican el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/1799 en lo que respecta a los cuadros de correspondencia que especifican la correspondencia entre las evaluaciones del riesgo de crédito de las agencias externas de calificación crediticia y los niveles de calidad crediticia establecidos en el Reglamento (UE) n.º 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo.

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2021/2006 de la Comisión de 16 de noviembre de 2021 (DOUE 17/11/2021), por el que se establecen normas técnicas de ejecución que modifican el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/1800 en lo que respecta a la asignación de las evaluaciones de crédito de las agencias de calificación externas a una escala objetiva de grados de calidad crediticia, de conformidad con la Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

Ámbito legal (cont.)

Reglamentos de Ejecución de la UE

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2021/1971 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2021 (DOUE 19/11/2021), que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/2070, por el que se establecen normas técnicas de ejecución en relación con las plantillas, definiciones y soluciones informáticas que han de utilizar las entidades al informar a la Autoridad Bancaria Europea y a las autoridades competentes, de conformidad con el artículo 78, apartado 2, de la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo.

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2021/2017 de la Comisión de 13 de septiembre de 2021 (DOUE 26/11/2021), que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/2070 en lo que respecta a las carteras de referencia y las plantillas e instrucciones que deben aplicarse en la Unión a efectos de la comunicación de información conforme al artículo 78, apartado 2, de la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo.

Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE) 2021/2040 del Banco Central Europeo, de 11 de noviembre de 2021 (DOUE 24/11/2021), por la que se modifica la Decisión (UE) 2016/2247 sobre las cuentas anuales del Banco Central Europeo (BCE/2021/52)

Dictámenes de la UE

DICTAMEN del Banco Central Europeo de 7 de septiembre de 2021 (DOUE 03/11/2021), sobre una propuesta de directiva por la que se modifican la Directiva 2013/34/UE, la Directiva 2004/109/CE, la Directiva 2006/43/CE y el Reglamento (UE) n.º 537/2014, por lo que respecta a la información corporativa en materia de sostenibilidad (CON/2021/27) (2021/C 446/02).

Orientaciones de la UE

ORIENTACIÓN (UE) 2021/2041 del Banco Central Europeo, de 11 de noviembre de 2021 (DOUE 24/11/2021), por la que se modifica la Orientación (UE) 2016/2249 sobre el régimen jurídico de la contabilidad y la información financiera en el Sistema Europeo de Bancos Centrales (BCE/2021/51)

Reales Decretos

REAL DECRETO 970/2021, de 8 de noviembre, (BOE 09/11/2021), por el que se modifican el Real Decreto 1644/1997, de 31 de octubre, relativo a las normas de autorización administrativa y requisitos de solvencia de las sociedades de reafianzamiento, el Real Decreto 2660/1998, de 14 de diciembre, sobre el cambio de moneda extranjera en establecimientos abiertos al público distintos de las entidades de crédito, y el Real Decreto 84/2015, de 13 de febrero, por el que se desarrolla la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito.

REAL DECRETO 1041/2021, de 23 de noviembre (BOE 24/11/2021), por el que se modifican el Real Decreto 2606/1996, de 20 de diciembre, sobre fondos de garantía de depósitos de entidades de crédito; y el Real Decreto 1012/2015, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 11/2015, de 18 de junio, de recuperación y resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión, y por el que se modifica el Real Decreto 2606/1996, de 20 de diciembre, sobre fondos de garantía de depósitos de entidades de crédito.

Ámbito legal (cont.)

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 28 de octubre de 2021 (BOE 04/11/2021), de la Presidencia del FROB, por la que se publica el Acuerdo de la Comisión Rectora, por el que se delegan competencias.

Acuerdos

ACUERDO de 27 de octubre de 2021 (BOE 15/11/2021), del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, sobre delegación de competencias.

Administrativo

Acuerdos Internacionales

ACUERDO sobre Transporte Aéreo entre el Reino de España y la República de Mauricio, hecho en Aqaba el 3 de diciembre de 2019 (BOE 02/11/2021).

Reglamentos Delegados de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2021/2003 de la Comisión de 6 de agosto de 2021 (DOUE 17/11/2021), por el que se completa la Directiva (UE) 2018/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo mediante la creación de la plataforma de desarrollo de energías renovables de la Unión.

Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE) 2021/1919 del Consejo de 29 de octubre de 2021 (DOUE 04/11/2021), relativa a la posición que debe adoptarse en nombre de la Unión Europea respecto a la adopción de una decisión, mediante procedimiento escrito, por parte de los participantes en el Acuerdo en materia de créditos a la exportación con apoyo oficial en relación con la revisión del Acuerdo sectorial sobre créditos a la exportación de proyectos de generación de electricidad a partir de carbón que figura en el anexo VI de dicho Acuerdo.

DECISIÓN (UE) 2021/2034 de la Comisión de 10 de junio de 2021 (DOUE 23/11/2021), relativa a la ayuda estatal SA.28599 (C 23/2010) (ex NN 36/2010, ex CP 163/2009) concedida por España para el despliegue de la televisión digital terrestre en zonas remotas y menos urbanizadas (excepto en Castilla-La Mancha) [notificada con el número C(2021) 4048] (La versión en lengua española es la única auténtica).

Reales Decretos

REAL DECRETO 948/2021, de 2 de noviembre (BOE 03/11/2021), por el que se establecen las bases reguladoras para la concesión de ayudas estatales destinadas a la ejecución de proyectos de inversión dentro del Plan de impulso de la sostenibilidad y competitividad de la agricultura y la ganadería (III) en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

REAL DECRETO 949/2021, de 2 de noviembre (BOE 03/11/2021), por el que se establecen las bases reguladoras para la concesión de subvenciones destinadas a inversiones en materia de bioseguridad para la mejora o construcción de centros de limpieza y desinfección de vehículos de transporte por carretera de ganado, así como para inversiones en bioseguridad en viveros, acometidas por determinados productores de materiales vegetales de reproducción, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

REAL DECRETO 950/2021, de 2 de noviembre (BOE 03/11/2021), por el que se crea la Comisión Interministerial para la Ordenación Alimentaria y se determinan su composición y funciones.

Ámbito legal (cont.)

Reales Decretos

[REAL DECRETO 982/2021, de 10 de noviembre \(11/11/2021\)](#), por el que se modifican el Real Decreto 1412/2000, de 21 de julio, de creación del Consejo de Política Exterior, y el Real Decreto 634/2021, de 26 de julio, por el que se reestructura la Presidencia del Gobierno.

[REAL DECRETO 983/2021, de 16 de noviembre \(BOE 17/11/2021\)](#), por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la transformación de flotas de transporte de viajeros y mercancías de empresas privadas prestadoras de servicios de transporte por carretera, así como de empresas que realicen transporte privado complementario, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

[REAL DECRETO 987/2021, de 16 de noviembre \(BOE 17/11/2021\)](#), por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversas acciones de refuerzo de conectividad en centros públicos de referencia, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

[REAL DECRETO 988/2021, de 16 de noviembre \(BOE 17/11/2021\)](#), por el que se aprueba la concesión directa de ayudas a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla para la ejecución de diversas acciones de refuerzo de la conectividad en polígonos industriales y centros logísticos, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

[REAL DECRETO 989/2021, de 16 de noviembre \(BOE 17/11/2021\)](#), por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución del programa de emisión de bonos digitales para colectivos vulnerables, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

[REAL DECRETO 990/2021, de 16 de noviembre \(BOE 17/11/2021\)](#), por el que se aprueba la concesión directa de ayudas a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla para la ejecución de diversas actuaciones de mejora de las infraestructuras de telecomunicaciones en edificios, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

[REAL DECRETO 991/2021, de 16 de noviembre \(BOE 18/11/2021\)](#), por el que se regula la concesión directa de subvenciones a las Comunidades Autónomas para financiar la realización de cuatro programas para la implementación de los Planes Complementarios de I+D+I con las comunidades autónomas, que forman parte del componente 17 del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Órdenes Ministeriales

[ORDEN TED/1181/2021, de 30 de octubre \(BOE 03/11/2021\)](#), por la que se acuerda el reconocimiento de las repercusiones económicas derivadas de la adopción de medidas temporales y extraordinarias para garantizar la seguridad del suministro en La Palma.

[ORDEN TER/1204/2021, de 3 de noviembre \(BOE 06/11/2021\)](#), por la que se aprueban las bases reguladoras y se efectúa la convocatoria correspondiente a 2021, de subvenciones destinadas a la transformación digital y modernización de las Administraciones de las Entidades Locales, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Ámbito legal (cont.)

Ordenes Ministeriales

[ORDEN TMA/1221/2021, de 5 de noviembre \(11/11/2021\)](#), por la que se determinan para el año 2020, los costes tipo aplicables a los costes subvencionables regulados en el Real Decreto 147/2019, de 15 de marzo, sobre compensación al transporte marítimo y aéreo de mercancías no incluidas en el Anexo I del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, con origen o destino en las Islas Canarias.

[ORDEN TMA/1222/2021, de 5 de noviembre \(11/11/2021\)](#), por la que se determinan para el año 2020 los costes tipo aplicables a los costes subvencionables regulados en el Real Decreto 552/2020, de 2 de junio, sobre compensación al transporte marítimo y aéreo de mercancías incluidas en el Anexo I del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, con origen o destino en las Islas Canarias.

[ORDEN UNI/1231/2021, de 5 de noviembre \(BOE 12/11/2021\)](#), por la que se aprueba la política de seguridad de la información en el ámbito de la administración electrónica y de protección de datos y se crea la Comisión Ministerial de Administración Digital del Ministerio de Universidades.

[ORDEN ICT/1307/2021, de 24 de noviembre \(BOE 27/11/2021\)](#), por la que se acuerda la tramitación de urgencia de las convocatorias de concesión de subvenciones correspondientes a la línea de ayudas para el apoyo a mercados, zonas urbanas comerciales, comercio no sedentario y canales cortos de comercialización, la línea de ayudas para el apoyo de la actividad comercial en zonas rurales y la línea de ayudas para el fortalecimiento de la actividad comercial en zonas turísticas, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

[ORDEN PCM/1238/2021, de 12 de noviembre \(BOE 13/11/2021\)](#), por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 2 de noviembre de 2021, por el que se aprueban las instrucciones por las que se determina el procedimiento de entrada y permanencia de nacionales de terceros países que ejercen actividad en el sector audiovisual.

[ORDEN TED/1247/2021, de 15 de noviembre \(BOE 16/11/2021\)](#), por la que se modifica, para la implementación de coeficientes de reparto variables en autoconsumo colectivo, el anexo I del Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica.

[ORDEN CUD/1275/2021, de 11 de noviembre \(BOE 23/11/2021\)](#), por la que se establece la obligatoriedad de comunicaciones y notificaciones por medios electrónicos en el procedimiento de concesión de las ayudas para la promoción del sector del videojuego y otras formas de creación digital.

Resoluciones

[RESOLUCIÓN de 26 de octubre de 2021 \(BOE 01/11/2021\)](#), de la Dirección General de Transporte Terrestre, por la que se anuncia la entrada en funcionamiento del Registro de Comunicaciones de los Servicios de Arrendamiento de Vehículos con Conductor y sus condiciones de uso.

[RESOLUCIÓN de 30 de octubre de 2021 \(BOE 05/11/2021\)](#), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se fija el precio medio de la energía a aplicar en el cálculo de la retribución del servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad prestado por los consumidores de los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares a los que resulta de aplicación la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio, durante el cuarto trimestre de 2021.

Ámbito legal (cont.)

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 28 de octubre de 2021 (BOE 10/11/2021), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se fijan los precios definitivos del combustible gas natural del segundo semestre de 2020, a aplicar en la liquidación de cada grupo generador en los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares para dicho periodo.

RESOLUCIÓN de 4 de noviembre de 2021 (BOE 13/11/2021), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se establecen y publican las relaciones de operadores principales en los mercados nacionales de servicios de telefonía fija y móvil.

RESOLUCIÓN de 11 de noviembre de 2021 (BOE 15/11/2021), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se modifican las reglas de funcionamiento del mercado para la introducción de un mecanismo de pago anticipado previo a la emisión de la nota de cargo semanal.

RESOLUCIÓN de 16 de noviembre de 2021 (BOE 19/11/2021), de la Presidencia del Consejo Superior de Deportes, por la que se publica el Acuerdo de la Conferencia Sectorial de Deporte de 8 de noviembre de 2021, relativo a la distribución territorial y criterios de reparto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

RESOLUCIÓN de 11 de noviembre de 2021 (BOE 25/11/2021), del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, E.P.E., M.P., por la que se publica la Resolución de 3 de noviembre de 2021, del Consejo de Administración, por la que se amplía el presupuesto del Programa de ayudas para actuaciones de eficiencia energética en PYME y gran empresa del sector industrial, regulado por el Real Decreto 263/2019, de 12 de abril.

Defensa de la Competencia Resoluciones

RESOLUCIÓN de 28 de octubre de 2021 (BOE 03/11/2021), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se comunica al operador del sistema eléctrico un nuevo valor a efectos de la determinación del precio de las necesidades elásticas previstas en el P.O.3.3 para el mes de noviembre de 2021.

RESOLUCIÓN de 28 de octubre de 2021 (BOE 04/11/2021), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se establecen provisionalmente las retribuciones de las empresas distribuidoras de energía eléctrica R1-205, R1-258 y R1-314 para los ejercicios 2020 y 2021.

RESOLUCIÓN de 18 de noviembre de 2021 (BOE 26/11/2021), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se comunica al operador del sistema eléctrico un nuevo valor a efectos de la determinación del precio de las necesidades elásticas previstas en el P.O.3.3 para el mes de diciembre de 2021.

Ámbito legal (cont.)

Protección de Datos Decisiones de la UE

DECISIÓN del Consejo de Administración (DOUE 19/11/2021), sobre las normas internas relativas a la limitación de determinados derechos de los interesados en relación con el tratamiento de datos personales en el marco del funcionamiento de la Agencia de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, por la que se deroga la Decisión del Comité Ejecutivo 2019/05 de 27 de septiembre de 2019.

Instrucciones

INSTRUCCIÓN 1/2021, de 2 de noviembre (BOE 05/11/2021), de la Agencia Española de Protección de Datos, por la que se establecen directrices respecto de la función consultiva de la Agencia, de conformidad con el Reglamento (UE) 2016/679, del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y la libre circulación de esos datos, la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, y el Estatuto de la Agencia Española de Protección de Datos, aprobado por el Real Decreto 389/2021, de 1 de junio.

Derecho Digital e Innovación Decisiones de Ejecución de la UE

DECISIÓN DE EJECUCIÓN (UE) 2021/1967 de la Comisión de 11 de noviembre de 2021 (DOUE 12/11/2021), por la que se crea un archivo de datos obligatorio y un mecanismo obligatorio de intercambio de información digital de conformidad con la Directiva 2002/49/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

Reales Decretos

REAL DECRETO 1040/2021, de 23 de noviembre (BOE 24/11/2021), por el que se regula la concesión directa de una subvención a centros y fundaciones públicos de investigación y universidades públicas españolas para la realización de proyectos innovadores en el despliegue de las tecnologías 5G avanzado y 6G, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Órdenes Ministeriales

ORDEN CUD/1253/2021, de 11 de noviembre (BOE 17/11/2021), por la que se modifica la Orden CUD/458/2019, de 12 de abril, por la que se crea la Comisión Ministerial de Administración Digital del Ministerio de Cultura y Deporte y se regula su composición y funciones.

ORDEN CSM/1271/2021, de 15 de noviembre (BOE 22/11/2021), por la que se crea la Comisión Ministerial de Administración Digital del Ministerio de Consumo y se regula su composición y funciones.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 28 de octubre de 2021 (BOE 03/11/2021), de la Dirección General de Industrias Culturales, Propiedad Intelectual y Cooperación, por la que se publica el Convenio con la Liga Nacional de Fútbol Profesional, en materia de salvaguarda de los derechos de propiedad intelectual en el entorno digital.

RESOLUCIÓN de 3 de noviembre de 2021 (BOE 22/11/2021), de la Dirección de la Agencia Estatal de Seguridad Aérea, por la que se aprueba el sistema de identificación, autenticación y firma electrónica de clave concertada, denominado eSignature for Foreigners (e4F), para ciudadanos extranjeros, para actuaciones en la sede electrónica de este organismo.

Ámbito legal (cont.)**Contabilidad**
Reglamentos de la UE

REGLAMENTO (UE) 2021/2036 de la Comisión de 19 de noviembre de 2021 (DOUE 23/11/2021), por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008, por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera 17.

Otros
Resoluciones

RESOLUCIÓN de 18 de noviembre de 2021 (BOE 24/11/2021), de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, por la que se acuerda la entrada en servicio efectiva de la aplicación informática Dicireg en la Oficina General de Barcelona, para el funcionamiento de la misma conforme a las previsiones contenidas en la Ley 20/2011, de 21 de julio, del Registro Civil.



Jurisprudencia

Ámbito fiscal

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Tribunal Supremo

La compensación de bases imponibles negativas en una autoliquidación del IS extemporánea es un derecho del contribuyente, no una opción tributaria.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 30/11/2021. Rec.4464/2020

En esta sentencia el TS analiza si se pueden compensar bases imponibles negativas (BINs) mediante una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades presentada fuera de plazo, y concluye aceptando esta posibilidad.

Esta decisión se alcanza desde el análisis del art.119.3 LGT. Al respecto el Tribunal realiza las siguientes consideraciones:

- La LGT y sus reglamentos de desarrollo no definen el concepto jurídico de opción tributaria del art.119.3 LGT, no siendo coherente anudar consecuencias económicas y jurídicas desfavorables para el contribuyente sobre la base de dicha indefinición. Esta falta de concreción conceptual genera efectos perjudiciales de magnitud sistémica cuando se trata de interpretar principios de ordenación del sistema tributario como el de capacidad económica, el de equitativa distribución de la carga tributaria o el de proporcionalidad.
- El artículo 119.3 de la LGT solo se refiere a las opciones que, según la normativa tributaria, se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración. Para el TS esto supone que esa normativa tributaria identifique que una determinada alternativa que se le ofrece al contribuyente es una verdadera opción tributaria y, que esa opción debe ejercitarse, solicitarse o renunciarse a través de una declaración.

En su opinión los elementos fundamentales que permiten delimitar las opciones tributarias del art.119.3 LGT son dos: (i) uno objetivo, consistente en la conformación por la norma de una alternativa de elección entre regímenes tributarios diferentes y excluyentes; y (ii) otro volitivo, consistente en un acto libre del contribuyente que quedará reflejado en su declaración o autoliquidación. Por lo tanto, **no hay opción si el contribuyente ejerce un derecho autónomo, recogido en la norma tributaria sin alternativas regulatorias diferentes y excluyentes.**

Además, toda opción se deberá poder ejercitar, solicitar o renunciar solo a través de una declaración. A estos efectos, las declaraciones podrán ser expresas o tácitas, pero inequívocas.

- En lo que se refiere a la compensación de BINs, la normativa del Impuesto sobre Sociedades establece que las BINs "podrán ser compensadas" con rentas positivas de los períodos siguientes, lo que significa que es el sujeto el que puede elegir si las compensa o

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

no, determinando (dentro de los límites legales) el período en que las compensará y su cuantía. Es decir, no estamos técnicamente ante una opción tributaria del art.119 LGT, porque no se describe una alternativa consistente en elegir entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes.

- **La compensación de BINs es, en cambio, un derecho autónomo del contribuyente que sirve al principio de capacidad económica y, como tal derecho, no se puede restringir, salvo por las causas previstas en la ley.** Además, añade el Tribunal, “el contribuyente que cumple con su obligación de declarar las BINs pendientes de compensar, al mismo tiempo que está poniendo en conocimiento de la Administración la propia existencia de las BINs, está también previniéndole de que procederá en el futuro a ejercer ese derecho”.
- Finalmente, la presentación extemporánea ante una autoliquidación podrá tener los efectos que se prevean por la normativa tributaria, incluida la dimensión sancionadora. Lo que no resulta posible -y así, además, lo ha entendido la propia Administración, es anudar a la presentación extemporánea de una declaración, la prohibición de ejercitar los derechos que el ordenamiento tributario reconoce a los obligados tributarios (entre otras, resoluciones del TEAC 10 de abril de 2002 (res. 2212/00) y de 19 de diciembre de 2005 (res. 3583/02).

En consecuencia, el TS fija el siguiente contenido interpretativo: *“En el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT”.*

IMPUTACIÓN TEMPORAL

Rectificación de un error contable, debidamente inscrito en el Registro Mercantil. ¿Se debe modificar la base imponible del ejercicio en que se detectó el error contable o del ejercicio al que se refiere tal rectificación?.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 25/10/2021. Rec.6820/2019

En este asunto el TS precisa en qué periodo impositivo ha de considerarse que surte efectos la rectificación contable operada al reformular las cuentas anuales de un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil; en particular, si debe considerarse que surte efectos en el periodo en que se realiza la rectificación (en el caso analizado, 2010) o bien en el periodo al cual dicha rectificación se refiere (en el caso analizado, 2004). A este respecto concluye:

- Que el periodo impositivo en el que ha de considerarse que opera la reformulación de las cuentas anuales llevada a cabo, con rectificación de las ya depositadas, en su día, en relación con un ejercicio anterior, con posterior inscripción en el Registro Mercantil, ha de ser el correspondiente a **aquel en que se realiza la rectificación**, por así exigirlo las normas contables de aplicación, en particular la norma 22ª de valoración del Plan General de Contabilidad aplicable al caso.
- A tal efecto, no obsta que el art. 10.3 TRLIS (equivalente al artículo 10.3 de la Ley 43/1995, aplicable al caso), establezca que la base imponible del tributo referido se calcula a partir de la contabilidad mercantil aprobada por el sujeto pasivo, toda vez que la propia

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

configuración de la base imponible incorpora los principios, criterios y normas contables.

- En el caso debatido, esto supone que **no procede rectificar la autoliquidación del impuesto correspondiente a 2004** por el hecho de que la reformulación promovida, en circunstancias imprecisas, en 2010, se refiera a dicho periodo.

Además el TS se pronuncia sobre los efectos de la reformulación de cuentas anuales referida a un ejercicio anterior respecto de la base imponible del IS ya liquidado en el referido periodo impositivo. Teniendo en cuenta la regla de imputación temporal de ingresos y gastos prevista en el art.19 TRLIS (actual art.11 LIS), sienta la siguiente doctrina jurisprudencial:

- En el ámbito de la calificación y depósito de las cuentas anuales por el Registrador Mercantil y de posterior inscripción en el Registro Mercantil, incluida la calificación y depósito sobre las cuentas reformuladas o corregidas, el valor presuntivo y probatorio de la citada calificación registral debe limitarse a los aspectos que en el reglamento del Registro Mercantil obligan a dicha calificación.
- En relación con la comprobación y calificación registral, referida a esos aspectos, la Administración no podrá objetar el error o improcedencia de la calificación.
- El depósito de las cuentas anuales -originarias o reformuladas- no atribuye presunción alguna de veracidad o validez a dichas cuentas, ni su ajuste con la realidad reflejada contablemente.
- La Administración tributaria, respecto de los datos contables consignados en las cuentas registradas y depositadas, puede y debe, interpretando la ley y los reglamentos aplicables, decidir conforme a tales normas el **periodo fiscal a que deben imputarse los efectos de la modificación efectuada**, sin que el poder certificante del registrador mercantil pueda interferir o condicionar esa facultad administrativa, siempre bajo el control último de los tribunales de justicia.

A tal respecto, el TS precisa que el dilema que plantea el asunto no es, en verdad, el de si cabe la imputación al ejercicio 2004 o al 2010. El problema se agota en la improcedencia de acogerse a la primera de las opciones, única que fue objeto de petición por las sociedades recurrentes. La referencia al año 2010 es un recurso dialéctico admisible para poner de manifiesto dicha improcedencia, no el reconocimiento de un derecho distinto al solicitado.

- La regla de imputación temporal de ingresos y gastos prevista en el art. 19 TRLIS (actualmente recogido en el art. 11 LIS) obliga a la Administración tributaria a denegar una solicitud de rectificación de la autoliquidación formulada en los términos examinados en este caso.

BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

La AN reconoce el derecho a recuperar BINS originadas en los ejercicios de IS 2002 y 2004 con intereses.

Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 29/10/2021. Rec. 1117/2017

El origen de la controversia se sitúa sobre el tratamiento de determinados créditos fiscales derivados de BINS originadas en los periodos impositivos 2002 y 2004 en relación con el IS de los ejercicios 2009 y 2010, esto es, si es

Ámbito fiscal (cont.)

Audiencia Nacional

procedente (o no) su compensación en 2009 y 2010. Estas BINs si bien se habían originado en los ejercicios 2002 y 2004, no fueron reconocidas a la entidad hasta la finalización de los correspondientes procesos judiciales

En este contexto, la primera cuestión sometida a la AN es la calificación de la compensación de BINs como derecho del contribuyente o como opción tributaria. Pues bien, la AN rechaza que las BINs constituyan una opción tributaria en los términos del art. 119.3 LGT entendiendo, por el contrario, que **su compensación constituye un derecho o una facultad del contribuyente, vinculada al principio de capacidad económica** (art. 31 CE) **y con el dilatado ámbito temporal para llevarla a cabo prevista en el artículo 25 TRLIS y no la del art. 119.3 LGT.** Para alcanzar esta conclusión la AN se sustenta en los fundamentos jurídicos de su sentencia de 11 de diciembre de 2020 dictada en el recurso 439/2017 (bajo la advertencia de que la misma no es firme al haberse preparado recurso de casación contra ella) en la que esta Sala también concluyó que **no se trata de una opción tributaria**, no siendo aplicable, por tanto, el limitativo régimen de las opciones tributarias establecido en el art. 119.3 LGT. (Interpretación que, como comentamos en el anterior pronunciamiento, se ha alcanzado también por el Tribunal Supremo.)

Lo anterior trasladado al caso supone reconocer a la entidad el derecho a la compensación de las BINs pendientes de aplicación en las liquidaciones de los ejercicios 2009 y 2010, así como del derecho a obtener las correspondientes devoluciones. Además, la AN señala que la cantidad cuya devolución resulte **devenga intereses de demora** desde la fecha del ingreso.

DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATográfICAS

La AN considera que la intervención de una AIE como productor no era simulada, lo que posibilita la aplicación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas.

Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 22/09/2021. Rec. 1111/2017

Una agrupación de interés económico (AIE) constituida por una empresa constructora aplicó en el IS la deducción por inversiones en producciones cinematográficas (art. 38.2 LIS) las cuales se imputaron a los partícipes de la AIE. Para ello, contrató con las productoras originales la explotación de los derechos aunque al poco tiempo cedió a su vez parte de tales derechos a las mismas productoras por un plazo de 10 años.

A juicio de la Inspección la intervención de la AIE era simulada -según el contenido del acuerdo de liquidación, expresado de forma sintética *“nos hallamos ante un supuesto de **simulación relativa** en el que la actividad aparente es la de producción cinematográfica y la actividad encubierta es la de simple financiación con el fin de obtener la evidente rentabilidad fiscal”*- y no debía reconocérsele a la misma la condición de productora. Sin embargo, la respuesta proporcionada por terceros en el contexto de los requerimientos de información efectuados por la Inspección ha puesto de manifiesto que la **AIE tuvo un papel en la producción interviniendo en decisiones conjuntas** sobre ciertos aspectos de las películas.

Teniendo en cuenta lo anterior, la AN considera que la Administración Tributaria no ha aportado una argumentación suficiente para afirmar la existencia de simulación relativa.

Ámbito fiscal (cont.)

Audiencia Nacional

Además la Administración tributaria, atiende de modo fundamental a que la cesión de derechos se ha operado por *"un largo periodo de tiempo (10 años)"*. A este respecto, la AN señala que, por largo que pueda parecer dicho período, debe ponerse en relación con el marco temporal más amplio en que pueden ejercerse los derechos de explotación reconocidos a los productores que, se extiende legalmente a un período de cincuenta años. Como sostiene acertadamente la parte actora, no puede admitirse que la explotación sobre las películas que tras los contratos de cesión retiene aquella sea residual. Ni, por ende, que la recurrente haya abdicado a través de dichos contratos de los derechos de explotación que le corresponden sobre las películas por su condición de productor o, como se recoge en la resolución impugnada, que *"la recurrente ni ejerció sus derechos como productor ni tenía intención de hacerlo"*.

La AN asume como razonable la posición de la entidad recurrente al aludir en la demanda a los distintos ciclos de explotación de los derechos sobre la grabación audiovisual, al ser el marco temporal en que se desenvuelven estos tan amplio como el que se recoge en el art. 125 Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (TRLPI). Por tanto, tampoco en este caso podemos admitir la existencia de un indicio construido a partir de un hecho base plenamente acreditado. Sin poder afirmar plena y rotundamente que la entidad recurrente no tuvo una intervención significativa como productor en la elaboración de las películas ni que en la práctica vino a ceder globalmente a los productores originales los derechos de explotación sobre las mismas, **no es posible sostener, como afirma la Administración tributaria, que lo que ha sucedido es que su intervención se ha limitado exclusivamente a aportar una financiación con el fin de obtener una rentabilidad fiscal, ostentando por ello la condición de coproductor financiero y no la de productor a los efectos del art. 38.2 TRLIS.**

Esta conclusión priva de fundamento a la resolución del TEAC impugnada y, en consecuencia, los Acuerdo de liquidación y de imposición de sanción de los que trae causa que quedan anulados

Impuesto sobre el Valor Añadido

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

RECTIFICACIÓN DEL IVA

El TJUE determina que no cabe supeditar la rectificación del IVA a que el crédito no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora cuando el crédito puede, con carácter definitivo, resultar incobrable.

Sentencia del TJUE de 11/11/2021. Asunto C-398/2020

Según el art. 90.1 de la Directiva del IVA, en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen. Según jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la referida disposición obliga a los Estados miembros a **reducir la base imponible del IVA y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, con posterioridad a la conclusión de una operación, el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contraprestación.**

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El art. 90 apdo. 2, de la Directiva del IVA establece que, en los casos de impago total o parcial de la contraprestación, los Estados miembros podrán no aplicar la obligación de reducir la base imponible del IVA que se prevé en el apartado 1 de ese mismo artículo. El Tribunal de Justicia ha precisado que esa facultad de establecer excepciones, que está estrictamente limitada a los casos de impago total o parcial, se basa en la idea de que, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro de que se trate, el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación o bien meramente provisional [Vid., STJUE de 11 de junio de 2020, asunto C-146/19].

Por su parte, el art. 44 apdo.1 de la Ley del IVA supedita la rectificación de la cuota de IVA a que el crédito no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora.

En el caso de autos, la cuestión planteada versa sobre créditos no satisfechos que se adquirieron en los seis meses anteriores a la **declaración del concurso** de la sociedad deudora de que se trata, y respecto de los cuales no queda acreditado que deban considerarse *“incobrables con carácter definitivo”*, puesto que tal calificación dependerá del tratamiento que vayan a recibir esos créditos en el procedimiento concursal y existe cierta incertidumbre inherente al cobro de los créditos adquiridos en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora de que se trata, y esa incertidumbre se debe a la forma en que se van a tratar dichos créditos en el mencionado procedimiento.

Además se señala que el art. 273 de la Directiva del IVA permite que los Estados miembros establezcan las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, el TJUE apunta que el hecho de excluir cualquier posibilidad de reducir dicha base imponible en supuestos similares y, en su caso, de hacer que recaiga sobre acreedores la carga de un importe de IVA que no han percibido en el marco de sus actividades económicas excede los límites estrictamente necesarios para alcanzar los objetivos del art. 273 de la Directiva del IVA y no cabe sostener que disposiciones nacionales como la controvertida en el litigio principal (art. 44 apdo.1 de la Ley del IVA) tengan por objetivo garantizar la correcta recaudación del IVA.

La aplicación de esa disposición tiene como consecuencia la denegación sistemática del derecho a la reducción de la base imponible en el caso de créditos no satisfechos y adquiridos en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora de que se trate, cuando en realidad al término del procedimiento concursal algunos de esos créditos podrían terminar siendo incobrables con carácter definitivo, lo que afecta negativamente a la neutralidad del IVA.

Por tanto, el art. 90 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones nacionales que supediten la rectificación de la cuota de IVA al requisito de que el crédito total o parcialmente no satisfecho no se hubiera adquirido en los seis meses anteriores a la declaración del concurso de la sociedad deudora, cuando en realidad dicho requisito no permite descartar que al final ese crédito pueda, con carácter definitivo, resultar incobrable.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

SANCIÓN IVA

El TS sigue la jurisprudencia del TJUE y confirma la proporcionalidad de la sanción cuando se eludió el pago del recargo por declaración extemporánea del IVA sin requerimiento, aunque se haya ingresado toda la deuda.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 26/10/2020. Rec.4746/2020

El caso concreto es el de un contribuyente que incluyó en la declaración-liquidación de IVA, del cuarto trimestre de 2013 facturas expedidas que, según el libro de facturas expedidas aportado por el interesado, correspondían al tercer trimestre de 2013, sin especificar en dicha autoliquidación los datos esenciales para identificar el periodo concreto -cada trimestre-, a que se refería aquella declaración tardía del IVA repercutido. Para la Administración tales hechos son constitutivos de infracción leve del art. 191, apdo. 6, LGT, que regula la infracción tributaria, consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Tras agotar la vía económico-administrativa, dicho contribuyente interpuso recurso contencioso administrativo, que fue estimado por el tribunal de instancia al considerar que la imposición de la sanción controvertida conculcaba el principio de proporcionalidad, basando su apreciación en la sentencia del TJUE, de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15. Ello supone que la posible infracción -cuya comisión no se discute- no comporta sanción de clase alguna.

Contra esta Sentencia el Abogado del Estado presentó recurso de casación a efectos de determinar si el derecho de la Unión Europea -en particular, la normativa del IVA- y los principios constitucionales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en el ámbito tributario se oponen a la imposición de una sanción que castiga el diferimiento de la cuota del IVA devengada y repercutida a un trimestre posterior, en una cuantía superior a lo que debería abonar el contribuyente por el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo cuando, como es el caso, no resulta posible la aplicación de dicho recargo.

El TS comienza explicando que estamos ante una **declaración tributaria extemporánea** -respecto del tercer trimestre-, efectuada de forma espontánea -porque no ha habido requerimiento previo de la Administración-, que sin embargo no puede ser acreedora del recargo correspondiente del art. 27 LGT -que sería un acto de gravamen, pero más beneficioso, o menos gravoso, que la imposición de una sanción del 50 por 100 de la cuota no ingresada en plazo-, porque así lo prohíbe taxativamente el artículo 27.4 LGT. Ello determina, a juicio de la Administración, una vez excluido el recargo, la aplicación de la sanción por comisión de la infracción del art. 191.6 LGT.

A continuación se remite a su anterior sentencia de 13 de octubre de 2021 (recurso n.º 3691/2020) -en la que el TS analizó la jurisprudencia del TJUE, [Vid., SSTJUE de 20 de junio de 2013, C-259/12 y de 15 de abril de 2021, C-935/19] y concluyó que la cuantía de la sanción proporcional del 50 por 100 impuesta por aplicación del art. 191.6 LGT no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la recaudación adecuada del impuesto y prevenir el fraude, teniendo en cuenta las circunstancias del litigio principal y, en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable al sujeto pasivo- cuya doctrina considera trasladable a este caso concreto y responde al auto de admisión de forma idéntica a como lo hizo en dicha sentencia:

“Ni el derecho de la Unión Europea -en particular, la normativa del IVA y los principios de neutralidad y proporcionalidad- ni los principios constitucionales que rigen el ejercicio de la potestad sancionadora en

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

el ámbito tributario, quedan vulnerados por la posibilidad de la imposición de una sanción, la tipificada en el art. 191.6 LGT, que castiga el diferimiento de la declaración de la cuota del IVA devengada y repercutida a un trimestre posterior, con inobservancia de los requisitos exigidos en el art. 27.4 LGT, aunque el efecto de la aplicación de la norma sancionadora supone una multa por importe superior a lo que debería abonar el contribuyente por el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo cuando, como es el caso, no resulta posible la aplicación de dicho recargo, por voluntad propia del sujeto pasivo, que no se ha ceñido a las exigencias legales”.

SUJECCIÓN

El TS se pronuncia sobre el tratamiento en IVA de los denominados "patrocinios publicitarios", firmados entre una fundación pública y determinados deportistas y clubs deportivos.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 26/10/2021. Rec. 8146/2019

En este asunto, el núcleo central de la controversia a resolver por el TS consiste en determinar si la actividad desarrollada por determinados deportistas y clubs, exhibiendo en los eventos deportivos, el nombre de la Federación Deportiva Gallega (FDG) y de sus patrocinadores, **constituye o no una prestación de servicios a los efectos del IVA** y si, recíprocamente, las cantidades abonadas por la FDG -"ayudas monetarias"- a tales deportistas y clubs se inscribían o no en el hecho imponible del IVA, dando lugar al derecho a deducir las cuotas soportadas.

Excluida la circunstancia de que el otorgamiento de tales aportaciones económicas respondiese al ejercicio de funciones públicas, el TS considera que **tales actividades se sujetaban a IVA**, dado que los deportistas y entidades que percibían dichas cantidades de la Fundación Deporte Galego se comprometían a difundir la actuación de ésta en favor del deporte (imagen corporativa entre los socios, miembros del club, espectadores...) con el consiguiente "retorno publicitario" que ello comporta para la misma y que califica de "contraprestación" a las cantidades abonadas por la Fundación a tales entidades y deportistas, aunque no equivalga al dinero recibido por éstas.

La sentencia de la Sala Tercera recuerda la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, relativa a que una "operación a título oneroso" tan solo exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo.

En este contexto, el TS concluye que los negocios jurídicos celebrados entre, por un lado, una fundación del sector público que, para la realización de fines de interés general, tiene encomendada la tarea de fomentar el deporte y, por otro lado, determinadas entidades deportivas y deportistas que se comprometen a exhibir el logo de la referida fundación a cambio de una suma de dinero, pueden constituir una **"prestación de servicios realizada a título oneroso"**, cuando la expresada fundación no haya ejercido potestades o prerrogativas públicas.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Tribunal Supremo

COMPROBACIÓN LIMITADA

¿Es necesario que la caducidad de un procedimiento de comprobación se declare expresamente?

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 03/11/2021. Rec. 1648/2020

En este asunto se produjo el inicio de un procedimiento de comprobación limitada respecto del IS de 2011 mediante acuerdo de 14 septiembre 2015, notificado el 17 septiembre 2015. El 18 marzo 2016 se dicta acuerdo de comunicación de ampliación de actuaciones del procedimiento inspector y en ese acuerdo se indica que terminan todos los procedimientos que se encuentran abiertos, entre ellos el de comprobación limitada. La parte interesada solicitó entonces la **declaración de caducidad del procedimiento de comprobación limitada** pero la Administración le respondió que no procedía tal declaración de caducidad por haberse iniciado un procedimiento inspector.

El tribunal de la instancia considera que **no existe materia susceptible de reclamación económico administrativa** ya que la actora solicitó la caducidad cuando estaba ya iniciado el procedimiento inspector por lo que en dicho procedimiento es donde el recurrente deberá hacer valer lo que estime conveniente, por cuanto no puede ampararse en el art. 227 b) LGT ya que lo que se produjo es la transformación del procedimiento de comprobación limitada a un procedimiento de inspección más amplio.

En este contexto, el TS en respuesta a las cuestiones planteadas en el auto de admisión concluye:

- Declarada la terminación de un procedimiento de comprobación limitada por inicio del procedimiento de inspector, art. 139.1 c) LGT, la solicitud de declaración de caducidad, art. 139.1 b), realizada por el interesado en el curso del procedimiento inspector es contestada por la Administración trasladándole que se había declarado ya terminado el procedimiento de comprobación por inicio del procedimiento de inspección. Dicha comunicación no es impugnable ante los órganos económicos administrativos, sin que la inadmisibilidad acordada suponga la denegación de derecho al contribuyente.
- Conforme a lo establecido en el art. 139.1 LGT, transcurrido seis meses desde el inicio del procedimiento de comprobación limitada sin haber recaído resolución expresa, la terminación del procedimiento por imperativo legal lo es por caducidad, debiendo la Administración tributaria comunicar de oficio o a petición de parte formalmente la caducidad y terminación del procedimiento, sin que pueda soslayarse este deber a voluntad de la Administración declarando terminado el procedimiento por inicio del procedimiento inspector. Ahora bien, en el caso que nos ocupa se ha producido un acto declarando terminado el procedimiento por inicio del procedimiento de inspección, dictado este acto antes de la referida solicitud de declaración formal de caducidad. De entender la parte recurrente que se había producido la caducidad, debió de recurrir dicho acto declarando la terminación del procedimiento por los cauces dispuestos al efecto, art. 227.1 b) LGT, en tanto que se ponía término al procedimiento de comprobación limitada. Por ello, ante la solicitud de declaración de caducidad del procedimiento realizada por la interesada ya dictado el acto de terminación por aplicación del art. 139.1 c) LGT y desarrollándose el procedimiento de inspección, la Administración actuó correctamente comunicándole la existencia de dicho acto, sin que dicha comunicación sea susceptible de reclamación económico administrativa.

Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social

Tribunal Supremo

SUCESIÓN EMPRESARIAL

El TS descarta el despido colectivo tácito en un cambio de empresa adjudicataria de un servicio municipal, que contrata a todos los trabajadores de la saliente, excepto a 5 de ellos.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 20/10/2021. Rec. 131/2020

En este asunto, la cuestión a resolver es la de determinar si puede calificarse como un despido colectivo la situación jurídica contemplada en el litigio, generada tras la adjudicación a una nueva empresa del servicio telefónico para la línea directa del Catastro; esto es, a una nueva empresa adjudicataria de un servicio municipal que contrata a todos los trabajadores de la saliente, excepto a 5 de ellos.

Señala el Alto Tribunal que la empresa ha incorporado a su plantilla a más del 90% de los trabajadores de la anterior concesionaria del servicio, por lo que **no puede calificarse como despido colectivo la no contratación de aquellos 5 trabajadores de los que no se ha hecho cargo, que no superarían los umbrales dispuestos a tal efecto en el art. 51.1 ET.**

El TS afirma que podrán discutirse las condiciones en las que se ha llevado a efecto la contratación, pero es indiscutible que la nueva empleadora no ha procedido a extinguir su relación laboral y causar de esta forma un despido colectivo. **Aun admitiendo que se trate de un supuesto de sucesión de empresas del art. 44 ET, no se estaría en ningún caso ante un despido colectivo, en tanto que los trabajadores afectados continúan prestando servicios para la nueva empleadora y no se ha producido la extinción del vínculo contractual.**

Podrán tener razón los demandantes al sostener que se está ante un supuesto de sucesión de empresa del art. 44 ET, que obliga a la entrante a respetar en sus términos todos los derechos y condiciones laborales que ostentaban los trabajadores en su anterior empresa, y destacadamente su antigüedad. Pero **eso no supone que esta nueva empleadora haya incurrido en un despido colectivo por negarse a reconocer tales derechos, cuando lo cierto es que mantiene vigente y no ha extinguido las relaciones laborales de los trabajadores.**

El TS estima los recursos de casación y confirma sentencia del TSJ Madrid declarando inexistente el despido colectivo.

PACTO DE NO COMPETENCIA POSTCONTRACTUAL

El TS aclara cuándo resulta desproporcionado y, por tanto, inválido, un pacto de no competencia postcontractual.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 18/10/2021. Rec. 3769/2018

La cuestión planteada consiste en determinar si es válido el pacto de no competencia postcontractual por un periodo de 24 meses, suscrito como anexo al contrato de trabajo, abonándose al trabajador 35 euros mensuales en concepto de "plus de no competencia", como compensación -ante la exigencia de que no trabajase para la competencia durante 2 años después de extinguido el contrato- y estando fijada una indemnización a favor de la empresa, a satisfacer por el trabajador en caso de incumplimiento equivalente a los últimos 6 meses de salarios percibidos.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

Durante la vigencia del contrato el trabajador no incumplió el pacto, habiéndose producido el incumplimiento después de extinguirse el contrato y antes de que transcurrieran 2 años desde su finalización, por lo que la indemnización que, en su caso, correspondería a la empresa, sería la pactada para el caso de incumplimiento, es decir, la totalidad de los salarios percibidos en los 6 meses anteriores a la fecha de la extinción del contrato. No se pactó que el trabajador debería indemnizar a la empresa, en caso de incumplimiento, devolviendo las cantidades percibidas mensualmente.

El **periodo** al que se extiende el pacto de no competencia es **el máximo permitido por la norma, 2 años**, lo que implica que al trabajador se le impone el **mayor sacrificio**, ya que durante dicho periodo no podrá dedicarse a su profesión habitual, lo que limita seriamente sus expectativas profesionales, y la **cantidad** se revela **manifiestamente insuficiente para compensar el sacrificio impuesto al trabajador** que supone el no poder dedicarse a la actividad profesional que había venido desarrollando, durante un periodo de 2 años a partir de la extinción del contrato de trabajo.

Además, la **cantidad que ha de satisfacer el trabajador a la empresa** en caso de incumplimiento del pacto, asciende al importe de los últimos 6 meses de salario, lo que revela la **desproporción** entre la compensación económica reconocida al trabajador y la indemnización que este ha de abonar a la empresa en caso de incumplimiento.

El TS casa y anula la sentencia del TSJ Cataluña impugnada, y declara inválido el pacto de no competencia postcontractual suscrito.

DESPIDO DISCIPLINARIO

El TS declara procedente el despido disciplinario de un director de sucursal bancaria por irregularidades económicas y contables, por él reconocidas, y la no prescripción de la falta imputada.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 13/10/2021. Rec. 4141/2018

A raíz del despido del director de una sucursal bancaria por irregularidades económicas y contables, por él reconocidas expresamente, se trata de determinar si es, o no, conforme a Derecho la decisión de la Sala de instancia de declarar el despido improcedente, al entender que los hechos contenidos en la carta de despido, declarados probados, constituían falta muy grave, pero que estaba ya prescrita en el momento en que se le notificó la extinción contractual.

En definitiva, se trata de determinar cuál es el día inicial del cómputo del plazo de prescripción de las faltas (art. 60.2 ET) y, eventualmente, qué incidencia pudiera tener en tal plazo un posible reconocimiento parcial o total de los hechos por parte del trabajador despedido.

Afirma el TS que concurre contradicción con la sentencia aportada de contraste por la entidad bancaria recurrente, al existir la triple identidad sustancial de hechos, fundamentos y pretensiones, con pronunciamientos diferentes, tal como exige el art. 219 LRJS.

El TS considera que **la tesis de la sentencia recurrida** según la que el reconocimiento de los hechos por parte del trabajador durante la investigación constituye el momento en el que la empresa tiene un adecuado conocimiento de los hechos **no puede sostenerse** ya que tal reconocimiento se realizó, sin perjuicio de las ulteriores comprobaciones por parte de la empresa y, también, porque el reconocimiento se refirió a unos determinados hechos que no coinciden plenamente con los finalmente imputados y, especialmente, no

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

alcanzó a la calificación de los mismos ni implicó conformidad alguna con una posible decisión sancionadora o extintiva por parte de la empresa.

La respuesta al cuestionario entregado en la fase de investigación no implicaba, en aquel preciso momento, ni suponía de ningún modo que en la realidad de las cosas la empresa hubiera tomado noticia y conocimiento real, cierto y efectivo de la falta o faltas cometidas.

El TS casa y anula sentencia del TSJ Cataluña y ordena que se devuelva el asunto a la Sala de lo Social del TSJ de Cataluña, a fin de que dicte nueva sentencia en la que, teniendo en cuenta la doctrina unificada que el TS sienta en su sentencia, según la que **no han prescrito las faltas que se imputan al actor en la carta de despido**, resuelva dicha Sala todas las demás cuestiones que se plantean en el recurso de suplicación.

Civil

Tribunal Supremo

CLÁUSULAS ABUSIVAS

No es abusiva una cláusula que prevé como fórmula financiera para el cálculo de intereses el “año comercial”.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 02/11/2021. Rec. 4148/2018

La cuestión litigiosa gira en torno a si la cláusula que contiene la fórmula financiera para el cálculo de intereses de un préstamo hipotecario, que utiliza el llamado **“año comercial” (360 días)** es, o no, válida conforme a Derecho. Dicha fórmula consiste en que los intereses se calcularán aplicando, para cada tipo de interés, la siguiente fórmula $(C \times d \times r) / 360 \times 100$, siendo: **C** = el capital pendiente del préstamo al inicio del período de liquidación, **d** = el número de días comerciales de que consta el período de liquidación, considerando los años de 360 días, los meses de 30 días y los períodos inferiores a un mes, restando de 30 días los días transcurrido del mes. **R** = el tipo de interés anual.

El TS resuelve la cuestión siguiendo la línea jurisprudencial de su sentencia 360/2021, de 25 de mayo, respecto de un caso relativo a una cláusula contractual idéntica, predisuelta por la misma entidad bancaria.

Afirma el Alto Tribunal que la utilización del **“año comercial” (360 días)** solo causa un perjuicio económico cuando la entidad predisponente impone la base de los 360 días y, al mismo tiempo, mantiene el **año natural (365 días)** para el cómputo de los días transcurridos (365/360). En el caso, en la cláusula definitoria del cálculo del interés el plazo de 360 días figura en ambos lados de la fórmula, percibiendo la entidad bancaria intereses anuales por 360 días y no por 365, siendo la fórmula de cálculo 360/360 y no 365/360.

Aunque **la fórmula controvertida no se ajuste estrictamente a la normativa**, que prevé que el cálculo se haga mediante el método 365/365, **no produce ningún desequilibrio en perjuicio del consumidor ni**, en consecuencia, **puede achacarse mala fe a la entidad** predisponente al utilizarlo, por lo que **no es abusiva**.

El TS desestima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia impugnada, que confirma y, por ende, la validez de la cláusula controvertida que establecía como fórmula financiera para el cálculo de intereses el “año comercial (360 días)”.

Ámbito legal (cont.)

Mercantil

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Tribunal Supremo

INSTRUMENTOS FINANCIEROS

El TJUE resuelve que las empresas de servicios de inversión no están obligadas a conservar los registros de las evaluaciones de idoneidad y conveniencia realizadas por cada cliente.

Sentencia del TJUE, Sala Novena, de 28/10/2021. Asunto C-95/2020

En el contexto de un litigio entre una sociedad y la Comisión de Supervisión Financiera de Bulgaria -relativo a las sanciones económicas impuestas a esta sociedad por el incumplimiento de la obligación de llevar los registros relativos a la categorización de los clientes y a la información que se facilita a estos sobre los costes y gastos relacionados con los servicios de inversión-, se presenta petición de decisión prejudicial cuyo objeto es la interpretación de los **arts. 56.2 y 72.2 del Reglamento Delegado (UE) 2017/565** de la Comisión, de 25 de abril, que completa la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a los requisitos organizativos y las condiciones de funcionamiento de las empresas de servicios de inversión y términos definidos a efectos de dicha Directiva, en relación con el anexo I de ese Reglamento Delegado.

El TJUE interpreta los preceptos controvertidos en el sentido de que **las empresas de servicios de inversión no están obligadas a conservar los registros relativos a las evaluaciones de la idoneidad y conveniencia de los productos y servicios de inversión** llevadas a cabo respecto de cada cliente y a la información facilitada a cada cliente sobre los costes y gastos relacionados con los servicios de inversión en registros únicos separados, en particular en forma de una base de datos informática, pudiendo elegirse libremente el modo de conservación de tales registros siempre que, no obstante, se cumplan todas las exigencias del art. 72.1 del Reglamento Delegado (UE) 2017/565.

CONTRATO DE SUMINISTRO

El régimen de los intereses de demora devengados conforme a la Ley de Morosidad no se altera por el hecho de que el crédito, sujeto a dicho régimen, se haya cedido a un tercero.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 03/09/2021. Rec. 5777/2018

Parten los hechos de un contrato de suministro suscrito entre dos entidades mercantiles, pero en el que el importe de la deuda derivada de estos suministros resultó impagado. Posteriormente, una agrupación de abogados adquirió la cartera de deudores morosos de la entidad demandada (en liquidación concursal), y presentó demanda contra ella en reclamación tanto de la cantidad adeudada, como por los intereses calculados conforme a la Ley 3/2004, de 29 de diciembre, de medidas de lucha contra la morosidad en operaciones mercantiles.

La Audiencia Provincial estimó parcialmente el recurso de apelación interpuesto, desestimando la demanda en cuanto a los intereses de demora de la Ley 3/2004, al no ser aplicable al caso, pues tal Ley de Morosidad sólo es aplicable cuando se realizan operaciones comerciales.

Sin embargo, entiende el TS que **el cesionario de un crédito que haya devengado intereses moratorios del art. 5 de la Ley 3/2004 puede reclamarlos**. El régimen de los intereses de demora de la Ley 3/2004 no se altera porque el crédito que esté sujeto a dicho régimen sea objeto de cesión a un tercero.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

Siguiendo la doctrina jurisprudencial relativa al art. 1528 CC. El hecho de que los intereses moratorios generados por el crédito cedido estén sujetos a la Ley 3/2004 no constituye ningún obstáculo para que su adquisición por el cesionario incluya el contenido obligacional que tenía en el momento previo a la cesión, **incluyendo la obligación principal y todos los derechos accesorios, también en cuanto a los intereses de demora** correspondientes conforme al citado régimen legal, salvo que se hubiera excluido por pacto en contrario, que en el caso no consta.

El TS anula y casa parcialmente la sentencia impugnada, declarándola sin valor ni efecto alguno en lo relativo a la desestimación del recurso de apelación respecto de la reclamación respecto de los intereses de demora devengados conforme a la Ley 3/2004.

Concursal

Tribunal Supremo

CRÉDITOS CONTRA LA MASA

El TS avala la acción de una entidad compradora instando a la vendedora concursada el cumplimiento del contrato de compraventa, con cargo a la masa.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 29/09/2021. Rec. 4123/2018

Tras la acción formulada por la entidad compradora solicitando el cumplimiento del contrato de compraventa de finca celebrado con una entidad vendedora, concursada, surge la controversia con la denuncia de la infracción del art. 97.1 de la Ley 22/2003, Concursal (LC) pues las cantidades entregadas a cuenta por el comprador de la parcela a la sociedad concursada fueron reconocidas por la Administración concursal (AC) como crédito concursal ordinario, no habiéndose planteado ninguna impugnación al contrario. En consecuencia, el reconocimiento del órgano interventor recurrente devino firme, lo que condiciona las acciones que se persiguen de contrario.

El TS desestima el recurso interpuesto contra la sentencia impugnada, que confirma, por las razones siguientes:

- El contrato concertado entre las partes era de compraventa de una parcela, un contrato de tracto único. Al tiempo de la declaración de concurso de la entidad vendedora, este contrato con obligaciones recíprocas estaba pendiente de cumplimiento por ambas partes, pues la vendedora tenía que entregar la finca en las condiciones pactadas y la compradora debía acabar de pagar la mitad del precio convenido. En consecuencia, **en aplicación del art. 61.2 LC, las obligaciones de la concursada para con la compradora tenían la condición de créditos contra la masa, esto es, obligaciones exigibles con cargo a la masa y no sujetas para su satisfacción a la solución concursal por la que se optara (convenio o liquidación).**
- Según el art. 61 LC, la declaración de concurso de la vendedora no determina la resolución del contrato de compraventa. Al margen de que fuera difícil el cumplimiento por parte de la vendedora de entregar la finca libre de cargas, al tiempo de la declaración de concurso el contrato no había sido resuelto y podía ser objeto de cumplimiento. Por lo que, **ante el incumplimiento de la vendedora, la compradora podía instar el cumplimiento con cargo a la masa**, que es lo que hizo al formular su pretensión principal, finalmente estimada por la Audiencia.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

- El que la AC hubiera reconocido en la lista de acreedores un eventual crédito a favor de la compradora consistente en la devolución del precio a cuenta que ya había abonado, **no afecta a la acción principal ejercitada en la demanda y estimada por la Audiencia.**

ADMINISTRADOR CONCURSAL

Retroactividad impropia en la aplicación de la disp. trans. 3.ª de la Ley de segunda oportunidad, respecto al régimen de retribución de los Administradores concursales.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 28/09/2021. Rec. 3580/2018

Se inicia la cuestión litigiosa con la presentación de una demanda de incidente concursal por parte de la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS), solicitando la declaración de que la Administración concursal (AC) no tenía derecho a percibir retribución alguna a partir de que, una vez entrada en vigor de la disp. trans. 3.ª -relativa al "Arancel de derechos de los Administradores concursales" de la Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social, habían transcurrido 12 meses desde la apertura de la liquidación. En consecuencia, solicitaba que se condenara a la AC a devolver a la masa activa del concurso las cantidades indebidamente percibidas tras el periodo transcurrido posteriormente.

Tal disp. trans. 3.ª dispone que hasta la aprobación del desarrollo reglamentario del art. 27 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, el arancel de la AC se regirá por el Real Decreto 1860/2004, de 6 de septiembre, que establece el arancel de derechos de los administradores concursales, con ciertas especialidades, entre ellas, la de que *"a partir del decimotercer mes desde la apertura de la fase de liquidación la administración concursal no percibirá remuneración alguna salvo que el juez de manera motivada y previa audiencia de las partes decida, atendiendo a las circunstancias del caso, prorrogar dicho plazo. Las prórrogas acordadas serán trimestrales y no podrán superar en total los seis meses"*.

La sentencia de primera instancia entendió que la reforma de la Ley 25/2015 solo resultaba de aplicación a los concursos declarados con posterioridad a su entrada en vigor. En sede de apelación, la Audiencia consideró que no cabía una aplicación retroactiva de una norma no favorable o restrictiva de derechos, que afectaba al derecho de retribución del AC conforme a la normativa vigente cuando fue designado y aceptó el cargo.

El TS advierte que la entrada en vigor del texto refundido de la Ley Concursal de 2020 no ha derogado el régimen de retribución de los AC de la disp. trans. 3.ª de la Ley 25/2015, y afirma que se está ante una **retroactividad impropia por afectar**, no a derechos adquiridos, sino **a una expectativa de cobro de retribuciones que se devengan mes a mes en la fase de liquidación**. Su finalidad es evitar la prolongación de los concursos en fase de liquidación más allá de los 12 meses y tratar que esta prolongación no genere más costes para la masa. A partir del mes decimotercero el AC no tiene derecho a devengar honorarios con cargo a la masa, salvo que el juez lo autorice, de manera motivada y previa audiencia de las partes, atendiendo a las especiales circunstancias del caso.

Por lo expuesto, el TS estima el recurso de casación interpuesto por la TGSS y declara que la AC carece de derecho a recibir la retribución por la fase de liquidación a partir del mes decimotercero de su apertura.

Ámbito legal (cont.)

Administrativo

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

ENERGÍA ELÉCTRICA

Bono social eléctrico y estudio de la legalidad de su régimen de financiación.

Sentencia del TJUE, Sala Quinta, de 14/10/2021. Asunto C-683/2019

En el contexto de un litigio entre una entidad dedicada a las infraestructuras energéticas, por un lado, y la Administración General del Estado y varias sociedades españolas que ejercen su actividad en el sector eléctrico, por otro, en relación con la legalidad del régimen de financiación de una obligación de servicio público relativa al descuento del que disfrutaban determinados consumidores vulnerables en el precio de la electricidad, se presenta petición de decisión prejudicial cuyo objeto es la interpretación del art. 3, apdo. 2 de la Directiva 2009/72/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 2003/54/CE (en adelante, la Directiva 2009/72/CE).

El TJUE declara que el **art. 3.2 de la Directiva 2009/72/CE** debe interpretarse en el sentido siguiente:

- **se opone** a que el coste de una obligación de servicio público, consistente en suministrar electricidad a tarifa reducida a determinados consumidores vulnerables, se haga recaer únicamente en las matrices de los grupos de sociedades o, en su caso, sociedades que desarrollen simultáneamente las actividades de producción, distribución y comercialización de energía eléctrica, ya que este criterio, elegido por el legislador nacional para distinguir entre las sociedades que deben asumir ese coste y aquellas que quedan totalmente eximidas de hacerlo, conduce a una diferencia de trato entre las distintas sociedades que operan en ese mercado que no está justificada de manera objetiva; y
- **no se opone** a que el régimen de financiación de una obligación de servicio público, consistente en suministrar electricidad a tarifa reducida a determinados consumidores vulnerables, se establezca sin límite temporal y sin medida compensatoria.

FONDOS EUROPEOS

Protección de los intereses financieros de la UE.

Sentencia del TJUE, Sala Octava, de 14/10/2021. Asunto C-360/2020

En el contexto de un recurso interpuesto por el Ministerio de Obras Públicas, Desarrollo y Administración de Rumanía, contra un auto mediante el que la fiscalía declaró el archivo de un procedimiento penal incoado por infracciones relativas a la percepción indebida de fondos procedentes del presupuesto general de la UE, se presenta petición de decisión prejudicial con el objeto de que se interprete el **art. 4.3 TUE**, en relación con el art. 325 apdos. 1 y 2 TFUE, en relación con el art. 1.1 a) del Convenio establecido sobre la base del art. K.3 del TUE, relativo a la protección de los intereses financieros de las Comunidades Europeas, hecho en Bruselas el 26 de julio de 1995 (en adelante, el "Convenio PIF"), así como del art. 57, apdos. 1 y 3, y del art. 98 del Reglamento (CE) n.º 1083/2006 del Consejo, de 11 de julio, que establece las disposiciones generales relativas al Fondo Europeo de Desarrollo Regional, al Fondo Social Europeo y al Fondo de Cohesión y se deroga el Reglamento (CE) n.º 1260/1999, en su versión modificada por el Reglamento (UE) n.º 539/2010 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de junio.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El TJUE interpreta el concepto de **“fraude que afecta a los intereses financieros” de la UE del art. 1.1 a) del Convenio PIF** en el sentido de que **incluye la utilización de declaraciones falsas o inexactas presentadas con posterioridad a la ejecución del proyecto que ha disfrutado de financiación para crear la apariencia de cumplimiento de las obligaciones previstas durante el período de durabilidad del proyecto.**

Asimismo, señala el TJUE que el **principio de primacía** del Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que **obliga a un órgano jurisdiccional nacional a interpretar las disposiciones del Derecho nacional de manera conforme con las obligaciones derivadas del art. 325 apdos. 1 y 2 TFUE**, en relación con el art. 1.1 a) del Convenio PIF, **siempre que tal interpretación no implique una violación del principio de legalidad** de los delitos y las penas.

Tribunal Constitucional

ESTADO DE ALARMA

El TC declara la inconstitucionalidad parcial del segundo Estado de Alarma COVID-19.

Sentencia del TC, Pleno, de 27/10/2021. Rec. inconstitucionalidad 5342/2020

Esta sentencia -que cuenta con 4 **Votos particulares**, en sentido discrepante, sigue la línea iniciada con la STC, Pleno, de 14/07/2021. (Rec. inconstitucionalidad 2054/2020) que supuso un nuevo hito en la historia de nuestro Derecho Constitucional-, tiene su origen en la interposición, por más de 50 diputados de un grupo parlamentario, de un recurso de inconstitucionalidad contra ciertos preceptos e incisos: (i) del RD 926/2020, de 25 de octubre, que declaró el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV- 2; (ii) de la Resolución de 29 de octubre de 2020, del Congreso de los Diputados, que ordena la publicación del Acuerdo de autorización de la prórroga del estado de alarma declarado por el citado Real Decreto; y (iii) y del RD 956/2020, de 3 de noviembre, que prorrogó el estado de alarma declarado por el RD 926/2020.

El TC **estima parcialmente el recurso de inconstitucionalidad** y, en consecuencia, declara **inconstitucionales y nulos** parte de los preceptos e incisos impugnados. Entre otras cuestiones y, en líneas muy generales, declara la **nulidad (i)** de la **duración de la prórroga**, así como **(ii)** así como la **regulación del régimen de delegación que efectuó el Gobierno, en cuanto Autoridad competente, en los Presidentes de las Comunidades Autónomas (CCAA) y de Ciudades autónomas.**

En el primer caso, se acordó durante un plazo de 6 meses sin fundamento discernible y en detrimento de la irrenunciable potestad constitucional del Congreso para decidir en el curso de la emergencia, a solicitud del Gobierno, sobre la continuidad y condiciones del estado de alarma; y en el segundo caso, tal delegación contraviene LOAES y desconoce la esencia de la posición institucional del Congreso y del Gobierno, y de las relaciones entre ambos órganos, con ocasión y durante la vigencia de un estado de alarma y de su prórroga.

No obstante, el TC declara la **constitucionalidad** de las medidas relativas al "toque de queda" nocturno, a los "cierres perimetrales" y a la limitación de la permanencia de grupos de personas en espacios públicos y privados, así como la limitación a la permanencia de personas en lugares de culto.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Constitucional

Puntualiza el TC que esta declaración de inconstitucionalidad y nulidad no afecta por sí sola, de manera directa, a los actos y disposiciones dictados sobre la base de tales reglas durante su vigencia. Ello sin perjuicio de que tal afectación pudiera, llegado el caso, ser apreciada por los órganos judiciales que estuvieran conociendo o llegaran aún a conocer de pretensiones al respecto, siempre conforme a la legislación general aplicable y, específicamente, en el art. 40. Uno LOTC.



Doctrina administrativa

Ámbito fiscal

Tribunal Económico-Administrativo Central

Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)

Para justificar las retenciones soportadas puede aceptarse la suficiencia de la acreditación de la titularidad del dividendo y de su retención si, partiendo de la información del intermediario financiero que cumpla la condición del art. 15.3 del RIRNR, completada con el resto de las certificaciones aportadas por otros intermediarios intervinientes, puede verificarse la trazabilidad del dividendo.

Resolución del TEAC de 25/10/2021. Rec.0595/2019

En este asunto, la entidad reclamante (XZ) presentó autoliquidación del IRNR, no residentes sin establecimiento permanente, modelo 210, solicitando la devolución de las cantidades retenidas por los dividendos obtenidos de sociedades residentes en España. Para justificar las retenciones ha aportado, copia de los certificados de retenciones emitidos por la entidad TW en los que consta como titular de los rendimientos XQ.

La Administración Tributaria negó las devoluciones solicitadas con base en que en los certificados de retenciones aportados no consta como titular de la renta la entidad solicitante (XZ), por lo que no ha quedado acreditado que el contribuyente haya soportado las retenciones cuya devolución solicita.

Por su parte, la entidad considera que con los certificados aportados se justifica tanto los dividendos obtenidos como la retención practicada sobre ellos, alegando al respecto que el fondo XZ es una institución de inversión colectiva sin establecimiento permanente en España, establecida y con residencia fiscal en Italia y armonizada conforme a la Directiva 2009/65/CE, de 13 de julio de 2009. La sociedad gestora del fondo es XQ GmbH, constituida bajo la legislación alemana. Aporta certificación del órgano regulador alemán BAFIN concediendo a XQ GMBH licencia para el ejercicio de la actividad como sociedad gestora de capitales, de acuerdo con los arts. 20 y 22 del Código alemán de Inversión de Capitales (KAGB).

En el análisis de la cuestión el TEAC señala -tras exponer la importancia del certificado emitido por la entidad domiciliada, residente o representada en España con el cumplimiento de los requisitos establecidos por el art. 15.3 RIRNR- la posibilidad de que la información contenida en este certificado no permita conocer el inversor y destinatario final de la renta sujeta a retención. Se trata de supuestos en los que la entidad española identifica como cliente al intermediario financiero extranjero, siendo necesario también el examen de los certificados emitidos por las entidades extranjeras intervinientes en los distintos contratos de custodia acordados, para determinar así quién es el inversor de los títulos y beneficiario final de la renta.

En el caso que nos ocupa, durante el procedimiento se han aportado los certificados de retenciones emitidos por el banco subcustodio español TW. Si bien en ellos figura como entidad beneficiaria de los rendimientos satisfechos XQ, la entidad ha aportado un certificado expedido por el banco custodio TW en Italia con detalle de los dividendos y retenciones recogidos en los certificados anteriores, esta vez indicando como titular a XZ. Certifica además esta entidad en otro documento la existencia en el subcustodio español de una cuenta de valores a nombre de la gestora XQ, la cual tiene a su vez otra

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)

cuenta titularidad de XZ, cuyo número coincide con el que figura en el certificado anterior.

En función de lo anterior, el TEAC considera que ha quedado probado que la entidad española ha satisfecho los dividendos sobre los que se ha practicado retención a la gestora XQ, siendo la beneficiaria de los mismos el fondo XZ, por lo que procede anular los acuerdos impugnados y ordenar las devoluciones solicitadas.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Regularización íntegra en los procedimientos de comprobación limitada.

Resolución del TEAC de 20/10/2021. Rec. 4977/2018 (Cambio de criterio)

En esta Resolución el TEAC examina si en aplicación del **principio de regularización íntegra** en el IVA, cuando se deniega la deducción de las cuotas soportadas en el curso de un **procedimiento de comprobación limitada**, la Administración debe efectuar las comprobaciones necesarias para determinar si ese mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas.

En el caso concreto analizado, la Administración en un procedimiento de comprobación limitada denegó la deducción de las cuotas soportadas de dos proveedores correspondientes a la construcción de unos tanatorios pues, siendo de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo prevista en el art. 84.Uno.2º f) de la Ley de IVA, las citadas cuotas no se habían devengado conforme a Derecho. La entidad solicita la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas conforme al principio de regularización íntegra.

Respecto de esta cuestión el Tribunal Central, en sus Resoluciones de 26 de febrero de 2020 (2449/2017) y 17 de septiembre de 2020 (281/2018), se había pronunciado en contra de la posibilidad de aplicar la regularización íntegra del impuesto indebidamente soportado en el curso de un procedimiento de comprobación limitada aunque, siguiendo la línea marcada por la jurisprudencia del TS sí la admitía en el seno de los procedimientos de inspección (Resolución de 19/02/2015. Rec. 3545/2011; Resolución de 14/12/2017. Rec. 3516/2014).

El Tribunal Central **modifica ahora tal criterio**, teniendo en cuenta lo manifestado por el TS en su Sentencia de 26 de mayo de 2021 (Rec. 574/2020). En ella el Alto Tribunal concluyó que habiéndole negado la Administración Tributaria a un sujeto pasivo la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas de IVA, conforme al art. 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización conformado en la jurisprudencia del Alto Tribunal, la Administración tributaria debe, asimismo, efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al IVA.

De este modo, **la Administración no puede ignorar la conexión que tienen los principios de regularización íntegra y de buena administración**, y, por ello, le resulta exigible "una conducta lo suficientemente diligente como para evitar definitivamente las disfunciones derivadas de su actuación (STS de 20 de octubre de 2020, Rec. 5442/2018).

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

En función de lo anterior, el TEAC concluye, conforme a la jurisprudencia expuesta que, en este caso, la Administración tributaria **debe comprobar si la entidad tiene derecho a obtener la devolución de ingresos indebidos**, realizando las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, **sin necesidad de acudir a un procedimiento autónomo de devolución.**

La certificación emitida por la AEAT de la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada constituye documento suficiente para acreditar válidamente las notificaciones electrónicas practicadas por aquélla.

Resolución del TEAC de 15/11/2021. Rec. 6628/2021 (Unificación de criterio)

La cuestión controvertida consiste en determinar en el ámbito de las notificaciones electrónicas practicadas por la AEAT (i) si debe obrar o no en el expediente un documento que acredite que el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada puso a disposición de la interesada, en la bandeja de entrada del buzón asociado a su dirección electrónica, el aviso indicativo del acto a notificar (en el presente caso, una providencia de apremio) y (ii) qué contenido informativo debe figurar en dicho aviso, antes de la apertura del mensaje concreto.

El TEAC, tras exponer la normativa aplicable en la materia, resuelve el recurso de alzada unificando criterio en el sentido siguiente:

- ✓ La certificación emitida por la AEAT de la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada en los términos del art. 6.5 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, constituye documento suficiente para acreditar válidamente las notificaciones electrónicas practicadas por aquélla.
- ✓ Resultando el prestador del servicio de dirección electrónica habilitada obligado a mantener un registro de eventos de las notificaciones que ha de incluir, entre otra información, la descripción del contenido de éstas, y siendo él quien facilita a la AEAT los programas informáticos para el funcionamiento del sistema de notificación, su aceptación de las órdenes de notificación de la AEAT implica que se ha cumplimentado por ésta en dichos programas la identificación-descripción del acto a notificar.
- ✓ La certificación emitida por la AEAT de la notificación de un acto a través de la dirección electrónica habilitada se genera de forma automatizada a partir de la información suministrada por vía electrónica por el prestador del servicio, debiendo figurar en ella la denominación o identificación del acto notificado, que es la misma que en su día la AEAT facilitó al propio prestador del servicio y éste utilizó en el aviso que puso a disposición del destinatario en el buzón asociado a su dirección electrónica habilitada.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

El TEAC califica los ingresos derivados de unos pagos fraccionados del IS como indebidos y reconoce el derecho a percibir los intereses de demora que procedan sobre tales importes.

Resolución del TEAC de 22/09/2021. Rec.4270/2019

En este asunto, la cuestión a resolver consiste en determinar la procedencia o no de calificar los ingresos derivados de los pagos fraccionados del IS como ingresos indebidos, a efectos de determinar si procede el abono de intereses de demora sobre tales importes a favor de la interesada.

Para la Administración siendo los pagos fraccionados una obligación autónoma e independiente de la obligación principal, el único cauce procedimental adecuado para determinar la existencia de un ingreso indebido y obtener en su caso la oportuna devolución sería instar el procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones de cada uno de estos pagos fraccionados. Frente a esto, la interesada defiende, la procedencia del procedimiento de rectificación de autoliquidación, referido a la autoliquidación final del ejercicio.

El TEAC considera que cabe trasladar a los pagos fraccionados la doctrina del TS sobre la figura de las retenciones (STS de 27/02/2007) según la cual, la naturaleza autónoma de la obligación de retener cede cuando la deuda principal ha sido pagada. Esto tiene la misma lógica, o incluso mayor, si se aplica a los pagos fraccionados, en los que ambas obligaciones -la de presentar e ingresar el pago fraccionado y la de autoliquidar-, recaen sobre el mismo obligado. Por ello, **este TEAC considera el cauce procedimental empleado por la reclamante el adecuado para solicitar la devolución pretendida.**

A continuación, corresponde determinar si procede o no el abono de intereses de demora por las cantidades ingresadas, en exceso, al realizar los pagos fraccionados del IS en cuestión por la interesada. Pues bien, a la vista de los criterios fijados para la solución de esta cuestión por este TEAC en resoluciones precedentes y por el TS y la AN, el TEAC estima lo alegado por la interesada, debiendo calificar **los ingresos efectuados a través de los pagos fraccionados como ingresos indebidos.** Es claro que, en el presente caso, el Tesoro dispuso de cantidades, de forma indebida, desde que éstas se ingresaron por la entidad, cantidades que deben ser devueltas y que hacen **surgir el derecho a percibir los intereses de demora que procedan.** En concreto, se devengan intereses de demora a favor de la interesada sobre la totalidad del importe a devolver, no sólo por la cantidad ingresada en exceso en la autoliquidación final, teniendo en cuenta que, a efectos del cálculo de tales intereses de demora, éstos se devengarán desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido, es decir, desde el momento en que se efectuó cada uno de los pagos fraccionados afectados.

Por todo ello, el TEAC reconoce a la reclamante el abono de intereses de demora a su favor por la totalidad del importe a devolver, por ser calificados como ingresos indebidos tanto las cantidades ingresadas en virtud de cada uno de los pagos fraccionados efectuados en el ejercicio como por la autoliquidación final del mismo.

Donación que deja al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, ¿concurren los requisitos para la derivación de responsabilidad solidaria?.

Resolución del TEAC de 16/09/2021. Rec 3229/2021 (Unifica criterio)

El origen de este asunto es una donación de inmuebles realizada por un deudor tributaria a sus hijos, que supuso que se quedase sin patrimonio

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

alguno con el que satisfacer sus deudas pendientes. La Agencia tributaria notificó a una de sus hijas el inicio de un expediente de derivación de responsabilidad solidaria del art.42.2 a) LGT.

El TEAR estimó la reclamación interpuesta por la interesada porque considera que no puede observarse en su conducta un *animus nocendi* a los intereses de la Hacienda Pública, y en consecuencia, al faltar la demostración de la concurrencia del elemento subjetivo necesario en toda declaración de responsabilidad y que debería manifestarse en este supuesto en una actividad tendente a impedir la actuación de la Administración tributaria, el acuerdo adoptado es contrario a derecho y debe ser anulado. Es decir, el TEAR niega la ocultación respecto del deudor principal mismo, argumentando que si pudo ocultar antes y no lo hizo, la donación no constituye ocultación y que por ello, no puede observarse en la conducta de la interesada un *animus nocendi*.

Para el Director del Departamento de Recaudación que interpone el presente recurso extraordinario de alzada, la donación que deja al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria (art. 643, párrafo segundo, del Código Civil), como sucede en el caso examinado, constituye ocultación de bienes del deudor principal y pone de manifiesto la "causación o colaboración" del donatario en dicha ocultación a los efectos del art. 42.2 a) LGT. Es decir, para el Director la concurrencia de las circunstancias del art. 643, párrafo segundo, del Código Civil, determina necesariamente el cumplimiento de los dos primeros requisitos para la declaración de responsabilidad del art. 42.2 a) LGT, a saber: (i) ocultación de bienes y derechos del deudor principal con la finalidad de impedir o eludir su traba y (ii) acción u omisión del presunto responsable consistente en causar o colaborar en dicha ocultación.

El TEAC, tras realizar un repaso de su doctrina en la materia, concluye que el hecho de que el acto o negocio jurídico en que se concreta la **ocultación** hubiese podido realizarse con anterioridad no es motivo para negar la existencia de dicha ocultación. Por tanto, da la razón al Director recurrente cuando afirma que la apreciación de que se ha producido ocultación, cualquiera que sea el acto o negocio jurídico en que se concrete, no requiere una mayor demostración o prueba por la circunstancia de que hubiera podido hacerse en un momento anterior y no se hizo, ni esta circunstancia puede ser motivo por el que se rechace que ese acto o negocio jurídico constituye ocultación.

Por ello el TEAC unifica criterio en el sentido siguiente:

- La aceptación por el donatario (declarado responsable) de una donación de bienes realizada por el deudor principal en la que concurren las circunstancias contempladas en el art. 643, párrafo segundo, del Código Civil, esto es, que deja al donante sin bienes suficientes para hacer frente a la deuda tributaria, pone de manifiesto, ciertamente, el cumplimiento del segundo requisito para la declaración de responsabilidad del art. 42.2 a) LGT, esto es, la "causación o colaboración" del primero en la ocultación.
- El hecho de que el acto o negocio jurídico en que se concreta la ocultación hubiese podido realizarse con anterioridad no es motivo para negar la existencia de dicha ocultación. Por tanto, la apreciación de que se ha producido ocultación, cualquiera que sea el acto o negocio jurídico en que se concrete, no requiere una mayor demostración o prueba por la circunstancia de que hubiera podido hacerse en un momento anterior y no se hizo, ni esta circunstancia puede ser motivo por el que se rechace que ese acto o negocio jurídico constituye ocultación.

Ámbito fiscal (cont.)

Dirección General de Tributos

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Transmisión de participaciones recibidas en virtud de una operación acogida al régimen fiscal del Capítulo VII del Título VII de la LIS. La DGT analiza la posibilidad de aplicar el régimen de exención del art.21.3 LIS.

Consulta Vinculante a la DGT V2568-21, de 21/10/2021

Entidad *holding* cabecera de un grupo mercantil de entidades españolas a las que presta servicios "mediante la correspondiente organización de medios personales y humanos". La entidad *holding* se constituyó en diciembre de 2014 y está participada por un socio único persona física que a su vez actúa como administrador, y que aportó a la entidad consultante participaciones de cuatro sociedades españolas X, X1, X2 y X3. Las citadas aportaciones se acogieron al régimen especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

Ante la posibilidad de vender la totalidad de las participaciones en las sociedades filiales X y X1 (sobre las que tiene un porcentaje de participación directa del 75% y del 100%, respectivamente), se plantea la aplicación del régimen del art. 21.3 LIS sobre la renta generada en la transmisión de las participaciones.

A este respecto, la DGT analiza el cumplimiento de los requisitos del art. 21 LIS realizando las siguientes consideraciones:

- La entidad ostenta, en el momento de la transmisión, un porcentaje superior al 5% de las entidades X y X1 y parece que lo ha ostentado de manera ininterrumpida durante el año anterior a la transmisión, por lo que se entiende cumplido el requisito previsto en la letra a) del apdo. 1 del art. 21 LIS.
- El requisito establecido en la letra b) del apdo. 1 del art. 21 LIS se entendería cumplido en relación con las entidades X y X1, ya que de los datos que constan en el escrito de consulta se desprende que se trata una entidad residente fiscal en territorio español.
- En la medida en la que dichos requisitos se cumplan, la entidad podrá aplicar la pretendida exención del art. 21 LIS. No obstante, la DGT advierte que si las entidades mencionadas tuviesen la consideración de **entidad patrimonial**, la parte de las rentas derivadas de la transmisión que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, no tendrán derecho a la exención. A este respecto, también señala que podría parecer que las entidades mencionadas no tienen la consideración de patrimoniales teniendo en cuenta que sus respectivos objetos sociales son: (i) la fabricación de toda clase de tubos flexibles y de sistemas de enfriamiento, comercialización, importación y exportación de toda clase de tubos flexibles y de enfriamiento, así como de elementos auxiliares y accesorios de los mismos; (ii) el desarrollo y fabricación de productos mecánicos para la industria.
- Finalmente, la entidad recibió las participaciones en las entidades X y X1 en virtud de una operación acogida al régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS. De acuerdo con el art. 21.4 LIS no se aplicará la exención sobre la diferencia positiva entre el valor fiscal de las participaciones recibidas por la entidad adquirente y el valor de mercado en el momento de su adquisición, salvo que se acreditara que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad durante el referido plazo y las participaciones sean objeto de transmisión en los dos años posteriores a la fecha en que se realizó la aportación. Ahora bien, como en este supuesto concreto la transmisión no se habrá efectuado en los dos años siguientes a la operación de reestructuración no resultará de aplicación esta limitación.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Tratamiento de los servicios de mantenimiento prestados por una escuela infantil a los empleados encargados de la vigilancia de los niños durante el horario de comedor.

Consulta Vinculante a la DGT V2543-21, de 20/10/2021

En este supuesto se analiza si el servicio de mantenimiento que -conforme a lo establecido en el convenio colectivo aplicable- reciben los empleados de una escuela infantil encargados de la vigilancia de los niños durante el horario del comedor, puede considerarse como retribución en especie exenta.

A este respecto, la DGT concluye que se trata de una **renta del trabajo exenta** en la medida en que se cumplen los requisitos del art. 45.1 RIRPF.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Procedimiento para deducir las cuotas del IVA soportadas que fueron originariamente denegadas en un procedimiento de comprobación, una vez que han sido registradas contablemente.

Consulta Vinculante a la DGT V2581-21, de 21/10/2021

En un procedimiento de comprobación del IVA la Administración Tributaria denegó a una entidad el derecho a deducir una parte de las cuotas de IVA soportadas. El TSJ correspondiente avaló el criterio mantenido por la Administración Tributaria. Tras ello, la entidad presentó una solicitud de rectificación de su autoliquidación del IVA para incluir las cuotas soportadas una vez registradas contablemente, pero dicha solicitud fue denegada. Además se señala que la entidad en cuestión se encuentra en liquidación.

Sobre el procedimiento para deducir las cuotas del IVA que fueron denegadas originariamente una vez que han sido registradas contablemente, la DGT señala:

- Una vez cumplidas las obligaciones de registro de las operaciones regularizadas en el curso de la actuación inspectora, la entidad podrá deducir las cuotas soportadas correspondientes a las mismas siempre que no hubiesen transcurrido **cuatro años** a partir del nacimiento del mencionado derecho.
- A dichos efectos, el plazo de los cuatro años habrá estado **interrumpido** desde la fecha de la notificación formal del inicio de la actuación inspectora hasta que haya adquirido firmeza la resolución económico-administrativa que ponga término al procedimiento de reclamación iniciado por la entidad consultante contra la liquidación practicada por la Administración tributaria, no pudiéndose efectuar la deducción mientras la referida resolución no se haga firme.
- El procedimiento para incluir las cuotas soportadas una vez registradas contablemente sería un procedimiento de rectificación de la autoliquidación de dicho ejercicio mediante su inclusión en la autoliquidación del período en que cumplan dichos requisitos de registro o en los siguientes, y dentro del plazo de cuatro años en los términos expuestos.
- Y sobre el hecho de que la entidad en cuestión se encuentre en liquidación, la DGT señala que **la condición de sujeto pasivo a efectos del IVA se mantiene hasta que no produzca el cese efectivo en el ejercicio de la actividad**, el cual no se puede entender producido en tanto el sujeto pasivo continúe llevando a cabo la liquidación del patrimonio empresarial o profesional o enajenando los

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

bienes afectos a su actividad. Por tanto la entidad podrá declarar las cuotas soportadas objeto de controversia en cualquiera de los ejercicios en los que se hayan cumplido todo los requisitos para su deducibilidad, en particular, los relativos a su registro contable y al plazo máximo de cuatro años.

Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (IDSD)

La DGT analiza la posible sujeción de determinados servicios de intermediación al impuesto sobre determinados servicios digitales.

Consulta Vinculante a la DGT V2535-21 de 14/10/2021

Sociedad no residente (SAL) que pone a disposición de los usuarios una interfaz digital de su propiedad para facilitar la compraventa de vehículos usados por otra entidad del grupo 100% participada (SPB). La sociedad no residente plantea si dicha intermediación está sujeta al IDSD.

A este respecto la DGT concluye que se trata de un supuesto de no sujeción conforme al art. 6.f) de la Ley 4/2020, ya que el intermediario propietario de la interfaz (la sociedad no residente) es propietario del 100% del usuario vendedor de la operación subyacente (SPB).

Impuesto sobre las Transacciones Financieras (ITF)

La DGT se pronuncia sobre el obligado a presentar la autoliquidación del impuesto sobre las transacciones financieras (modelo 604).

Consulta Vinculante a la DGT V2563-21, de 21/10/2021

El supuesto analizado versa sobre una adquisición de acciones sujeta al ITF en la que el bróker holandés carga el 0,2% al adquirente de las acciones. Se plantea si el adquirente de las acciones está obligado a presentar el modelo de autoliquidación 604.

Al respecto, la DGT señala lo siguiente:

- En primer lugar, que de acuerdo con la información publicada en su página web, el bróker "retiene y paga de forma automática el impuesto de transacciones financieras".
- Y a continuación que, de acuerdo con el art. 6.2 de la Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras, el intermediario financiero holandés, como empresa de servicios de inversión extranjera con autorización para la ejecución de órdenes por cuenta de clientes, será sujeto pasivo como sustituto del contribuyente.
- Sobre el obligado a presentar el modelo 604, recuerda que dicho modelo se presentará por el sujeto pasivo del ITF excepto en los casos en los que sea obligatoria o se haya optado por la presentación a través de un depositario central de valores establecido en territorio español en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

¿Se puede instar un procedimiento de rectificación de una autoliquidación como procedimiento de revisión de la resolución denegatoria de un primer procedimiento de rectificación?

Consulta Vinculante a la DGT V2588-21, de 22/10/2021

Un contribuyente presentó una solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF solicitando la aplicación de la exención del art. 7p) LIRPF. Dicha rectificación no fue admitida encontrándose el asunto pendiente de resolver por el TEAC. Posteriormente, el TS dictó un Sentencia en la que estableció que a efectos de calcular dicha exención deben tenerse en cuenta los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

En este contexto, el contribuyente plantea las siguientes cuestiones:

1. Si se puede realizar una nueva rectificación de autoliquidación ya que dicha Sentencia no pudo ser tenida en cuenta en la rectificación de la autoliquidación anteriormente presentada.

La DGT entiende que lo que pretende el contribuyente es instar el correspondiente procedimiento de rectificación de las autoliquidaciones regulado en el art. 120.3 LGT como procedimiento de revisión de la resolución denegatoria del primer procedimiento de rectificación para hacer valer la sentencia del TS. Por ello, concluye que no podrá proceder a instar de nuevo la rectificación de la autoliquidación mencionada, por cuanto el procedimiento de rectificación no es un procedimiento de revisión.

No obstante, la DGT también señala la utilización de los medios que prevé el ordenamiento jurídico para hacer valer, en su caso, la correspondiente doctrina del TS en el procedimiento de reclamación económico-administrativa que se sigue.

2. En cuanto a la documentación que se requiere para acreditar los días de desplazamiento, la DGT señala que no le corresponde pronunciarse al respecto, y que serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa.

Aplicación de los recargos por declaraciones extemporáneas del art.27 LGT en la redacción dada por la Ley 11/2021.

Consulta Vinculante a la DGT V2589-21, de 22/10/2021

En este asunto se pregunta que porcentaje de recargo ha de aplicarse en el supuesto de que se presente una autoliquidación complementaria con resultado a ingresar dentro del plazo de prescripción, justo un año después del fin de plazo para la presentación de la autoliquidación. La duda se presenta entre aplicar el porcentaje de recargo del 12% o 15% y ello, como consecuencia de la actualización del art. 27 LGT publicada el 10 de julio de 2021.

La DGT señala que de acuerdo con el art. 27.2 LGT (en la redacción dada por la Ley 11/2021) si se presenta la autoliquidación complementaria dentro de los doce meses siguientes desde el término del plazo establecido el recargo será del 12% y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación.

Ámbito legal

**Dirección General de
Seguridad Jurídica y Fe
Pública (DGSJFP)**

Registro Mercantil

El objeto social relativo a la "consultoría y servicios relacionados con el desarrollo empresarial, la estrategia comercial y las finanzas" no debe entenderse incluido en la prohibición del art. 144 LMV.

Resolución de la DGSJFP de 10/11/2021

La cuestión debatida gira en torno a la determinación de si dos frases del artículo estatutario delimitador del objeto social de una sociedad de responsabilidad limitada acotan, o no, tareas encomendadas en exclusiva a sociedades de servicios de inversión sometidas a la disciplina del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, que prueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (LMV).

El defecto referido al asesoramiento financiero debe entenderse localizado en el enunciado que engloba, bajo la denominación de "otras actividades", las concernientes a "consultoría y servicios relacionados con el desarrollo empresarial, la estrategia comercial y las **finanzas**". En la otra frase se señala que "las actividades también incluyen la inversión y participación en otras sociedades y otras propiedades, incluida entre otras, como opciones de compra de acciones, criptomonedas e inmuebles".

Esto es, se contiene el vocablo "**finanzas**" -que, según el diccionario de la Real Academia Española, la voz "finanzas", en plural, es un sustantivo evocador de "caudales, bienes", o "Hacienda Pública"-, pero no el término "**financiero**" -adjetivo que califica al sustantivo a que acompaña como "perteneciente o relativo a la Hacienda Pública, a las "cuestiones bancarias o bursátiles o a los grandes negocios mercantiles"-, de lo que se desprende que, si lo financiero comprende en su sentido directo las tareas concernientes a las cuestiones bursátiles o del mercado de valores, **la alusión a las finanzas no evoca inmediatamente la operativa de esos mercados, sino a los medios para sufragar los gastos de un Estado, proyecto, operación o empresa.**

De la lectura completa de la oración se desprende que la inclusión de las finanzas se orienta a completar el asesoramiento sobre la faceta organizativa y comercial de una empresa con el dirigido a costear los gastos e inversiones requeridos para su desarrollo. En cualquier caso, es evidente que **la expresión cuestionada no contiene indicio alguno que permita relacionar el objeto descrito con el asesoramiento en materia de inversión.**

En definitiva, **el objeto social "consultoría y servicios relacionados con el desarrollo empresarial, la estrategia comercial y las finanzas", no debe entenderse incluido en la prohibición del art. 144.1 LMV**, por cuanto en los propios estatutos se dispone que "quedan excluidas todas aquellas actividades sujetas a legislación que exija el cumplimiento de requisitos específicos que no reúna la sociedad". De donde se deduce que **no quiere constituirse una sociedad sujeta a la LMV**. Además, **la actividad** a que se refiere el texto consiste en la **inversión del patrimonio de la propia compañía**, por lo que **no existe prestación alguna de servicios de inversión a terceros.**

La DGSJFP estima el recurso planteado y revoca la nota de calificación del registrador mercantil por la que resuelve no practicar la inscripción de una escritura de elevación a público de acuerdos sociales, en relación con la modificación del objeto social de una sociedad limitada.

Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

La inscripción del nombramiento de un miembro del Consejo de Administración de nacionalidad extranjera debe contar con el correspondiente NIF.

Resolución de la DGSJFP de 27/10/2021

La cuestión se centra en determinar, si para inscribir como miembro del Consejo de Administración a una persona física de nacionalidad italiana es necesario hacer constar su número de identificación de extranjero (NIE), o si dicha exigencia es contraria al *principio de igualdad de trato* que emana de la normativa europea.

El art. 38 del Reglamento del Registro Mercantil (RRM) regula lo que denomina **"constancia de identidad"**, exigiendo determinados datos cuando haya de hacerse constar en la inscripción la identidad de una persona. Tratándose de extranjeros se exige que se haga constar el *"número de identificación de extranjeros, el de su pasaporte, el de su tarjeta de residencia, o de cualquier otro documento legal de identificación, con declaración de estar vigentes"*, y que *"se consignará el número de identificación fiscal, cuando se trate de personas que dispongan del mismo con arreglo a la normativa tributaria"*, norma que resulta aplicable tanto a nacionales como a extranjeros.

La DGSJFP sigue su sólida doctrina sobre esta materia señalando que, aunque corresponde examinar las normas tributarias de las que pueda derivar la necesidad de que un consejero de nacionalidad extranjera, cuya identidad deba hacerse constar en el Registro Mercantil, tenga que estar **dotado de un número de identificación fiscal (NIF)**, no obstante, el mismo art. 35.5 LGT incluye también en el concepto legal amplio de "obligado tributario" a los que denomina responsables del tributo, de conformidad con el art. 41 de la misma ley. Afirma la DGSJFP que es evidente que el Consejo de Administración como órgano de representación de la sociedad puede ser responsable de obligaciones tributarias de la sociedad y conforme a ello debería estar obligado a contar con un NIF a los efectos del art. 41, en relación con el art. 43 LGT.

Lo que ocurre es que el Consejo, como tal Consejo, carece de personalidad jurídica y el art. 18 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, sólo impone esa obligación a las personas físicas y jurídicas y a las entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición. Por tanto, dada la consideración legal de los consejeros integrantes del Consejo de Administración como responsables tributarios por las decisiones de este órgano en las que participen, de tal consideración surge la obligación de dotar a todos ellos del correspondiente NIF a los efectos que, en su caso, sean procedentes.

Concluye la DGSJFP confirmando la nota de calificación del registrador, y afirmando la necesidad de que **los consejeros, incluidos los de nacionalidad no española, estén dotados del correspondiente NIF para el caso de tener que responder por los actos antijurídicos del Consejo de Administración que causen un daño a la Hacienda Pública.**

Estudio del objeto social de una SRL, que se incorpora como nuevo socio a una AIE.

Resolución de la DGSJFP de 26/10/2021

En este asunto, tras la decisión del registrador mercantil de no practicar la inscripción de un acuerdo social relativo a la incorporación de un nuevo socio a una Agrupación de Interés Económico (AIE), la controversia gira en torno al objeto social de ese nuevo socio -que es una persona jurídica, que reviste la

Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

forma de sociedad de responsabilidad limitada (SRL)-, ya que se debe determinar si la actividad que va a desarrollar tiene, o no, un carácter auxiliar respecto del objeto social de la AIE a la que se incorpora.

Según la nota de calificación impugnada, la actividad a desarrollar por la AIE no tiene un carácter auxiliar con respecto a las desplegadas *“por los socios personas jurídicas que resulta de sus respectivos objetos sociales, ni puede determinarse si se corresponde con la profesión o actividad de los nuevos socios personas físicas”*, pero la DGSJFP considera, de modo contrario, que procede la revocación de dicho defecto, pues la noción de “auxiliar” alcanza cualquier labor o tarea que facilite el logro de los fines de sus miembros, facilitando o mejorando el desarrollo de su operativa, lo que excluye cualquier valoración apriorística de su objeto.

La Ley de Agrupaciones de Interés Económico no incluye ninguna indicación respecto a la conexión complementaria o subsidiaria con la actividad de los socios para identificar el carácter auxiliar de su objeto; sin embargo, sí contiene previsiones respecto de la actividad por desarrollar dirigidas a evitar que la agrupación se convierta en un instrumento de concentración empresarial. Así lo prueban las dos prohibiciones impuestas por el art. 3.2 de la Ley AIE, al ordenar que *“la Agrupación no podrá poseer directa o indirectamente participaciones en sociedades que sean miembros suyos, ni dirigir o controlar directa o indirectamente las actividades de sus socios o de terceros”*.

La falta de otra mención orientada a precisar la noción de lo auxiliar aleja la idea de accesoriidad, subordinación o relación de complementariedad con el sector de actividad de los socios, abriéndola a cualquier labor o tarea que facilite el logro de los fines de sus miembros, facilitando o mejorando el desarrollo de su operativa, lo que excluye cualquier valoración apriorística de su objeto. Así entendido, **la relevancia del objeto social o de la actividad desarrollada por los socios se reduce a comprobar su falta de coincidencia con el de la propia agrupación.**

Finaliza la DGSJFP por estimar el recurso planteado y revoca la nota de calificación impugnada, no sin antes destacar que el carácter auxiliar no es tanto una exigencia del objeto como la finalidad tipológica de la figura, y que, no obstante, deben ser rechazadas aquellas actividades respecto de las cuales se concluya que existe una manifiesta y rotunda desconexión, lo que no ocurre en este caso.

Si los estatutos de una SRL no respetan lo establecido en la Ley 3/2009, respecto al traslado internacional del domicilio social, su escritura de constitución no es inscribible.

Resolución de la DGSJFP de 04/10/2021

En este expediente debe decidirse si es, o no, inscribible la disposición de los estatutos de una sociedad de responsabilidad limitada según la cual, las juntas generales deberán ser convocadas mediante carta remitida por correo certificado con acuse de recibo, y con una antelación, salvo para los casos de transformación, fusión, cesión y escisión, de 15 días.

A juicio del registrador, tal disposición no es inscribible porque no deja a salvo lo establecido en el art. 98 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, que para el traslado internacional del domicilio social no remite al posible régimen convencional previsto en los estatutos, sino que impone la convocatoria mediante anuncio en el Boletín Oficial del Registro Mercantil y en uno de los diarios de gran circulación en la provincia en la que la sociedad tenga su domicilio, con 2 meses de antelación como mínimo a la fecha prevista para la celebración de la junta.

Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

Afirma la DGSJFP que no se trata de una disposición estatutaria que deba dar contenido a un mandato de autoorganización por parte del mismo legislador, pero **sí de una previsión estatutaria que sustituye el régimen legal en otro caso supletoriamente aplicable (arts. 173 y 176 Ley de Sociedades de Capital)**. No se está, por tanto, ante la mera reproducción de normas legales que serían aplicables de todos modos, pues en este segundo caso, el mero hecho de no haber contemplado expresamente las reglas especiales aplicables en el mismo supuesto, tampoco habría de llevar necesariamente a la conclusión de que los estatutos han querido excluirlas. **Se trata, en cambio, de un régimen convencional sobre la forma de convocatoria de la junta general en sustitución del régimen legal, el cual, al haberse expresado en términos de absoluta generalidad, sin matices, hace plausible la interpretación de que se ha querido idéntico para cualquier tipo de acuerdo.** Otro tanto respecto del plazo de antelación, donde, al haber previsto unos supuestos de excepción, pero no otros, genera una duda razonable sobre la situación de los omitidos. Por eso, la regla estatutaria, *“en cuanto no contiene salvedad alguna, contradice directamente una norma legal (...) por lo que no se trata de uno de los supuestos en que una regulación estatutaria incompleta puede ser integrada directamente por la norma imperativa no recogida en los estatutos sociales”*.

Tal disposición no es inscribible porque no deja a salvo lo establecido para el traslado internacional del domicilio social en el art. 98 de la Ley 3/2009, que impone la convocatoria mediante anuncio publicado con 2 meses de antelación como mínimo a la fecha de celebración de la junta. Dado el carácter inderogable de la previsión del art. 98, no puede accederse a la inscripción de la cláusula discutida que, al no exceptuar la hipótesis apuntada, generaría en conexión con la presunción de exactitud y validez del contenido del Registro, la duda sobre cuál sería la forma y la antelación requeridas para convocar una junta que deba decidir sobre el traslado internacional del domicilio social.

La DGSJFP desestima el recurso interpuesto y confirma la nota de calificación impugnada.



Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencias Provinciales
CC	Código Civil, de 24 de julio de 1889
CCom	Código de Comercio, aprobado por el Real Decreto de 22 de agosto de 1885
CE	Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGSJFP	Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública
DGT	Dirección General de Tributos
ET	Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IAA	Impuestos Autonómicos
IEE	Impuestos Especiales
IILL	Impuestos Locales
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones Donaciones
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JPI	Juzgado de Primera Instancia e Instrucción
LC	Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
LEC	Ley 1/2000, de 7 enero, de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LH	Ley Hipotecaria, aprobada por el Decreto de 8 febrero 1946
LIIEE	Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LJCA	Ley 29/1998, de 13 julio, Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LRJS	Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social
LSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RIIEE	Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que aprueba el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre
RITP y AJD	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre
RRM	Reglamento del Registro Mercantil
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLGSS	Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre
TRLHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo
TRLIRNR	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
TRLITP y AJD	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunales Superiores de Justicia
UE	Unión Europea

kpmgabogados.es



© 2021 KPMG Abogados S.L.P., sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la organización global de KPMG de firmas miembro independientes afiliadas a KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía. Todos los derechos reservados.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Limited, sociedad inglesa limitada por garantía.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.