



KNOW

Novedades Jurídicas

y Fiscales

Boletín de actualización

Nº 110 – Abril 2022



Índice



En el punto de mira 3

Novedades legislativas

COVID-19	5
Fiscal/Legal	6
Ámbito fiscal	9
Ámbito legal	10

Jurisprudencia

Ámbito fiscal	21
Ámbito legal	29

Doctrina administrativa

Ámbito fiscal	40
Ámbito legal	53

Abreviaturas 60

En el punto de mira

KPMG Abogados S.L.P.

Desde el punto de vista legislativo, la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (Ley 7/2022) ha ocupado gran protagonismo en el mes de abril en el entorno legal en sentido amplio, y en el tributario en particular. Esta Ley ha entrado en vigor el día siguiente a su publicación, el 10 de abril de 2022, excepto en lo que respecta a las medidas que se regulan en su Título VII que lo harán el 1 de enero de 2023. Con esta norma se sientan los principios de la economía circular y de lucha contra el cambio climático y protección del medio marino.

La Ley 7/2022 introduce medidas de carácter administrativo en el área medioambiental pero también medidas de índole fiscal. En el ámbito tributario, se crean con esta Ley dos nuevos impuestos: el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos, ambos con entrada en vigor el 1 de enero de 2023. Se introducen además otras medidas de ámbito fiscal que comentamos más adelante en este número como es la reintroducción del canon por la utilización de las aguas continentales para la producción eléctrica, tras la última sentencia del Tribunal Supremo. En el ámbito del IVA se lleva a cabo una modificación del régimen fiscal en este impuesto respecto de donaciones de productos a entidades sin ánimo de lucro acogidas al régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

En cuanto a las novedades legislativas a nivel comunitario, a través de la Directiva (UE) 2022/542, del Consejo de 5 de abril se han introducido modificaciones respecto de los tipos impositivos del IVA.

Y continuando con las novedades en el ámbito UE, destaca también el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre “La función del Impuesto de Sociedades en el gobierno corporativo”, en el que se da un claro apoyo a la propuesta de Directiva D.E.B.R.A. (“*Debt-equity bias reduction allowance*”) con el objetivo de favorecer la financiación propia de las empresas frente a su endeudamiento.

En el ámbito laboral, se ha publicado la Ley orgánica 3/2022, de 31 de marzo, de ordenación e integración de la Formación Profesional, con el objeto de constituir y ordenar un sistema único e integrado de formación profesional. Asimismo, a través del Real Decreto-ley 8/2022, de 5 de abril, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la contratación laboral del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación se regulan instrumentos con el fin de atraer y retener el talento científico, tecnológico e innovador.

Continuando con las novedades legislativas de este mes de abril, a través del Real Decreto-ley 9/2022, de 26 de abril, por el que se adoptan medidas hipotecarias y de gestión de pagos en el exterior en el marco de la aplicación de medidas restrictivas aprobadas por la UE en respuesta a la invasión de Ucrania, se complementan las medidas introducidas a través del RD-ley 6/2022 de 29 de marzo.

En lo que respecta a la jurisprudencia, se incluyen entre otros pronunciamientos, la Sentencia de la Audiencia nacional sobre la deducibilidad de un gasto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades en un supuesto en que se ha producido un error contable en cuanto a su imputación temporal.

Se incluyen también diversos pronunciamientos de TSJ. Entre ellos, la Sentencia por la que el TSJ de la Comunidad Valenciana rechaza que la Administración, sin motivación, considere el valor de 0 euros como precio de adquisición de unas acciones por no haberse aportado justificación del precio de compra por parte del contribuyente. El TSJ de Canarias, por su parte, se ha pronunciado considerando que no es aceptable que la Administración utilice un procedimiento de comprobación de alcance parcial para inspeccionar una cuestión distinta a aquella que la provoca.

En el ámbito de la tributación local el TS ha admitido a trámite dos recursos de casación en los que se dirimirá sobre el efecto de la Sentencia del TC 182/2021 en las liquidaciones del IIVNTU (plusvalía municipal) no firmes y en las solicitudes de devolución de ingresos indebidos no decididas definitivamente.

Resultan también relevantes, en otros ámbitos, la Sentencia del TJUE que avala que las asociaciones de consumidores puedan denunciar a una red social por vulnerar la normativa sobre protección de datos, invocando el incumplimiento de la prohibición de prácticas comerciales desleales, y en el ámbito societario, dos Sentencia del TS: en una, se abordan ciertos efectos derivados de la consecución de los pactos de socios, y en la otra, el Alto Tribunal se pronuncia sobre la validez de acuerdos de consejo de administración que otorgan poderes generales a todos sus miembros.

En cuanto a la doctrina administrativa, se incluyen en el ámbito tributario, diversas resoluciones del TEAC respecto del IS; IRPF y de índole procedural, así como una selección de contestaciones vinculantes de la DGT. En el ámbito legal se expone también una selección de resoluciones de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (DGSJFP) –Registro Mercantil–.





Novedades legislativas

COVID-19

Reales Decretos

Órdenes Ministeriales

Resoluciones

[**REAL DECRETO 286/2022, de 19 de abril**](#) (BOE 20/04/2022), por el que se modifica la obligatoriedad del uso de mascarillas durante la situación de crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19.

[**ORDEN INT/296/2022, de 8 de abril**](#) (BOE 09/04/2022), 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 INT/372/2022, de 29 de abril**](#) (BOE 30/04/2022), por la que se prorroga 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.

[**RESOLUCIÓN de 1 de abril de 2022**](#) (BOE 06/04/2022), de la Dirección General de Salud Pública, relativa a los controles sanitarios a realizar en los puntos de entrada de España.

Fiscal/Legal

Leyes

[**LEY 7/2022, de 8 de abril \(09/04/2022\)**](#), de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

La Ley 7/2022 o (o la Ley) con entrada en vigor el **día siguiente al de su publicación**, esto es, el **10 de abril de 2022, salvo las medidas fiscales para incentivar la economía circular** -reguladas en el Título VII de la Ley-, cuya entrada en vigor se producirá el **1 de enero de 2023**, tiene por objeto sentar los principios de la economía circular a través de la legislación básica en materia de residuos, así como contribuir a la lucha contra el cambio climático y a la protección del medio marino. Con la aprobación de la Ley 7/2022 se contribuye al cumplimiento de los Objetivos de Desarrollo Sostenible incluidos en la Agencia 2030 y en particular a los objetivos (i) 12: producción y consumo sostenibles, (ii) 13: acción por el clima, y (iii) 14: vida submarina.

Con tal fin, esta Ley incorpora medidas de distinta índole que, en líneas generales, son las siguientes:

✓ **Medidas de carácter administrativo, y más concretamente, medioambiental (Legal Alert):**

- Con la entrada en vigor de la Ley 7/2022 se incorporan al ordenamiento jurídico español la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo, que modifica la Directiva 2008/98/CE sobre los residuos (en adelante, la **Directiva (UE) 2018/851**), y la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente (en adelante, la **Directiva sobre plásticos de un solo uso**).
- Se revisan y clarifican ciertos aspectos de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados -que la nueva normativa deroga y reemplaza-, destacando aspectos como la responsabilidad del productor del residuo, la aplicación de los conceptos de subproducto y fin de la condición de residuo, la actualización del régimen sancionador y el refuerzo de la recogida separada, cuya obligatoriedad para algunas fracciones de residuos se extiende a todos los ámbitos, no sólo a los hogares, sino también al sector servicios o comercios, con el fin de permitir un reciclado de alta calidad y estimular la utilización de materias primas secundarias de calidad.
- Se establecen instrumentos de planificación, programas de prevención de residuos y planes y programas de gestión de residuos. Asimismo, establece la posibilidad de adoptar medidas e instrumentos económicos, entre los que destacan el establecimiento de un impuesto aplicable al depósito de residuos en vertedero, a la incineración y a la coincineración de residuos.
- Las políticas de prevención de residuos se encaminarán a lograr un objetivo de reducción en peso de los residuos generados, conforme al siguiente calendario: en **2025**, un **13%** respecto a los generados en 2010; y en **2030**, un **15%** respecto a los generados en 2010.
- Se sistematizan las obligaciones de los sujetos intervinientes en la cadena de gestión y se aclaran algunas cuestiones fundamentales como la **responsabilidad del productor inicial o poseedor del residuo, que no concluirá hasta el tratamiento completo del mismo, el cual deberá**



Fiscal/Legal

Leyes

acreditarse documentalmente. Asimismo, el productor inicial o poseedor del residuo, en relación con **almacenamiento, mezcla, envasado y etiquetado**, debe -entre otras obligaciones- disponer de una **zona habilitada e identificada** para el correcto almacenamiento de los residuos que reúna las condiciones adecuadas de higiene y seguridad mientras se encuentren en su poder, y **no mezclar residuos no peligrosos** si eso dificulta su valorización.

También se establecen obligaciones relativas a los distintos **flujos de residuos** (biorresiduos, aceites usados, residuos de construcción y demolición) y al **traslado de residuos**, entendido como el transporte de residuos destinados a la eliminación y la valorización.

- Se disponen los requisitos mínimos generales aplicables al **régimen de responsabilidad ampliada del productor**.
 - Se disponen **medidas para la reducción del consumo de determinados productos de plástico**, estableciendo **objetivos cuantitativos de reducción**, destinados a limitar su consumo.
 - Respecto a los **suelos contaminados**, se mantiene el régimen jurídico existente, el cual incluye disposiciones relativas a las actividades potencialmente contaminantes de los suelos, al procedimiento de declaración de suelos contaminados, a los inventarios autonómicos y estatal de declaraciones de suelos contaminados, así como la determinación de los sujetos responsables de la descontaminación y recuperación de los suelos contaminados, incluyéndose la posibilidad de descontaminación y recuperación en vía convencional, o por vía voluntaria, y como principal novedad, se incluye el **Inventario estatal de descontaminaciones voluntarias de suelos contaminados**, que será completado por los registros de las Comunidades Autónomas sobre recuperaciones y descontaminaciones voluntarias.
 - Se actualiza el **régimen sancionador**, mediante la tipificación con mayor precisión de determinadas infracciones y sanciones, en especial las relativas a la responsabilidad ampliada del productor, incluyéndose a su vez menciones específicas a la infracción por abandono de basura dispersa o *littering*. Asimismo, se han actualizado las cuantías de las posibles sanciones y se ha definido el procedimiento sancionador de conformidad con la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- ✓ En el **ámbito fiscal**, con el objetivo de fomentar la economía circular, la Ley 7/2022 crea dos nuevos impuestos: (i) el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable (accede [aquí](#) a nuestro **tax alert**) y (ii) el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos (accede [aquí](#) a nuestro **tax alert**), cuya entrada en vigor se producirá en ambos casos el 1 de enero de 2023.

Además de lo anterior, la Ley 7/2022 incorpora otras medidas de índole fiscal cuya entrada en vigor se produjo el día siguiente a su publicación, esto es, el 10 de abril de 2022. En particular:

- Se incluye la obligación de que las entidades locales dispongan de una **tasa** o, en su caso, una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, diferenciada y específica para los servicios que deben prestar **en relación con los residuos** de

Fiscal/Legal (cont.)

Leyes

servicios que deben prestar **en relación con los residuos** de su competencia, tasas que deberían tender hacia el pago por generación.

- Se introduce la posibilidad de que las entidades locales puedan establecer, mediante ordenanza, una **bonificación de hasta el 95%** de la cuota íntegra de las tasas que se exijan por la prestación de servicios de recogida de residuos sólidos urbanos para empresas de distribución alimentaria y restauración, previo cumplimiento de determinados requisitos.
- Se modifica el art. 112.bis del Texto Refundido de la Ley de Aguas ("TRLA") para reintroducir el **"canon por la utilización de las aguas continentales para la producción eléctrica"**, tras la última sentencia del Tribunal Supremo.
- Y se lleva a cabo una **modificación del régimen fiscal en el ámbito del IVA de las donaciones de productos** a entidades sin ánimo de lucro acogidas al régimen fiscal especial regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre (acceda [aquí](#) a nuestro tax alert).

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2022 (BOE 06/04/2022), del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 4/2022, de 15 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía.



Ámbito fiscal

Reglamentos de Ejecución de la UE

[CORRECCIÓN DE ERRORES DEL REGLAMENTO DE EJECUCIÓN \(UE\)](#)

[2021/1832 de la Comisión, de 12 de octubre de 2021 \(DOUE\)](#)

21/04/2022), 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](#)).

Directivas de la UE

[DIRECTIVA \(UE\) 2022/542 del Consejo de 5 de abril de 2022 \(DOUE\)](#)

[06/04/2022](#)), por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y (UE)

2020/285 en lo que respecta a los tipos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Decisiones de la UE

[DECISIÓN \(UE\) 2022/568 del Consejo de 4 de abril de 2022 \(DOUE\)](#)

08/04/2022), relativa a la posición que debe adoptarse en nombre de la Unión en el Comité Especial de Aduanas y Facilitación del Comercio establecido por el Acuerdo de Asociación Económica entre la Unión Europea y sus Estados miembros, por una parte, y los Estados del AAE de la SADC, por otra, en lo que respecta a la adopción del reglamento interno del Comité Especial de Aduanas y Facilitación del Comercio.

[DECISIÓN \(UE\) 2022/656 del Consejo de 11 de abril de 2022 \(DOUE\)](#)

21/04/2022), relativa a la posición que debe adoptarse en nombre de la Unión Europea en los Comités Técnicos de Valoración en Aduana y de Normas de Origen, establecidos bajo los auspicios de la Organización Mundial de Aduanas, con respecto a la adopción de dictámenes consultivos, comentarios, notas explicativas, estudios de casos, estudios y actos similares sobre la valoración en aduana de mercancías importadas con arreglo al Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994, y a la adopción de dictámenes consultivos, información y asesoramiento y actos similares sobre la determinación del origen de las mercancías con arreglo al Acuerdo sobre Normas de Origen.

Dictámenes de la UE

[DICTAMEN del Comité Económico y Social Europeo sobre «La función del Impuesto de Sociedades en el gobierno corporativo» \(DOUE\)](#)

06/04/2022) (Dictamen de iniciativa) (2022/C 152/03).

Resoluciones

[RESOLUCIÓN de 24 de marzo de 2022 \(BOE 01/04/2022\)](#), de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, por la que se regula el procedimiento de compensación de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza rústica para el ejercicio 2022, prevista en el artículo 5 del Real Decreto-ley 4/2022, de 15 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo al sector agrario por causa de la sequía.

[RESOLUCIÓN de 29 de marzo de 2022 \(BOE 06/04/2022\)](#), del

Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

[RESOLUCIÓN de 7 de abril de 2022 \(BOE 14/04/2022\)](#), de la Presidencia

de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 13 de enero de 2021, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.



Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social Leyes

LEY ORGÁNICA 3/2022, de 31 de marzo (BOE 01/04/2022), de ordenación e integración de la Formación Profesional.

La Ley Orgánica 3/2022, de 31 de marzo, de ordenación e integración de la Formación Profesional (en adelante, la LO 3/2022) -con entrada en vigor a los 20 días de su publicación en el BOE- tiene por objeto la constitución y ordenación de un sistema único e integrado de formación profesional.

La finalidad de la norma es regular un régimen de formación y acompañamiento profesionales que, sirviendo al fortalecimiento, la competitividad y la sostenibilidad de la economía española, sea capaz de responder con flexibilidad a los intereses, las expectativas y las aspiraciones de cualificación profesional de las personas a lo largo de su vida y a las competencias demandadas por las nuevas necesidades productivas y sectoriales tanto para el aumento de la productividad como para la generación de empleo.

La Ley Orgánica dispone que cuantas medidas y acciones se programen y desarrollen en el marco del Sistema de Formación Profesional deberán responder a la finalidad a la que éste sirve, con la flexibilidad que exige la generación de itinerarios formativos y profesionales versátiles.

Asimismo, la LO 3/2022 modifica la LO 2/2006, de 3 de mayo, de Educación - así como la LO 3/2020 que modifica esta última- y establece una ordenación de las enseñanzas de Formación Profesional contenidas en la misma.

Reales Decretos-leyes

REAL DECRETO-LEY 8/2022, de 5 de abril (BOE 06/04/2022), por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la contratación laboral del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación.

El RD-ley 8/2022 -con entrada en vigor el mismo día de su publicación- tiene por objeto dotar a los agentes del Sistema Español de Ciencia, Tecnología e Innovación de los instrumentos precisos para atraer y retener el talento científico, tecnológico e innovador y se adopta como parte de la reforma de la carrera científica, que aborda el Proyecto de Ley que modifica la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, actualmente en tramitación parlamentaria.

Entre las medidas aprobadas por el RD-ley 8/2022, en líneas muy generales, destacan las siguientes:

- ✓ Se crea un **nuevo contrato indefinido de actividades científico-técnicas** -en el nuevo art. 23 bis en la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación-, que tiene por objeto la realización de actividades vinculadas a líneas de investigación o de servicios científico-técnicos, incluyendo la gestión científico-técnica de dichas líneas.

Según el RD-ley estas líneas y servicios engloban un **conjunto** de conocimientos, inquietudes, productos y proyectos, **construidos de manera sistemática alrededor de un eje temático**. Estas actividades deberán ser realizadas **por uno o más grupos de investigación** y deberán **desarrollarse en forma de proyectos de I+D+i**, siguiendo las pautas metodológicas adecuadas.

Los contratos de actividades científico-técnicas, de duración indefinida, **no formarán parte de la Oferta de Empleo Público** ni de los instrumentos similares de gestión de las necesidades de personal a que se refiere el art. 70 del texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.

Ámbito legal (cont.)

Reales Decretos-leyes

En todo caso, cuando los contratos estén vinculados a financiación externa o financiación procedente de convocatorias de ayudas públicas en concurrencia competitiva en su totalidad, **no requerirán del trámite de autorización previa**.

En lo no previsto en el art. 23 *bis* en la Ley 14/2011, con especial referencia a sus derechos y obligaciones, serán de aplicación el Texto Refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público y el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, correspondiendo al personal contratado la indemnización que resulte procedente tras la finalización de la relación laboral.

Los centros del Sistema Nacional de Salud o vinculados o concertados con éste y las fundaciones y consorcios de investigación biomédica podrán contratar personal técnico de apoyo a la investigación y a la transferencia de conocimiento de conformidad con el art. 23 *bis* de la Ley 14/2011.

- ✓ Se introduce un nuevo art. 32 *bis* en la Ley 14/2011, referido a los **contratos para la realización de proyectos y para la ejecución de planes y programas públicos de investigación científica y técnica o de innovación**. Las universidades públicas podrán contratar personal técnico de apoyo a la investigación y a la transferencia de conocimiento de conformidad con el art. 23 *bis* citado.

Órdenes Ministeriales

ORDEN PCM/250/2022, de 31 de marzo (BOE 01/04/2022), por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 29 de marzo de 2022, por el que se declara la activación del Mecanismo RED de Flexibilidad y Estabilización del Empleo, de conformidad con el artículo 47 bis del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, para el sector de las agencias de viaje.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 22 de marzo de 2022 (BOE 02/04/2022), de la Dirección General del Instituto Nacional de la Seguridad Social, por la que se modifica la de 14 de enero de 2022, por la que se determinan las prestaciones del sistema de la Seguridad Social cuya resolución se podrá adoptar de forma automatizada, los criterios de reparto para la asignación a las direcciones provinciales de la ordenación e instrucción de determinados procedimientos, y la dirección provincial competente para reconocer las pensiones cuando sea de aplicación un instrumento internacional de Seguridad Social.

RESOLUCIÓN de 7 de abril de 2022 (BOE 09/04/2022), del Congreso de los Diputados, por la que se ordena la publicación del Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 5/2022, de 22 de marzo, por el que se adapta el régimen de la relación laboral de carácter especial de las personas dedicadas a las actividades artísticas, así como a las actividades técnicas y auxiliares necesarias para su desarrollo, y se mejoran las condiciones laborales del sector.



Ámbito legal (cont.)

Mercantil

Reales Decretos-leyes

REAL DECRETO-LEY 9/2022, de 26 de abril (BOE 27/04/2022), por el que se adoptan medidas hipotecarias y de gestión de pagos en el exterior en el marco de la aplicación de las medidas restrictivas aprobadas por la Unión Europea en respuesta a la invasión de Ucrania.

El Real Decreto-ley 9/2022 (o el RD-ley), con entrada en vigor el **día siguiente al de su publicación**, esto es, **el 28 de abril de 2022**, viene a complementar las medidas introducidas a través del RD-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra de Ucrania, y que afectan a diversos órdenes.

En concreto, en el marco de las sanciones financieras internacionales impuestas por la UE con motivo de la guerra en Ucrania -y más específicamente, las contenidas en el [Reglamento \(UE\) 269/2014, del Consejo, de 17 de marzo, relativo a la adopción de medidas restrictivas respecto de acciones que menoscaban o amenazan la integridad territorial, la soberanía y la independencia de Ucrania](#)- el RD-ley 9/2022 incorpora dos importantes medidas:

- ✓ En el **ámbito hipotecario**, para permitir **dar publicidad registral y habilitar a los registradores de la propiedad, mercantiles y de bienes muebles** para que puedan hacer efectivas las prohibiciones de disponer previstas en el Reglamento (UE) 269/2014, sobre bienes que se encuentren inscritos a nombre de personas físicas o jurídicas interpuestas, haciéndolo constar en los Registros, mediante **nota marginal**.

Para practicar tal nota marginal de prohibición de disponer, en caso de que la finca, el bien o el derecho esté **inscrito a favor de persona distinta** de aquella que aparece en las listas elaboradas al amparo del Reglamento (UE) 269/2014, y sus posibles modificaciones, **deberá constar informe previo** en el que se exprese que existen **índicios racionales** de que el verdadero titular de dichas fincas, bienes o derechos es el que aparece en las citadas listas de personas sancionadas.

Dicho informe será **elaborado** por las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado y **comunicado** al Órgano Centralizado de Prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo del Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles, que **lo notificará** al registrador competente para practicar la nota marginal de la prohibición de disponer.

Asimismo, **cualquier órgano o autoridad que tuviera conocimiento de la existencia de índicios racionales de que el verdadero titular aparece en las listas de personas sancionadas, estará obligada a ponerlo en conocimiento** del citado Órgano Centralizado.

Para practicar la nota marginal **no será necesario acreditar que se ha notificado con carácter previo a los titulares registrales**, la **notificación** se realizará el mismo día, una vez practicada, para que puedan realizar las impugnaciones que estimen oportunas, y la **vigencia** de la nota marginal será la señalada para la correspondiente medida en la resolución o acuerdo en virtud de la cual se haya practicado y, en defecto de plazo, su duración será indeterminada. En todo caso, se cancelará cuando el nombre del verdadero titular desaparezca de las listas dictadas al amparo de la legislación europea por la que se aprueban e imponen sanciones financieras internacionales.

Ámbito legal (cont.)

Mercantil

Reales Decretos-leyes

- ✓ En el **ámbito del Sector Público**, la medida incorporada consiste en poder utilizar el procedimiento excepcional de la disp. adic. 5.^a de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria para realizar los **pagos atrasados, así como los futuros, de nóminas del personal y otras obligaciones de las representaciones españolas en el exterior** que, por la limitación de los movimientos de fondos entre bancos debido a la situación actual, no están recibiendo los oportunos libramientos de fondos desde España.

Banca, Seguros y Mercado de Valores

Reglamentos Delegados de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2022/629 de la Comisión de 12 de enero de 2022 (DOUE 13/04/2022), por el que se modifican las normas técnicas de regulación establecidas en el Reglamento Delegado (UE) 2017/583 en lo que respecta al ajuste de los umbrales de liquidez y los percentiles de transacción utilizados para determinar el tamaño específico del instrumento aplicable a determinados instrumentos distintos de acciones y de instrumentos asimilados.

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2022/676 de la Comisión de 3 de diciembre de 2021 (DOUE 26/04/2022), por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación que especifican las condiciones con arreglo a las cuales debe efectuarse la consolidación en los casos a los que se hace referencia en el artículo 18, apartados 3 a 6, y el artículo 18, apartado 8, de dicho Reglamento.

Reglamentos de Ejecución de la UE

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2022/631 de la Comisión de 13 de abril de 2022 (DOUE 19/04/2022), por el que se modifican las normas técnicas de ejecución establecidas en el Reglamento de Ejecución (UE) 2021/637 en lo que respecta a la divulgación de información sobre las exposiciones al riesgo de tipo de interés en relación con posiciones no mantenidas en la cartera de negociación.

Decisiones de Ejecución de la UE

DECISIÓN DE EJECUCIÓN (UE) 2022/551 de la Comisión de 4 de abril de 2022 (DOUE 06/04/2022), por la que se modifica la Decisión de Ejecución (UE) 2021/85 sobre la equivalencia del marco regulador de los Estados Unidos de América para las entidades de contrapartida central autorizadas y supervisadas por la Securities and Exchange Commission de los Estados Unidos con los requisitos del Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo.

DECISIÓN DE EJECUCIÓN (UE) 2022/552 de la Comisión de 4 de abril de 2022 (BOE 06/04/2022), por la que se determina que los mercados nacionales de valores de los Estados Unidos de América registrados en la Securities and Exchange Commission cumplen requisitos jurídicamente vinculantes que son equivalentes a los requisitos establecidos en el título III de la Directiva 2014/65/UE y están sujetos a una supervisión y una aplicación efectivas.

Comunicaciones de la UE

COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN: Orientaciones para los Estados miembros en relación con las inversiones extranjeras directas de Rusia y Bielorrusia en vista de la agresión militar contra Ucrania y las medidas restrictivas establecidas en recientes Reglamentos del Consejo sobre sanciones (DOUE 06/04/2022) (2022/C 151 I/01).



Ámbito legal (cont.)

Recomendaciones de la UE

RECOMENDACIÓN de la Junta Europea de Riesgo Sistémico de 16 de febrero de 2022 (DOUE 28/04/2022), por la que se modifica la Recomendación JERS/2015/2 sobre la determinación de los efectos transfronterizos y la reciprocidad voluntaria de las medidas de política macroprudencial (JERS/2022/1).

Orientaciones de la UE

ORIENTACIÓN (UE) 2022/688 del Banco Central Europeo de 22 de abril de 2022 (DOUE 29/04/2022), por la que se modifica la Orientación 2013/47/UE sobre el sistema automatizado transeuropeo de transferencia urgente para la liquidación bruta en tiempo real (TARGET2) (BCE/2012/27) (BCE/2022/20).

Circulares

CIRCULAR 3/2022, de 30 de marzo (BOE 06/04/2022), del Banco de España, por la que se modifican la Circular 2/2016, de 2 de febrero, a las entidades de crédito, sobre supervisión y solvencia, que completa la adaptación del ordenamiento jurídico español a la Directiva 2013/36/UE y al Reglamento (UE) n.º 575/2013; la Circular 2/2014, de 31 de enero, a las entidades de crédito, sobre el ejercicio de diversas opciones regulatorias contenidas en el Reglamento (UE) n.º 575/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 648/2012; y la Circular 5/2012, de 27 de junio, a entidades de crédito y proveedores de servicios de pago, sobre transparencia de los servicios bancarios y responsabilidad en la concesión de préstamos.

CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA CIRCULAR 2/2022, de 15 de marzo (BOE 13/04/2022), del Banco de España, sobre normas para el envío al Banco de España de estadísticas de pagos por parte de proveedores de servicios de pago y operadores de sistemas de pago.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 5 de abril de 2022 (BOE 06/04/2022), de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se actualiza el Anexo 1 de la Resolución de 4 de julio de 2017, de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se define el principio de prudencia financiera aplicable a las operaciones de endeudamiento y derivados de las comunidades autónomas y entidades locales.

RESOLUCIÓN de 8 de abril de 2022 (BOE 21/04/2022), de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se publica el Convenio de colaboración con el Consejo General del Notariado.

Administrativo

Tratados e Instrumentos Internacionales

INSTRUMENTO DE RATIFICACIÓN del Tratado relativo a la transmisión electrónica de solicitudes de cooperación jurídica internacional entre autoridades centrales, hecho en Medellín el 25 de julio de 2019 (BOE 26/04/2022). Reglamento de financiación del Tratado relativo a la transmisión electrónica de solicitudes de cooperación jurídica internacional entre autoridades centrales.



Ámbito legal (cont.)

Convenios Internacionales

TEXTO ENMENDADO DEL ANEXO AL CONVENIO contra el dopaje, hecho en Estrasburgo el 16 de noviembre de 1989, (BOE 15/04/2022) cuyas Enmiendas fueron adoptadas en Estrasburgo el 7 de diciembre de 2021.

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO (UE) 2022/520 de la Comisión de 31 de marzo de 2022 (DOUE 01/04/2022), por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 1418/2007, relativo a la exportación, con fines de valorización, de determinados residuos enumerados en los anexos III o IIIA del Reglamento (CE) n.º 1013/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, a determinados países a los que no es aplicable la Decisión de la OCDE sobre el control de los movimientos transfronterizos de residuos

REGLAMENTO (UE) 2022/562 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de abril de 2022 (DOUE 08/04/2022), por el que se modifican los Reglamentos (UE) n.º 1303/2013 y (UE) n.º 223/2014 en lo que atañe a la Acción de Cohesión para los Refugiados en Europa (CARE).

REGLAMENTO (UE) 2022/612 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de abril de 2022 (DOUE 13/04/2022), relativo a la itinerancia en las redes públicas de comunicaciones móviles en la Unión (versión refundida).

Reglamentos Delegados de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2022/517 de la Comisión de 18 de noviembre de 2021 (DOUE 01/04/2022), por el que se modifica el Reglamento (UE) 2017/1938 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a la composición de los grupos de riesgo.

Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE) 2022/591 del Parlamento Europeo y del Consejo de 6 de abril de 2022 (DOUE 12/04/2022), relativa al Programa General de Acción de la Unión en materia de Medio Ambiente hasta 2030.

Reales Decretos

REAL DECRETO 208/2022, de 22 de marzo (BOE 01/04/2022), sobre las garantías financieras en materia de residuos.

REAL DECRETO 241/2022, de 5 de abril (BOE 06/04/2022), por el que se modifica el Real Decreto 453/2020, de 10 de marzo, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Justicia, y se modifica el Reglamento del Servicio Jurídico del Estado, aprobado por el Real Decreto 997/2003, de 25 de julio; el Real Decreto 500/2020, de 28 de abril, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, y se modifica el Real Decreto 139/2020, de 28 de enero, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales; y el Real Decreto 372/2020, de 18 de febrero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Defensa.

REAL DECRETO 242/2022, de 5 de abril (BOE 06/04/2022), por el que se modifican el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres, aprobado por el Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, y el Real Decreto 284/2021, de 20 de abril, por el que se regula la cualificación inicial y la formación continua de los conductores de determinados vehículos destinados al transporte por carretera.

REAL DECRETO 267/2022, de 12 de abril (BOE 13/04/2022), por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación.



Ámbito legal (cont.)

Ordenes Ministeriales

[ORDEN ICT/307/2022, de 4 de abril \(BOE 12/04/2022\)](#), por la que se crean la Junta de Contratación y la Mesa Única de Contratación y se regulan su composición y funciones.

[ORDEN ICT/309/2022, de 31 de marzo \(BOE 12/04/2022\)](#), por la que se modifica la Orden ICT/789/2021, de 16 de julio, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de ayudas a planes de innovación y sostenibilidad en el ámbito de la industria manufacturera, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

[ORDEN ICT/343/2022, de 18 de abril \(BOE 22/04/2022\)](#), por la que se modifica la Orden ICT/1116/2021, de 7 de octubre, por la que se establecen las bases reguladoras de las líneas de ayuda para la apertura de mercados exteriores y se procede a su convocatoria en el año 2021.

[ORDEN TMA/354/2022, de 25 de abril \(BOE 26/04/2022\)](#), por la que se modifica la Orden TMA/892/2021, de 17 de agosto, por la que se aprueban las bases reguladoras para el Programa de ayudas a municipios para la implantación de zonas de bajas emisiones y la transformación digital y sostenible del transporte urbano, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, y se aprueba y publica la convocatoria correspondiente al ejercicio 2021.

[CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA ORDEN HFP/341/2022, de 20 de abril \(BOE 27/04/2022\)](#), por la que se establecen los criterios de distribución a las entidades locales de la compensación prevista en la disposición adicional octogésima cuarta de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022.

[ORDEN ICT/359/2022, de 25 de abril \(BOE 27/04/2022\)](#), por la que se modifican la Orden ICT/1466/2021, de 23 de diciembre, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de ayudas a actuaciones integrales de la cadena industrial del vehículo eléctrico y conectado dentro del Proyecto Estratégico para la Recuperación y Transformación Económica en el sector del Vehículo Eléctrico y Conectado (PERTE VEC), en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia; y la Orden ICT/209/2022, de 17 de marzo, por la que se efectúa su convocatoria para 2022.

[ORDEN TMA/371/2022, de 21 de abril \(BOE 29/04/2022\)](#), por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de subvenciones en concurrencia no competitiva del eco-incentivo para el impulso del transporte ferroviario de mercancías basado en el mérito ambiental y socioeconómico, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, y se aprueba y publica la convocatoria correspondiente al periodo de elegibilidad 2022.

Resoluciones

[RESOLUCIÓN de 31 de marzo de 2022 \(BOE 07/04/2022\)](#), de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica el Convenio con la Intervención General de la Administración del Estado, en materia de intercambio recíproco de información para la lucha contra el fraude fiscal y para la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del sector público, y para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la Unión Europea.

Con esta Resolución se da publicidad al Convenio suscrito el 30 de marzo de 2022 entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) y la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), que ha venido a



Ámbito legal (cont.)

Resoluciones

sustituir al anterior de fecha 6 de mayo de 2015, con el fin de adaptarse al marco normativo de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), tiene por objeto **establecer un marco general de colaboración entre la AEAT y la IGAE, en particular, en cuanto a las condiciones y procedimientos por los que se debe regir el intercambio recíproco de información.**

El Convenio tiene naturaleza administrativa, se rige por la LRJSP, se basa en un intercambio recíproco de información -con respecto a los *principios de colaboración mutua y reciprocidad*-, y sus características esenciales son las siguientes:

- ✓ **Finalidad de la cesión de información:** si procede de la AEAT, el intercambio de información se realizará al amparo del art. 95.1 d) y l) LGT y tendrá por finalidad la colaboración con la IGAE en dos ámbitos: (i) en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público, y (ii) para la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos o de la UE; en el caso de la IGAE, la cesión de información se realizará al amparo de la disp. adic. 23.ª de la Ley General de Subvenciones (LGS) y tendrá como finalidad el desarrollo de las funciones y el cumplimiento de los deberes que el ordenamiento jurídico atribuye o impone a la AEAT.
- ✓ **Naturaleza de los datos:** en el caso de datos suministrados por la AEAT, son los datos declarados por los contribuyentes y demás obligados a suministrar información; y en el caso la IGAE, son los datos que se han incorporado a sus bases de datos con arreglo a los procedimientos establecidos al efecto. En uno y otro caso, el Convenio establece la **periodicidad y fechas límites**, con la que debe intercambiarse la información.
- Si la información incorporase **datos personales** de los interesados, tanto el cedente como el cesionario tratarán los datos de acuerdo al RGPD y a la LOPD, siendo Responsable del Tratamiento, (i) en el caso de la AEAT, el titular de la Dirección General; y (ii) en el caso de la IGAE, el titular de la Intervención General. Los datos tratados en el Convenio tienen la categorización de **información tributaria**.
- ✓ **Destinatarios de la información suministrada:** la información cedida por la AEAT o por la IGAE, **sólo podrá tener por destinatarios, respectivamente, a los órganos de la IGAE y de la AEAT**, en su caso, **que tienen atribuidas las funciones que justifican la cesión.**
- Asimismo, se dispone que **en ningún caso** podrán ser destinatarios órganos, organismos o entes que realicen funciones distintas de las descritas, y que el destinatario **no podrá ceder a terceros** la información remitida por la IGAE dentro del marco del Convenio. En el caso de la AEAT, tampoco, **excepto:** (i) en el supuesto de la disp. adic. 20.ª de la Ley General Presupuestaria, en relación con las operaciones comerciales efectuadas por las entidades del Sector Público; o (ii) en aquellos casos en que la información se ceda: a la Base de Datos Nacional de Subvenciones (BDNS), de acuerdo con el art. 20 LGS; o a la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude (OLAF), de conformidad con los arts. 3.3 y 8.2 del Reglamento (UE, Euratom) n.º 883/2013, relativo a las investigaciones efectuadas por dicha Oficina.
- ✓ Asimismo, el Convenio, que la AEAT proporcionará a la IGAE el **acceso directo a consulta de sus bases de datos** de: las declaraciones y autoliquidaciones presentadas por el contribuyente: IRPF, IS, retenciones del trabajo, IVA (modelos 390, 303, y 340), IAE;

Ámbito legal (cont.)

Resoluciones

las imputaciones de IRPF, IS e IVA (declaraciones informativas); los datos de cuentas bancarias: las relaciones de los contribuyentes con terceros y sobre sus cargos institucionales (participaciones en el capital, socios y administradores de personas jurídicas, representantes, autorizados en cuentas bancarias y similares); la información sobre transmisiones de inmuebles; el resumen de situación tributaria de un contribuyente: obligaciones y situación censal; y el Sistema de Interconexión de Registros (S.I.R.), entendido como la infraestructura básica que permite el intercambio de asientos electrónicos de registro entre las Administraciones Públicas.

- ✓ El **control y seguridad** de los datos suministrados se regirá por el Real Decreto 3/2010, de 8 de enero, que regula el Esquema Nacional de Seguridad en el ámbito de la Administración Electrónica, y en los documentos de seguridad aprobados por la AEAT y la IGAE, respectivamente.
- ✓ Cuantas autoridades, funcionarios y resto de personal tengan conocimiento de los datos o información suministrados en virtud del Convenio estarán **obligados al más estricto y completo sigilo** respecto de ellos. La violación de esta obligación implicará incurrir en las **responsabilidades penales, administrativas y civiles** que resulten procedentes.
- ✓ Sin perjuicio de su explotación estadística, el suministro de información amparado por el Convenio tendrá los **efectos** derivados del objeto y la finalidad para la que los datos fueron suministrados.

RESOLUCIÓN de 21 de abril de 2022 (BOE 23/04/2022), de la Secretaría de Estado de Energía, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de febrero de 2022, por el que se determina la obligación de presentar ofertas de compra y venta a los operadores dominantes en el sector del gas natural.

RESOLUCIÓN de 20 de abril de 2022 (BOE 26/04/2022), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se establece el modelo y formato para la remisión de información relativa al número de cortes de suministro de energía eléctrica por parte de los distribuidores.

Defensa de la Competencia

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 24 de marzo de 2022 (BOE 05/04/2022), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se establecen los procedimientos detallados de desarrollo de los mecanismos de gestión de congestiones y antiacaparamiento de capacidad en el sistema de gas natural y se modifica la Resolución de 3 de abril de 2020, por la que se establece el procedimiento detallado de desarrollo de los mecanismos de mercado para la asignación de capacidad en el sistema gasista, y la Resolución de 1 de julio de 2020, por la que se aprueba la metodología de cálculo de tarifas de desbalance diario y el procedimiento de liquidación de desbalances de los usuarios y de acciones de balance y gestión de desbalances del gestor técnico del sistema.



Ámbito legal (cont.)

Derecho Digital e Innovación Órdenes Ministeriales

[**ORDEN TMA/370/2022, de 21 de abril**](#) (BOE 29/04/2022), por la que se aprueban las bases reguladoras para el Programa de Apoyo al Transporte Sostenible y Digital en concurrencia competitiva, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, y se aprueba y publica la convocatoria correspondiente al ejercicio 2022.

[**ORDEN CIN/373/2022, de 26 de abril**](#) (BOE 30/04/2022), por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de ayudas públicas, por parte del Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial, E.P.E., a proyectos de I+D y nuevos proyectos empresariales del Plan Estatal de Investigación Científica y Técnica y de Innovación 2021-2023, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

Auditoría de Cuentas Resoluciones

[**RESOLUCIÓN de 20 de abril de 2022**](#) (BOE 30/04/2022), del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se publican las normas de control de calidad interno, "Gestión de la calidad en las firmas de auditoría que realizan auditorías de estados financieros" (NIGC1-ES), "Revisiones de la Calidad de los Encargos" (NIGC2-ES), y la Norma Técnica de Auditoría "Gestión de la calidad de una auditoría de estados financieros" [NIA-ES 220 (Revisada)].

Otros Comunicaciones de la UE

[**COMUNICACIÓN a los operadores económicos, importadores y exportadores**](#) (DOUE 01/04/2022) (2022/C 145 I/01).

Reglamentos

[**REFORMA DEL REGLAMENTO DEL SENADO por la que se modifica el artículo 92**](#) (BOE 30/04/2022).





Jurisprudencia

Ámbito fiscal

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Audiencia Nacional

GASTO DEDUCIBLE

Un error contable no limita la deducibilidad del gasto, pero el gasto diferido contablemente se imputa al periodo de contabilización, salvo que determine una menor tributación.

Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 04/02/2022. Rec. 322/2019

El art. 19 TRLIS (aplicable en este caso) establece en sus apdos. 1 y 3:

“1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el periodo impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en la cuenta de pérdidas y ganancias en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores”.

En este caso, el obligado tributario cometió un error al no contabilizar ciertos gastos en el ejercicio 2007. En el 2009 cuando se dio cuenta del error, contabilizó los gastos y presentó declaración complementaria del IS del 2007 incluyendo el gasto omitido en la declaración original.



Ámbito fiscal (cont.)

Audiencia Nacional

Lo que se discute, es una mera cuestión de **imputación temporal del gasto originalmente omitido**, debiendo la Sala determinar a qué ejercicio debe imputarse el gasto cuando existe una divergencia entre el ejercicio de devengo (2007) y el ejercicio en que se produce la entrada en la contabilidad del gasto (2009).

La posición de la inspección es que en ningún caso cabe imputar fiscalmente el gasto al ejercicio 2007 que, es lo que pretende el obligado tributario recurrente al razonar que *"si hay un criterio general de imputación temporal que se refiere al ejercicio del devengo, y que existe otro principio general que es el de la correlación entre ingresos y gastos, no puede ser posible que se pretenda, por la Administración, aplicar un principio específico, porque le beneficie puntualmente en cuanto a su poder recaudatorio, pero que sea contradictorio con la aplicación de otros principios generales"*.

No obstante, indica la Sentencia que para que un gasto sea fiscalmente deducible no basta con su **devengo**, sino que además es preciso que se **contabilice** ya que debe observarse la limitación que impone el art. 11.3 TRLIS que establece que no puede ser reconocido como fiscalmente deducible un gasto que no haya sido contabilizado (principio de inscripción contable).

En consecuencia, la Sala resuelve que el **gasto debe imputarse al ejercicio en el que se contabiliza** (2009), puesto que en el mismo se cumplen los requisitos de devengo e inscripción contable, salvo que por aplicación de este criterio resultase una tributación inferior, lo que no ocurre en el caso enjuiciado.

Señalar que, la sentencia cuenta con un **voto particular** discrepante del criterio adoptado por la mayoría que entiende que en este caso estamos ante la corrección de una autoliquidación. La regla general es el **criterio del devengo**, la incorrecta contabilización no le afecta salvo por voluntad del sujeto pasivo siempre que no perjudique a la Administración Tributaria. Ahora bien, cuando esta voluntad no existe, se aplica la primera parte del art. 19.3 TRLIS, por el que los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal se imputarán en el período impositivo que corresponda. Esto es, el criterio del devengo con respecto al principio de la correlación ingresos y gastos.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Tribunales Superiores de Justicia

GANANCIAS PATRIMONIALES

Hacienda no puede considerar el valor de adquisición en unas acciones directamente de cero euros por faltar el justificante de su verdadero precio de compra.

Sentencia del TSJ de Valencia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 22/12/2022. Rec. 1477/2020

Un contribuyente consignó en su declaración de IRPF del ejercicio 2012 una alteración patrimonial derivada de una transmisión de valores negociados en mercados oficiales, con un valor de transmisión de 14.000,00 €, y como valor de adquisición el mismo importe, por lo que la ganancia de patrimonio declarada fue de 0 €. La Administración tributaria requirió reiteradamente al contribuyente para que aportara los justificantes del valor de adquisición declarado pero el mismo no aportó justificante alguno de ese valor. Por ello, la AEAT consideró que dicho valor fue 0 procediendo a regularizar su IRPF de dicho ejercicio.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunales Superiores de Justicia

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El TSJ de Valencia considera que es cierto que el obligado tributario debió atender dicho requerimiento y acreditar el valor de adquisición de las acciones en cuestión, pero ello **no justifica que la Administración Tributaria directamente y sin motivación alguna considere que dicho valor de adquisición fue 0**, pues esto es un absurdo, **habiendo podido la administración realizar una mayor labor de comprobación con la entidad bancaria** a fin de acreditar aquel valor de adquisición.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

¿Una sociedad con domicilio social en un Estado miembro dispone de un establecimiento permanente en otro Estado miembro por el hecho de que posea en este último una filial que pone a su disposición medios humanos y técnicos?

Sentencia del TJUE de 07/04/2022, asunto C-333/20

En el supuesto analizado una sociedad alemana celebró con su filial rumana un contrato de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación, mediante el cual la sociedad rumana se comprometió a la promoción activa de los productos de la sociedad alemana en Rumanía. En particular, la sociedad rumana recibía los pedidos de productos farmacéuticos realizados por los distribuidores mayoristas en Rumanía y los transmitía a la sociedad alemana que es su único cliente.

La Administración tributaria consideró que la sociedad alemana disponía de un establecimiento permanente en Rumanía ya que disponía de los medios técnicos y humanos suficientes para efectuar habitualmente entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto, y le giró una liquidación tributaria con una cuota adicional de IVA. La sociedad rumana solicitó la anulación de la misma alegando que la sociedad alemana no dispone de establecimiento permanente en Rumanía.

El órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia, si el art. 44 de la Directiva sobre el IVA y el art. 11, apartado 1, del Reglamento de ejecución n.º 282/2011 deben interpretarse en el sentido de que una sociedad con domicilio social en un Estado miembro dispone de un establecimiento permanente en otro Estado miembro por el hecho de que posea en este último una filial que pone a su disposición medios humanos y técnicos en virtud de contratos por los que le presta de forma exclusiva servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación que pueden incidir directamente en su volumen de ventas.

Para el TJUE **no puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente en otro Estado miembro por el mero hecho de que la sociedad alemana posea una filial en dicho territorio**. En este sentido, considera que la existencia de una estructura adecuada de medios materiales y humanos debe demostrarse a la luz de la **realidad económica y comercial**, siendo suficiente con que la sociedad alemana tenga la facultad de disponer de dichos medios perteneciente a la sociedad rumana como si fueran suyos (en virtud, por ejemplo, de contratos de servicios o de arrendamiento por los que se pongan esos medios a disposición del sujeto pasivo y que no puedan ser resueltos si solo ha transcurrido un corto período de tiempo desde su celebración).



Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Además, señala que los medios humanos y técnicos puestos a disposición de la sociedad alemana por la sociedad rumana y que, según la Administración tributaria rumana, permiten deducir la existencia de un establecimiento permanente de la sociedad alemana en Rumanía son también aquellos de los que se sirve la sociedad rumana para realizar las prestaciones de servicios destinados a la sociedad alemana. Ahora bien, para el TJUE los mismos medios no pueden utilizarse a la vez para prestar y recibir los mismos servicios. En consecuencia, si se acredita que los servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación prestados por la sociedad rumana constan como recibidos por la sociedad alemana, la cual utiliza sus medios humanos y técnicos situados en Alemania para celebrar y ejecutar los contratos de venta con los distribuidores de sus productos farmacéuticos en Rumanía, habría que concluir que la sociedad alemana no dispone en Rumanía de un establecimiento permanente, puesto que no tiene en este Estado miembro una estructura que le permita recibir los servicios prestados por la sociedad rumana y utilizarlos para su actividad económica de venta y entrega de productos farmacéuticos.

Tributos Locales

Tribunal Supremo

IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

El TS se pronunciará sobre el impacto de la STC 182/2021 en las liquidaciones del IIVTNU que no sean firmes y en las solicitudes de devolución de ingresos indebidos no decididas de manera definitiva.

Auto del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 06/04/2022. Rec. 1097/2021 y Rec. 2313/2021.

El TS ha admitido a trámite dos recursos de casación para decidir que efectos tiene sobre las liquidaciones que no sean firmes y consentidas y sobre las solicitudes de devolución de ingresos indebidos que no hayan sido decididas definitivamente, la sentencia del TC 182/2021, de 26 de octubre, por la que se declaró la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL reguladores de la base imponible del IIVTNU.

En concreto, la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones que no sean firmes y consentidas, y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU que no hayan sido decididas definitivamente, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica.

Tal y como sostiene la defensa de la parte recurrente, la cuestión planteada es susceptible de presentarse en un considerable número de situaciones, y no hay una jurisprudencia del TS sobre este supuesto. Además, a pesar de que no es una cuestión completamente nueva, se hace aconsejable un pronunciamiento del TS que la esclarezca definitivamente ante esta nueva sentencia dictada por el Tribunal Constitucional.



Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Tribunal Supremo

PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN LIMITADA

Ampliación de plazo por silencio administrativo, ¿constituye una dilación del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria?

Auto del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 06/04/2022. Rec. 5948/2021

Este asunto versa sobre un procedimiento de comprobación limitada iniciado el 5 de noviembre de 2018 y que concluyó el día 6 de mayo de 2019 mediante la puesta a disposición de la resolución con liquidación provisional en la dirección electrónica. En el curso de dicho procedimiento el contribuyente solicitó dos ampliaciones de plazo que no fueron resueltas por la Oficina gestora.

Sobre la caducidad del procedimiento de comprobación, la sentencia recurrida concluye que las **dilaciones que pretende la Administración no son imputables al obligado tributario**, por lo que deben incluirse en el cómputo del plazo de duración del procedimiento, lo que determina la **caducidad del mismo**. Y ello porque una conducta de la Administración consistente en omitir el dictado de una resolución en relación con una solicitud, para después invocar esta conducta en su beneficio y en perjuicio del administrado, vulnerando uno de sus derechos (la tramitación de las actuaciones de comprobación limitada en el plazo establecido), no puede considerarse conforme al ordenamiento jurídico.

La cuestión en la que se considera que existe interés casacional consiste en determinar si, la concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo por silencio administrativo, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar, constituye una dilación del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, que, por tanto, no se incluirá en el cómputo del plazo máximo de resolución de los procedimientos.

DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

¿El principio *ne bis in idem* permite iniciar un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria tras la anulación por motivos formales del primer acuerdo de derivación de responsabilidad?

Auto del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 06/04/2022. Rec. 72/2021

La actuación administrativa originariamente impugnada fue un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria. Tal acuerdo fue anulado en vía económico-administrativa por resolución del TEAR de Canarias al no haber incluido la Oficina gestora ninguna documentación que permitiera examinar la procedencia del acuerdo impugnado. Posteriormente el órgano de recaudación reinició el procedimiento de derivación notificándose un segundo acuerdo de derivación de responsabilidad. Tal acuerdo fue confirmado en vía económico-administrativa por resolución del TEAR de Canarias, y, ulteriormente por la sentencia que constituye el objeto de este recurso de casación.



Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

La sentencia impugnada se basa para ello en que no se vulnera el principio *ne bis in idem* en atención al hecho de que la primera resolución del TEAR estimó la reclamación por motivos formales, de modo que, no habiéndose producido la prescripción, la Administración tributaria podía tramitar un nuevo procedimiento de derivación.

Presenta interés casacional la cuestión consistente en determinar si el principio *ne bis in idem*, en su dimensión procedural, permite el inicio de un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria tras la anulación por motivos formales del primer acuerdo de derivación de responsabilidad acordada por un tribunal económico-administrativo.

TUTELA JUDICIAL EFECTIVA

¿Con ocasión de la impugnación de una resolución económico-administrativa que desestima un recurso de anulación, la sentencia puede analizar la primigenia resolución objeto del recurso de anulación o únicamente cuando aprecie que el recurso de anulación debió haber sido estimado?.

Auto del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 06/04/2022. Rec. 6439/2021

El recurrente plantea la necesidad de interpretar el art. 241.*bis*.6 LGT, que tras la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, es del siguiente tenor literal:

"Si la resolución del recurso de anulación desestimase el mismo, el recurso que se interponga tras la resolución del recurso de anulación servirá para impugnar tanto esta resolución como la dictada antes por el tribunal económico-administrativo objeto del recurso de anulación, pudiendo plantearse en ese recurso tanto las cuestiones relativas a los motivos del recurso de anulación como cualesquiera otras relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado."

Esta reforma acogió la interpretación que la STC 23/2011, de 14 de marzo de 2011 hace del mismo, que estableció la **doctrina del pleno conocimiento**, interpretación que, por otra parte, fue seguida por el Tribunal Supremo en la STS de 21 de noviembre de 2016 (Rec. 1889/2015), entre otras.

La cuestión que presenta interés casacional, aunque no es totalmente nueva, consiste en determinar si con ocasión de la impugnación de una resolución económico-administrativa que desestima un recurso de anulación del art. 241 *bis* LGT, la sentencia puede analizar, en todo caso, la primigenia resolución dictada por el tribunal económico-administrativo que fue objeto del recurso de anulación o únicamente cuando aprecie que el recurso de anulación debió haber sido estimado al entender que existía una causa de anulación de las contempladas en el expresado precepto.



Ámbito fiscal (cont.)

Tribunales Superiores de Justicia

PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

No es amparable que la Administración tributaria utilice un procedimiento de inspección parcial para inspeccionar una cuestión distinta a aquella que la provoca.

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 21/05/2022. Rec.479/2020

Una entidad recibió comunicación de inicio de **actuaciones de alcance parcial limitado** solicitando la aportación del libro de contabilidad obligatorio y el libro mayor con el objeto de comprobar determinados saldos. Posteriormente se comunicó la ampliación de la comprobación a los gastos deducidos. En el acta de liquidación, los saldos declarados en el activo -que provocaron el inicio de las actuaciones- no fueron finalmente regularizados, pero sí los gastos considerados incorrectamente deducidos. La entidad considera que existe indefensión y que se ha producido la vulneración del art. 178 del RD 1065/2017. El TEAR de Canarias, en la resolución que es objeto de este recurso contencioso administrativo, si bien reconoce defectos procedimentales cometidos por la Inspección, afirma que no ha generado indefensión y por ello, no produce el efecto de anular las actuaciones indebidamente desarrolladas.

Sin embargo, la Sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Canarias considera que sí existe indefensión y que la vulneración del art. 178 del RD 1065/2017 es esencial en este caso por los siguientes motivos:

1. En una comprobación que realiza la inspección para una cuestión concreta y respecto a la cual el sujeto pasivo demuestra la corrección de unos saldos, sin que la administración tributaria termine la comprobación ni la cierre declarando terminada; por el contrario, la amplía a una comprobación nuevamente parcial por unos gastos.
2. De la lectura del acta de inspección se desprende que la inspección mientras estaba inspeccionando los saldos bajo el primer procedimiento no ampliado, solicitó al sujeto pasivo justificación de los gastos que no estaban siendo objeto de la inspección parcial a los que finalmente se amplió la inspección nuevamente parcial sin motivación.
3. Esta ampliación no parece estar conectada con la anterior comprobación limitada, ni resulta ser consecuencia de aquella. La primera trataba de comprobar unos saldos, y la segunda unos gastos.
4. La única conexión entre una y otra es la información que se obtiene de los libros de contabilidad que se presentan para la primera comprobación. Sin que sea admisible las afirmaciones de la Inspección de que al tratarse de «una actuación de carácter parcial, no se ha examinado en su totalidad ni la contabilidad ni los registros obligatorios a efectos fiscales».
5. En realidad, no estamos ante una comprobación parcial, sino ante varias inspecciones parciales cuyo hilo conductor es los libros de contabilidad, sin que podamos determinar si se podrán o no abrir más comprobaciones limitadas o inspecciones parciales.

En conclusión, afirma el Tribunal que los procedimientos y las reglas de procedimiento deben ser observadas por la Administración Tributaria. En el presente caso concluye no solo que no se ha motivado la ampliación de la inspección parcial, sino que además no existe ampliación de la inspección parcial sino **superposición de procedimientos parciales**. Lo que sí que se considera por la Sala constitutivo de **indefensión** y causa de nulidad, en



Ámbito fiscal (cont.)

Tribunales Superiores de Justicia

cuanto al sujeto pasivo se le comunica la iniciación de inspección parcial para comprobar unos saldos cuando en realidad se le estaba investigado por la deducción de unos gastos.

Por tanto, a juicio del Tribunal **no es amparable que la Administración tributaria utilice un procedimiento de inspección parcial para inspeccionar una cuestión distinta a aquella que la provoca, y una vez obtiene datos ajenos a la inspección parcial se limite a comunicar una ampliación inmotivada para iniciar una nueva inspección parcial.**



Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social

Tribunal Supremo

DESPIDO DISCIPLINARIO

El TS confirma el despido disciplinario por concurrencia desleal, en un asunto de captación de patrocinadores y anunciantes y aprovechamiento de los recursos de la empleadora.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 06/04/2022. Rec. 834/2019

La cuestión que se debate consiste en determinar si es conforme, o no, a derecho el despido disciplinario efectuado por una empresa (empleadora) X, habiendo alegado para el despido la competencia desleal por el mantenimiento sostenido de diversas actividades de captación de publicidad y patrocinio para una empresa Y -creada por el superior jerárquico del actor, y su esposa, para dedicarse a las mismas actividades que la otra empresa-. Hay que tener en cuenta que la conducta reprochada se realizó, al menos parcialmente, con medios de la empleadora y durante el tiempo de trabajo, sin que ni la empresa Y ni las empresas captadas -como consta plenamente acreditado, según afirma el TS- abonasen ningún canon a la empresa recurrente y sin que dicha actividad fuese conocida o tolerada por esta.

Para el TS no hay duda de que **el trabajador despedido incumplió de modo evidente el deber de no concurrir con la actividad de la empresa** ya que, efectivamente, **se realizaba una actividad concurrente con la empleadora, a sus espaldas. Buscaba patrocinios en publicidad en el mismo ámbito que actuaba la empresa para la que trabajaba, con ocultación, utilizando los medios de trabajo y con desvío de potenciales anunciantes a los torneos organizados por la empresa concurrente.**

Entre los muchos argumentos del Alto Tribunal, para llegar a tal conclusión, destacan los siguientes:

- Todo ello constituye un **incumplimiento contractual grave y culpable**, sin que tampoco pueda considerarse que la empresa demandada Y no tuviera intereses en la organización de los torneos que organizó X con la imprescindible colaboración del trabajador despedido, ya que **ni consta dicho dato, ni puede inferirse debido a que la organización de dichos torneos se efectuó, precisamente, a espaldas** de la primera.
- La conducta del trabajador supone la realización de tareas laborales de la misma naturaleza o rama de producción de las que está ejecutando en virtud del contrato de trabajo, sin consentimiento de su empresario, al que, con su actuación le está causando un **perjuicio real o potencial**.
- Los hechos probados revelan una **premeditada conducta desleal del trabajador respecto de la empresa** que remunera su trabajo y le facilita los medios para trabajar. Unos medios que además, fueron utilizados en su propio provecho y en el de terceros y en demérito o perjuicio para los intereses de su empresa, para la realización de las actividades concurrentes.

Por lo expuesto, el TS casa y anula la sentencia del del TSJ Madrid recurrida, al entender que el despido disciplinario por concurrencia desleal fue procedente, con el **Voto particular**, no obstante, en sentido contrario, de una de las magistradas de la Sala.



Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

INCENTIVOS SALARIALES

El requisito de mantenerse en alta en la Seguridad Social en la fecha de abono del bonus de objetivos es nulo, por abusivo, ya que puede generar enriquecimiento injusto por parte de la empresa; así lo declara el TS.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 05/04/2022. Rec. 151/2021

En este asunto la cuestión controvertida se dilucida si es conforme a Derecho, o no, la declaración de nulidad del requisito que contienen los sistemas de incentivos en la empresa demandada consistente en que para percibir el incentivo, bonus o retribución variable es necesario mantenerse en alta en la Seguridad Social en la fecha del abono de los mismos.

La Sala sigue la línea mantenida en anteriores pronunciamientos -similares al planteado- por lo que **confirma la sentencia recurrida** y, en consecuencia, la **nulidad del requisito controvertido**, por las razones siguientes:

- El objetivo del bonus es incentivar y premiar la actividad comercial de las personas que están en el núcleo donde se origina el negocio, sin que exista alusión alguna a que se premia la permanencia de la persona trabajadora al servicio de la entidad.
- Para el devengo del bonus se fijan distintos objetivos, de carácter individual y de grupo, sin que se contemple la fijación de objetivos por permanencia en la empresa ni, en consecuencia, ponderación del importe del bonus atendiendo al periodo de cumplimiento de la permanencia en la empresa.
- No procede que el cumplimiento del contrato se deje al arbitrio de uno de los contratantes -en contravención con el art. 1256 CC-, ya que la empresa puede poner fin al contrato antes de que llegue la fecha del pago del bonus, con lo que se frustrarían las legítimas expectativas de la persona trabajadora de percibir el bonus.
- No procede que el cumplimiento del requisito de estar en alta pueda ser incumplido por hechos ajenos a la voluntad del trabajador, impidiendo así el devengo del bonus. El trabajador puede no estar de alta en la fecha fijada para el cobro por fallecimiento, incapacidad permanente total, absoluta, gran invalidez o jubilación y estas circunstancias no pueden ser un obstáculo para el cobro del bonus.
- Contraviene el art. 4.2 f) ET que reconoce y garantiza el derecho del trabajador a la percepción de la remuneración pactada o legalmente establecida, derecho absoluto y básico del trabajador, y como tal, de carácter incondicionado que no puede quedar sujeto a ninguna circunstancia impeditiva de su cobro, una vez ha sido devengado.
- Genera un enriquecimiento injusto en la empresa que percibe mayor calidad o cantidad de trabajo -cumplimiento de objetivos- realizado por la persona trabajadora y no lo retribuye.



Ámbito legal (cont.)

Civil

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

CLÁUSULAS ABUSIVAS

El TJUE despeja dudas sobre las costas reembolsables, en concepto de honorarios de abogado, causadas en un procedimiento judicial.

Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 07/04/2020. Asunto C-385/2020

En este asunto se presenta petición de decisión prejudicial cuyo objeto es la interpretación de ciertos preceptos de la **Directiva 93/13/CEE del Consejo, de 5 de abril, sobre las cláusulas abusivas en los contratos celebrados con consumidores**, en el marco de un litigio entre dos particulares y una conocida entidad bancaria española, en relación con las **costas reembolsables en concepto de honorarios de abogado causadas en un procedimiento judicial**, relativo a la declaración del carácter abusivo de la cláusula contractual sobre la devolución en divisa, a raíz de la celebración de un contrato de préstamo con garantía hipotecaria.

Los particulares presentaron una demanda con el objeto de que se declarara la nulidad parcial de ese contrato invocando el carácter abusivo de las cláusulas; posteriormente estimada por el órgano jurisdiccional remitente, que declaró nulas tales cláusulas, ordenó que se recalculara el saldo deudor - atendiendo al importe que los actores ya habrían devuelto si las mensualidades pagadas se hubieran abonado en euros en vez de en divisa-, y se condenó en costas a la entidad bancaria.

Mediante decreto del letrado de la Administración de Justicia se fijó la cuantía del proceso, respecto a las costas: 30.000 euros, a efectos del cálculo de los honorarios de abogado, conforme a los criterios orientadores del Colegio de Abogados de Barcelona, y en 18.000 euros, a efectos del cálculo de los honorarios de procurador, según el art. 394.3 LEC. Además, conforme a este artículo, la cantidad total de los honorarios de abogado que cabe imponer a la parte condenada en costas no puede exceder de la tercera parte de la cuantía del proceso.

Los actores en el litigio principal interpusieron recurso de revisión contra dicho decreto, en cuyo marco el órgano jurisdiccional remitente plantea la remisión prejudicial, al albergar dudas sobre la conformidad de la normativa española en materia de cálculo de las costas con la Directiva 93/13.

Resuelve la controversia el TJUE, declarando que **los arts. 6.1 y 7.1 de la Directiva 93/13/CEE**, a la luz del *principio de efectividad*, deben interpretarse en el sentido siguiente:

- I. **No se oponen a una normativa nacional** que establece, en el marco de la tasación de las costas causadas por un recurso relativo al carácter abusivo de una cláusula contractual, un **límite máximo aplicable a los honorarios de abogado** que el consumidor cuyas pretensiones se hayan estimado en cuanto al fondo puede recuperar del profesional condenado en costas. Lo anterior a condición de que dicho límite máximo permita al consumidor obtener por tal concepto el reembolso de un importe razonable y proporcionado respecto de los gastos que haya tenido que soportar objetivamente para interponer tal recurso.
- II. **Tampoco se oponen a una normativa nacional**, con arreglo a la cual la cuantía del proceso, que **constituye la base para el cálculo de las costas recuperables por el consumidor** relativo a una cláusula contractual abusiva, cuyas pretensiones se hayan estimado en el contexto de un recurso debe determinarse en la demanda o, en su defecto, se fija conforme a dicha normativa. Este dato no pueda alterarse posteriormente, a condición de que el juez encargado, en último término, de la tasación de las costas tenga libertad para determinar la verdadera cuantía del proceso para el consumidor.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Tribunal Supremo

garantizándole que disfrute del derecho al reembolso de un importe razonable y proporcionado respecto de los gastos que haya tenido que soportar objetivamente para interponer tal recurso.

ARRENDAMIENTOS URBANOS

El TS, a raíz de un contrato de subarrendamiento de local, se pronuncia sobre el régimen de las cláusulas penales en los contratos y su moderación judicial.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 20/04/2022. Rec. 271/2019

En este recurso se plantea como cuestión jurídica la **moderación de una cláusula penal** incluida en un contrato de subarrendamiento de local destinado a explotación cinematográfica y otras actividades complementarias - cláusula penal en forma de "**cláusula de indemnidad**" - por la que la subarrendataria asumía todos los daños que pudieran causarse al local o a terceros por causa imputable a ella y, en consecuencia, a reembolsar a la subarrendadora del importe de las cantidades que esta hubiera de pagar por reclamaciones de terceros basadas en hechos de la subarrendataria. En primera instancia se moderó la cláusula penal, la Audiencia Provincial declaró la improcedencia de tal moderación y en sede casacional -ya lo adelantamos- el TS confirma esta decisión de la sentencia recurrida -trayendo a colación la doctrina de la Sala sobre las facultades moderadoras del art. 1154 CC que **excluye la procedencia de la moderación cuando el incumplimiento producido es precisamente el que tuvieron las partes en cuenta para fijar la exigibilidad de la cláusula**- argumentando, entre otras, las razones siguientes:

- En las obligaciones con cláusula penal, la pena sustituirá a la indemnización de daños y el abono de intereses en caso de falta de cumplimiento, si otra cosa no se hubiere pactado. La **cláusula penal** desempeña una **función liquidatoria y de garantía del cumplimiento de la obligación principal** a la que va ligada, pudiendo pactarse incluso como medio para facilitar el desistimiento (arts. 1152 y 1154 CC).
- No cabe hacer uso de la **facultad de moderación judicial** del art. 1154 CC cuando las partes contemplaron expresamente el incumplimiento total o parcial como supuesto concreto de aplicación de la cláusula penal, determinando las consecuencias jurídicas derivadas de la inobservancia de las estipulaciones contractuales o posibilitando el desistimiento unilateral.
- Salvo en condiciones generales de la contratación entre empresarios y consumidores, se permiten las cláusulas penales con función coercitiva, sancionadora o punitiva, y no sólo de liquidación anticipada de los daños y perjuicios que puedan causar los incumplimientos contractuales por ellas contemplados. Incluso las penas que no sustituyen, sino que se acumulan a la indemnización de daños y perjuicios.
- La posibilidad de estipular cláusulas penales con función punitiva está sujeta a los límites generales de la autonomía privada que establece el art. 1255 CC.
- La carga de alegar y de probar que la cuantía de la pena aplicable, según lo pactado, resulta ser extraordinariamente más elevada que la del daño efectivamente causado al acreedor corresponderá al deudor incumplidor que pretenda la moderación judicial.



Ámbito legal (cont.)

Mercantil

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

BANCA

Tras la amortización total de las acciones del capital social de una entidad de crédito o empresa de servicios de inversión objeto de un procedimiento de resolución, no se pueden ejercitar acciones para recuperar lo perdido.

Sentencia del TJUE, Sala Tercera, de 05/05/2022. Asunto C-410/2020

Esta relevante Sentencia trata sobre la interpretación que realiza el TJUE de ciertos preceptos de la **Directiva 2014/59/UE**, que establece un **marco para la recuperación y la resolución de entidades de crédito y empresas de servicios de inversión**. La sentencia se dicta a raíz de una petición de decisión prejudicial presentada por la Audiencia Provincial de La Coruña en el contexto de un litigio entre una conocida entidad bancaria española -en su condición de sucesora de otra famosa entidad bancaria de nuestro país- y dos inversores, en relación con la **responsabilidad civil de la primera entidad por la información facilitada en el folleto emitido con arreglo a la Directiva 2003/71/CE**. Sobre el folleto que debe publicarse en caso de oferta pública o admisión a cotización de valores -y que modifica la Directiva 2001/34/CE-, sobre cuya base estos inversores suscribieron acciones de la segunda entidad.

En líneas generales, lo que se cuestiona es si los afectados de la segunda entidad podían promover, o no, demandas de resarcimiento o de efecto equivalente basadas en una defectuosa información del folleto de la emisión contra la entidad emisora o contra la entidad resultante de una fusión por absorción posterior, dentro del marco de resolución de entidades de crédito a la que fue sometida la misma.

El TJUE subraya que los objetivos consistentes en **garantizar la estabilidad del sistema bancario y financiero** y en **evitar un riesgo sistemático** constituyen **objetivos de interés general** perseguidos por la Unión. Así pues, si bien existe un claro interés general en garantizar en toda la Unión una protección fuerte y coherente de los inversores, no puede considerarse que ese interés prevalezca en todo caso sobre el interés general consistente en garantizar la estabilidad del sistema financiero.

Por lo tanto -sigue diciendo el TJUE-, la Directiva 2014/59 establece el recurso, en un contexto económico excepcional, a un procedimiento que puede afectar, en particular, a los derechos de los accionistas y de los acreedores de una entidad de crédito o de una empresa de servicios de inversión, a fin de preservar la estabilidad financiera de los Estados miembros, al **crear un régimen de insolvencia que constituye una excepción al régimen general de los procedimientos de insolvencia, cuya aplicación únicamente se autoriza en circunstancias excepcionales y debe estar justificada por un interés general superior**. El carácter excepcional de este régimen implica que cabe descartar la aplicación de otras disposiciones del Derecho de la Unión cuando estas puedan privar de eficacia u obstaculizar la aplicación del procedimiento de resolución.

Concluye el TJUE que las disposiciones del **art. 34.1 a)**, en relación con las del **art. 53, apdos. 1 y 3**, y con las del **art. 60.2, párrafo primero, letras b) y c) de la Directiva 2014/59/UE** deben interpretarse en el sentido de que **se oponen a que, con posterioridad a la amortización total de las acciones del capital social** de una entidad de crédito o una empresa de servicios de inversión objeto de un procedimiento de resolución, **quienes hayan adquirido acciones en el marco de una oferta pública de suscripción emitida por dicha entidad o dicha empresa, antes del inicio de tal procedimiento de resolución, ejerciten**, contra esa entidad o esa empresa o contra la entidad que la suceda, una **acción de responsabilidad por la información contenida en el folleto**, como se prevé en el art. 6 de la

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Tribunal Supremo

Directiva 2003/71/CE, o una acción de nulidad del contrato de suscripción de esas acciones, que, habida cuenta de sus efectos retroactivos, da lugar a la restitución del contravalor de tales acciones, más los intereses devengados desde la fecha de celebración de dicho contrato.

PACTOS PARASOCIALES

El TS se pronuncia sobre la oponibilidad de los pactos de socios a la sociedad.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 07/04/2022. Rec. 1726/2019

Se centra la cuestión controvertida en **la eficacia que deben tener los convenios parasociales o extraestatutarios celebrados por todos los socios frente a la sociedad que no haya sido parte en dichos pactos** (sin que se cuestione que la nota de la alteridad en la sociedad concurre cuando alguno de los socios no es parte del pacto). Se enfrenta la tesis de la recurrente, que afirma dicha eficacia u oponibilidad, y la tesis contraria de los recurridos, que niegan esa eficacia al considerar tales pactos inoponibles a la sociedad.

El caso no se refiere a la impugnación de un acuerdo social por ser contrario a un pacto parasocial omnilateral, o de un acuerdo social conforme a un pacto parasocial omnilateral, por ser contrario a la regulación estatutaria, sino a una **acción que pretende hacer efectivo frente a una sociedad, y frente a su sucesora universal por segregación, el contenido de unos pactos cuyos firmantes son los únicos socios.**

La sentencia de la Audiencia impugnada resolvió la controversia aplicando los *principios de relatividad de los contratos* (art. 1257 CC) y de *inoponibilidad* frente a la sociedad de los pactos parasociales (art. 29 LSC), conforme a la interpretación que de este precepto resulta de la jurisprudencia, y que el propio TS califica como “*correctamente seleccionada, interpretada y aplicada por el tribunal de apelación*”.

La STS 104/2022, de 8 de febrero, resumió la doctrina jurisprudencial sobre el *principio de relatividad de los contratos*, conforme a la cual nadie puede ser obligado por un contrato en que no ha intervenido y prestado su consentimiento, ni sufrir las consecuencias negativas del incumplimiento en el que no ha tenido intervención. En definitiva, **los contratos solo son oponibles frente a quienes los suscriben, aunque hay excepciones** como la estipulación a favor de tercero (art. 1257 CC).

Por ello, el TS considera que **el pacto de socios es oponible únicamente a los firmantes del mismo, incluso cuando sea firmado por todos los socios (pactos omnilaterales)** y, como ya afirmaba en la Sentencia 120/2020, de 20 de febrero, entiende que **la defensa de la eficacia del pacto parasocial debe articularse “a través de una reclamación entre los contratantes basada en la vinculación negocial existente entre los firmantes del pacto”**. Máxime en un caso como este en el que, como acertadamente señaló la Audiencia Provincial -señala el TS-, de forma específica para el pacto segundo, que dio lugar a la condena en la sentencia de primera instancia a transmitir un determinado número de participaciones de las dos sociedades filiales brasileñas (y, como consecuencia de ello, a la condena a reintegrar la parte proporcional de dividendos obtenidos), no se está ante un pacto de organización en el que los socios deciden reglamentar internamente el sistema de toma de decisiones en el seno de la sociedad, sino que viene a determinar aspectos del patrimonio social, con trascendencia para terceros, pues afecta a la composición del activo de la

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

titular mayoritaria de las participaciones. La transmisión de esos activos (participaciones) no podía imponerse a su titular (la sociedad) si la misma, a través de sus órganos competentes y por el cauce previsto legalmente, no adopta la decisión correspondiente.

Concluye el TS desestimando los recursos interpuestos y confirma la Sentencia de la AP Murcia que, a su vez, desestimó la demanda de acción de cumplimiento de acuerdos parasociales.

CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

Validez de un acuerdo del consejo de administración que otorga poderes generales a todos sus miembros, al no constituir una delegación de facultades o una atribución de funciones ejecutivas.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 21/03/2022. Rec. 1696/2019

Se parte de una sociedad anónima matriz de un grupo societario -cuyo objeto social es la gestión de la participación en las sociedades dominadas y la centralización de su dirección y gestión y cuyas acciones pertenecen a los miembros de una misma familia-. Su consejo de administración está formado por 3 miembros de la 2.^a generación familiar y 3 miembros de la 3.^a generación, cada uno de ellos hijo de cada uno de los consejeros de la 2.^a generación. Concretamente, el asunto gira en torno a si es conforme a Derecho, o no, un **acuerdo de otorgamiento de poderes generales a todos los miembros del consejo de administración**, adoptado con el voto favorable de 4 consejeros y el voto en contra de 2 consejeros, el demandante y su hijo.

Señala el TS que la facultad de autorregulación de su propio funcionamiento está reconocida al consejo de administración de la sociedad anónima en el art. 245.2 LSC, cuando sus estatutos no dispusieran otra cosa. Una de las manifestaciones de esta facultad de autorregulación es la posibilidad, que prevé el art. 249.1 LSC, de que el consejo de administración designe de entre sus miembros a uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas, estableciendo el contenido, los límites y las modalidades de delegación, cuando los estatutos de la sociedad no dispusieran lo contrario. Por otro lado, **el otorgamiento de poderes generales, en idénticos o muy similares términos, a todos y cada uno de los consejeros que integran el consejo de administración no puede interpretarse como una delegación de funciones en el sentido previsto en el art. 249.1 LSC.**

El TS estima el recurso de casación interpuesto entendiendo que el acuerdo controvertido es conforme a Derecho, argumentado, entre otras cuestiones:

- En el acuerdo impugnado no se ha delegado en ningún consejero la facultad de adoptar decisiones que están atribuidas al consejo de administración, de modo que el consejero pueda adoptar tales decisiones sin intervención del consejo de administración, ni se ha realizado propiamente una delegación del poder de representación en el sentido que el art. 249.1 LSC atribuye al concepto "delegación" y "consejero delegado".
- A falta de previsión estatutaria en otro sentido, o a falta de delegación por el consejo del poder de representación en un determinado o unos determinados consejeros, el consejo ha de actuar colegiadamente para ejercitar el poder de representación del que es titular.



Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

- Asimismo, no se advierte que el recurso al apoderamiento voluntario haya sido empleado por el consejo de administración para realizar una delegación de funciones a determinados consejeros eludiendo las rigurosas exigencias del art. 249 LSC, por lo que al acuerdo impugnado no le era aplicable el régimen del art. 249 LSC para la delegación de funciones del consejo de administración, al **tratarse de un apoderamiento de los que se prevé como una cuestión distinta de la delegación de facultades en uno o varios consejeros delegados o comisiones ejecutivas**.

Concursal

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

PROCEDIMIENTO DE INSOLVENCIA

El TJUE se pronuncia sobre cuándo se cumplen ciertos requisitos relativos al procedimiento *pre-pack* previo a la quiebra empresarial.

Sentencia del TJUE, Sala Tercera, de 28/04/2022. Asunto C-237/2020

En el contexto de un litigio entre la Federación del Movimiento Sindical Neerlandés y una organización sindical neerlandesa, y, por otro lado, dos sociedades neerlandesas (que, conjuntamente, crean una nueva sociedad) - en relación con el mantenimiento de los derechos de los trabajadores adscritos a dichas sociedades con posterioridad a una transmisión de una empresa cuando el cedente haya sido objeto de un procedimiento de quiebra -, se presenta petición de decisión prejudicial cuyo objeto es la interpretación de los arts. 3 a 5 de la Directiva 2001/23/CE del Consejo, de 12 de marzo, sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los derechos de los trabajadores en caso de transmisión de empresas, de centros de actividad o de partes de empresas o de centros de actividad.

El órgano jurisdiccional remitente describe el *pre-pack* como una práctica nacional de origen jurisprudencial que permite, en el marco de la liquidación de los bienes de un deudor, preparar la venta de una empresa o de una parte de esta, perteneciente al patrimonio de aquél, con el fin de aumentar las posibilidades de que los acreedores sean reembolsados íntegramente.

El TJUE declara que el **art. 5.1 de la Directiva 2001/23/CE** debe interpretarse en el sentido de que **el requisito** que prevé, según el cual los arts. 3 y 4 de dicha Directiva **no se aplican a la transmisión de una empresa**:

- cuando el cedente sea objeto de un procedimiento de quiebra o de un procedimiento de insolvencia análogo **"abierto con vistas a la liquidación de los bienes del cedente"**, **se cumple cuando la transmisión de una empresa o de una parte de esta se prepara, antes de la apertura de un procedimiento de quiebra que tiene por objeto la liquidación de los bienes del cedente y durante el cual se realiza dicha transmisión, en el marco de un procedimiento de *pre-pack*** cuyo objetivo principal consiste en posibilitar que en el procedimiento de quiebra se proceda a una liquidación de la empresa en funcionamiento que satisfaga al máximo los intereses del conjunto de los acreedores y que permita conservar en la medida de lo posible los puestos de trabajo, siempre que dicho procedimiento de *pre-pack* se rija por disposiciones legales o reglamentarias.
- cuando el procedimiento de quiebra o de insolvencia análogo de que es objeto el cedente **"est[é] bajo la supervisión de una autoridad pública competente"**, **se cumple cuando la transmisión de la empresa o de una parte de esta se prepara, en el marco de un**

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

procedimiento de *pre-pack* previo a la declaración de quiebra, por un “síndico predesignado”, bajo el control de un “juez de la quiebra predesignado”, y el contrato sobre esa transmisión se celebra y ejecuta una vez que se haya declarado la quiebra, que tiene por objeto la liquidación de los bienes del cedente, siempre que dicho procedimiento de *pre-pack* se rija por disposiciones legales o reglamentarias.

Administrativo

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

PROTECCIÓN DE DATOS

El TJUE avala que las asociaciones de consumidores puedan denunciar a quienes infrinjan la normativa sobre protección datos, invocando el incumplimiento de la prohibición de prácticas comerciales desleales.

Sentencia del TJUE, Sala Tercera de 28/04/2022. Asunto C-319/2020

En el marco de un litigio entre un conocido servicio de redes y medios sociales, con domicilio social en Irlanda, y la Federación alemana de Organizaciones y Asociaciones de Consumidores, en relación con una infracción por parte de la primera de la normativa alemana sobre protección de datos personales que constituye, a la vez, una práctica comercial desleal, una infracción de la legislación en materia de protección de los consumidores y un incumplimiento de la prohibición del uso de condiciones generales nulas, se presenta una petición de decisión prejudicial que tiene por objeto la interpretación del art. 80, apdos. 1 y 2, y del art. 84, apdo. 1 del Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (RGPD).

El TJUE declara que el art. 80.2 RGPD debe interpretarse en el sentido de que **no se opone a una normativa nacional que permite a una asociación de defensa de los intereses de los consumidores ejercitar acciones judiciales sin mandato conferido a tal fin y con independencia de la vulneración de derechos concretos de los interesados, contra el presunto infractor de la normativa en materia de protección de datos personales, invocando el incumplimiento de la prohibición de prácticas comerciales desleales**, de una ley en materia de protección de los consumidores o de la prohibición del uso de condiciones generales nulas, toda vez que el tratamiento de los datos de que se trate pueda afectar a los derechos que este Reglamento confiere a personas físicas identificadas o identificables.

Tribunal Supremo

DEFENSA DE LA COMPETENCIA

La CNMC puede intervenir en mercados no regulados de telecomunicaciones e imponer obligaciones a un operador relativas al sistema de tarificación.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 22/04/2022. Rec. 7540/2020

La cuestión sometida a debate se circunscribe a determinar el alcance de las facultades que corresponden a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) para intervenir mediante decisiones vinculantes en los mercados no regulados del sector de las telecomunicaciones al resolver conflictos de interconexión entre operadores, de acuerdo con las previsiones establecidas en los arts. 3, 5 y 12.5 de la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General



Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

de Telecomunicaciones, y, más específicamente, a precisar en qué supuestos y con qué condiciones la autoridad nacional de reglamentación especializada en supervisión regulatoria se encuentra habilitada, en este marco conflictual, para establecer precios máximos por la prestación de servicios de originación de llamadas con origen móvil a numeraciones gratuitas para el llamante, sin quebrar el principio de mínima intervención de la Administración Pública.

El TS resuelve la cuestión planteada declarando que el art. 12.5 de la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones, a la luz de lo dispuesto en el art. 8 de la Directiva 2002/19/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 7 de marzo de 2002 relativa al acceso a las redes de comunicaciones electrónicas y recursos asociados, y a su interconexión (Directiva acceso) y de los arts. 3 y 5 del citado texto legal, debe interpretarse en el sentido de que la CNMC, en su posición de autoridad nacional de reglamentación especializada en la supervisión regulatoria, en el marco de la resolución de un conflicto de interconexión, está facultada para intervenir en mercados no regulados del sector de las telecomunicaciones e imponer mediante decisiones vinculantes obligaciones a un operador relativas al sistema de tarificación. Ello siempre que se justifique su imperiosa necesidad para satisfacer el interés general y en aras de garantizar la interoperabilidad de las comunicaciones, la competencia efectiva y el beneficio de los consumidores y usuarios, y se acredite que dichas obligaciones son objetivas, transparentes, proporcionadas y no discriminatorias.

El TS desestima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Nacional que confirmó la resolución de la CNMC en el conflicto de interconexión por los precios mayoristas de originación móvil para llamadas a numeraciones 900 y 902.

No obstante, dos de los magistrados de la Sala han emitido un **Voto particular** en sentido discrepante.



Doctrina administrativa

Ámbito fiscal

Tribunal Económico-Administrativo Central

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Orden de prelación para la aplicación de las deducciones por doble imposición internacional.

Resolución del TEAC de 25/02/2022. RG. 5897/2020

En esta Resolución el TEAC se pronuncia sobre la existencia o no de un orden de prelación para la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición internacional establecida en el art. 31 de la vigente LIS.

Sobre esta cuestión ya se había pronunciado el TEAC en su Resolución de fecha 25/10/2021 (RG 5594/2020) estableciendo, en síntesis, que:

- las deducciones del art. 31 LIS no son un beneficio fiscal, sino una medida para eliminar la doble imposición jurídica que se produce cuando se tributa en el IS por unas rentas obtenidas y gravadas previamente en el extranjero. Y permiten a un contribuyente del IS deducir de su cuota íntegra la menor de las siguientes dos cantidades: (i) el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero o (ii) lo que a esa renta obtenida en el extranjero le correspondería haber pagado en España;
- el segundo párrafo del apdo. 2 del art. 31 establece que tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción. Para el TEAC esta previsión determina indirectamente que las primeras deducciones que tengan que aplicarse sean precisamente **las del propio ejercicio** y ello porque lo que no pueda deducirse de la cuota, será gasto deducible de ese ejercicio, y no de ningún otro.
- Además, la norma permite que las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra puedan deducirse en los períodos impositivos siguientes, "sin límite temporal alguno", algo que el TEAC considera de una importancia muy relevante en este caso.

Sin perjuicio de lo anterior, el TEAC considera que en este caso concreto la regularización practicada por la Administración no fue correcta por cuanto que comprobando el IS del ejercicio 2017 mantuvo aplicada la deducción procedente de 2016, y consideró perdido el derecho a aplicar en el futuro las deducciones generadas en el ejercicio 2017, por no haberlas aplicado en ese ejercicio. Por ello aclara que, cuando una entidad tenga una DDI del propio ejercicio y no la haya aplicado por haber aplicado una DDI procedente de ejercicios anteriores, la correcta regularización de esa situación exige aplicar en la liquidación que se practique la DDI de ese ejercicio, y dejar la DDI procedente de ejercicios anteriores inicialmente aplicada, como susceptible de aplicación a futuro, sin plazo límite alguno para hacerlo.



Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Por otra parte, el TEAC desestima la alegación en la que el recurrente defendía la inaplicación de los límites establecidos a las deducciones por doble imposición por el RD-ley 3/2016 por considerar la norma inconstitucional. Para ello se remite a su Resolución de 24 de junio de 2021 (RG 1858/2020) en la que, con ocasión de la posible inconstitucionalidad de la regulación de la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades contenida en dicho RD-ley, concluyó que los órganos administrativos no tienen competencia para pronunciarse sobre la posible ilegalidad o inconstitucionalidad de las normas que tiene que aplicar. Finalmente recuerda que el TC ha dictado Auto de 26 de enero de 2022 por el que se inadmitió a trámite la cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 3. Primero del Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre.

Límite de la base de deducción por donativos: la base imponible que ha de tomarse en consideración es la que resulta tras la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Resolución del TEAC de 25/01/2022. RG. 0201/2020

El art. 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en su redacción dada por la Ley 27/2015, para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, regula una deducción por donativos en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades, si bien establece que la base de dicha deducción no podrá exceder del 10% de la base imponible del período impositivo.

La cuestión controvertida se centra en determinar si el límite del 10 por 100 de la base imponible se refiere a la base imponible "previa" a la compensación de bases negativas, como pretende la entidad, o a la base imponible declarada una vez compensadas las bases negativas como resuelve la Inspección.

Pues bien, a juicio del Tribunal, la base imponible que ha de tomarse en consideración es la que resulta tras la compensación de BINs de ejercicios anteriores y ello, por los siguientes motivos:

La definición legal del concepto "base imponible" alude a la "base imponible del período impositivo".

El legislador ha querido que el límite del incentivo fiscal vaya referido al beneficio efectivamente gravado en el período.

En otros supuestos donde se regulan determinados beneficios o incentivos fiscales, cuando el legislador se quiere referir a la base imponible previa a la compensación de BINs lo dice expresamente.

Por tanto, el límite de la base de deducción por razón de donativos, donaciones o aportaciones viene determinado por la base imponible del período definida en el art. 10.1 LIS, constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de BINs de períodos impositivos anteriores, y no por la base imponible "previa" a esa compensación.



Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Por lo demás, el TEAC analiza también otras cuestiones sobre la procedencia o no de los ajustes extracontables practicados por la entidad en los períodos de comprobaciones en los que se declaran, por un lado, bases imponibles negativas (improcedentes según la Administración Tributaria) y, por otro, ingresos por aportaciones que fueron objeto de periodificación contable siendo excluidos del resultado contable del periodo objeto de comprobación. Las alegaciones presentadas por el reclamante son desestimadas por el TEAC.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Posibilidad de aplicar el régimen transitorio de la deducción por alquiler de vivienda habitual al arrendamiento de temporada.

Resolución del TEAC de 23/03/2022. RG. 4184/2019

En este caso el TEAC se pronuncia sobre la aplicación de la deducción por alquiler de vivienda habitual a un arrendamiento calificado de “temporada” anterior a 2015, seguido inmediatamente de sucesivas prórrogas alcanzando un período de ocupación de la vivienda no menor de 5 años.

La interesada alega que, aunque efectivamente el contrato de arrendamiento aportado al órgano de gestión (fechado el 12/12/2014) era un contrato de arrendamiento de temporada, se firmó así debido a la temporalidad del trabajo que iba a ocupar, pero que dicho inmueble constituyó desde el momento de la firma su vivienda de forma permanente. En síntesis, alega que la vivienda por cuyo alquiler se practicó en el período comprobado la deducción continúa siendo la vivienda habitual de la declarante, satisfaciendo su necesidad permanente de vivienda de acuerdo con el art. 2 de la Ley 29/1994 (LAU).

De la documentación aportada resulta acreditado que dicho contrato se suscribe por un período de duración mínima de un año, fijándose la renta a abonar mensualmente y que, además, dicho contrato ha sido objeto de sucesivas prórrogas, al menos hasta el año 2019. Por tanto, se plantea si, aunque el contrato suscrito fuese un contrato calificado por las partes como “de temporada” podría considerarse que el inmueble objeto del mismo ha venido a satisfacer la necesidad permanente de vivienda de la obligada tributaria, en el sentido del art. 2 de la Ley 29/1994 (LAU).

Efectivamente, cualquier duda acerca de la finalidad de aquel primer contrato de arrendamiento ha quedado dispida por los hechos inmediatos posteriores, incluida su prórroga, encontrándose con un período mínimo de ocupación de aquella vivienda no menor de 5 años, según la documentación adicional que se aporta. Lo que lleva al TEAC a considerar acreditado que durante dicho período el inmueble vino a satisfacer la **necesidad permanente de vivienda** de la obligada tributaria.

Por tanto, teniendo en cuenta que la deducción por alquiler de vivienda habitual es aplicable a contratos celebrados con anterioridad a 1 de enero de 2015. En el presente caso el contrato, anterior a dicha fecha, expresa que es un arrendamiento por temporada, pero la renta a abonar se fija mensualmente, se suscribe por un período de duración mínima de un año y es objeto de sucesivas prórrogas, alcanzando un período de ocupación de la vivienda no menor de cinco años. **Bajo estas circunstancias debe considerarse como un arrendamiento de vivienda habitual y permanente del contribuyente, permitiendo la aplicación de la deducción.**



Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Momento temporal a partir del cual se aplica un cambio de criterio del Tribunal Supremo.

Resolución del TEAC de 23/03/2022. RG 4189/2019

En este asunto, el TS reconoció al interesado en mayo del 2016 un justiprecio mayor del que inicialmente se le había reconocido cuando en 1997 se le expropio una propiedad. El interesado autoliquidó su IS de 2016 en julio de 2017 y consideró -siguiendo la jurisprudencia histórica del TS- que este incremento en el justiprecio era imputable al período de ocupación (prescrito) de forma que no se produjo una tributación efectiva por tal renta.

En mayo de 2017 el TS modificó su jurisprudencia previa estableciendo que la diferencia entre el justiprecio fijado inicialmente y el justiprecio fijado definitivamente por resolución judicial debe imputarse en el ejercicio en el que la sentencia adquiera firmeza la sentencia. Ello sirvió a la Administración Tributaria para imputar temporalmente la plusvalía adicional a 2016 por ser el período impositivo de firmeza de la sentencia que reconocía el derecho a un incremento del justiprecio.

En este contexto, los términos del debate en vía económico administrativa se sitúan en torno a si la tributación de la plusvalía adicional generada por la transmisión de los terrenos a resultas del incremento del justiprecio debe imputarse al período impositivo de ocupación (1997) como defiende el interesado con base en jurisprudencia histórica o, si, por el contrario, debe imputarse al período impositivo de firmeza de la sentencia (2016) como defiende la Administración con base en la nueva jurisprudencia del TS. Se trata, en definitiva, **de dilucidar el momento temporal a partir del cual se aplica un cambio de criterio del TS**, al entender el obligado tributario que de aplicarse las sentencias que cambian el criterio tras el devengo del IS del 2016 pero antes de autoliquidar el citado impuesto, infringiría la prohibición de irretroactividad de las normas previsto en el art. 9.3 de la Constitución Española.

El TEAC entiende que **el cambio de criterio del TS vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación**. Un cambio de criterio del TS y del TEAC que perjudique al contribuyente únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica. Y en ese sentido es en el que la resolución alude a que los obligados tributarios hayan aplicado un criterio vigente en el momento de presentar su autoliquidación.

Sin embargo, en el presente caso, al tiempo de autoliquidar el IS 2016 el obligado tributario sabía o debía haber sabido que su interpretación normativa ya había sido superada en el ámbito contable y en la jurisprudencia del TS y, pese a ello, decidió no imputar en base imponible la plusvalía. O, de albergar alguna duda, podía haber tributado por la plusvalía y presentar una solicitud de rectificación para solicitar de la Administración la eliminación de tal ajuste. El hecho de no realizar ninguna de estas alternativas evidencian, a juicio del TEAC que no estamos, en el presente caso, ante una confianza legítima acreedora de protección por parte de este Tribunal Central.

Se reitera criterio de RG 1483/2017, de 11 de junio de 2020.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Plazo para ejecutar resoluciones económico administrativas estimatorias en parte por razones de fondo para que el órgano de gestión en la ejecución pueda realizar actuaciones complementarias.

Resolución del TEAC de 23/03/2022. RG 5289/2021

En esta Resolución el TEAC resuelve, entre otras cuestiones, cual es el plazo para ejecutar resoluciones económico administrativas estimatorias en parte por razones de fondo para que el órgano de gestión en la ejecución pueda realizar actuaciones complementarias.

En primer lugar, el TEAC reconoce que en reiteradas ocasiones ha manifestado que el plazo para ejecutar resoluciones económico administrativas estimatorias en parte por razones de fondo para que el órgano de gestión en la ejecución pueda realizar actuaciones complementarias, es de 6 meses desde que la resolución tuvo entrada en el registro del órgano competente para la ejecución, y si se incumple dicho plazo se produce la caducidad. Sin embargo, también señala que conoce la Sentencia del TS de 19/11/2020 (Rec. 4911/2018), que supone un cambio de criterio y que, aunque esta sentencia se refiere a la regulación del art. 66.2 RGRVA, para el TEAC debe igualmente aplicarse a la vigente regulación del art. 239.3 LGT.

Por tanto, esta Resolución supone un cambio de criterio fijando ahora que el plazo de que dispone la AEAT para ejecutar la Resolución dictada es de un mes desde la entrada de la Resolución en el órgano encargado de su ejecución y, la única consecuencia anudada al exceso del plazo de un mes, según el criterio expuesto del Alto Tribunal, es la no exigencia de intereses de demora. Siendo este criterio aplicable a la vigente regulación del art. 239.3 LGT.

Por lo demás, el TEAC analiza otras cuestiones de fondo sobre la deducibilidad de los gastos vinculados a los ingresos sujetos a retención y la existencia de mecanismos de neutralización en la normativa de Reino Unido. Aunque se estima esta última alegación, el TEAC confirma las liquidaciones dictadas denegando las devoluciones solicitadas.

Procedencia de la aplicación de las reducciones sobre la nueva sanción en caso de resolución parcialmente estimatoria con anulación y práctica de una nueva liquidación principal y nueva sanción.

Resolución del TEAC de 25/02/2022. RG 7677/2019

El TEAC analiza la procedencia de la aplicación de las reducciones sobre la nueva sanción en caso de resolución parcialmente estimatoria con anulación y práctica de una nueva liquidación principal y nueva sanción.

El art. 188 LGT en la redacción vigente al caso supedita la reducción del importe de la sanción en un *"30% en los supuestos de conformidad"*, al aquietamiento del contribuyente respecto de la liquidación principal (cuota e intereses de demora), bastando la exigencia de la misma sin más requisito que la notificación al interesado *"cuando se haya interpuesto recurso o reclamación contra la regularización"*.

Respecto de la **reducción del 25%** de la sanción (una vez aplicada, en su caso, aquella otra del 30%), la normativa impone la conformidad tanto con la liquidación principal como con la propia resolución



Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

sancionadora (procediéndose a su posterior exigencia *“cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción”*), y, además, efectuar el ingreso de la misma en los términos recogidos en el apartado a) de aquel art.188.3 LGT.

En el caso que nos ocupa tuvo lugar la estimación de un recurso de alzada del contribuyente cuyo fallo impuso la anulación y práctica de una nueva liquidación principal y una nueva sanción. Como consecuencia del pronunciamiento estimatorio parcial, la Inspección dictó dos acuerdos: (i) uno, en tanto se había acordado la anulación de la liquidación impugnada del IRPF para su sustitución por otra en la que se eliminaran determinados ingresos de la actividad y, (ii) otro, por el que se anula la anterior sanción, y se gira una nueva. En este contexto, la Inspección dicta acuerdo de ejecución girando nueva sanción sin aplicación de las citadas reducciones del 30% y del 25%, en tanto invoca el contribuyente su procedencia.

Para el TEAC, en los supuestos en los que el contribuyente presente recurso o reclamación frente a la liquidación de la que trae su causa la sanción, o frente a la sanción propiamente dicha, y dicho recurso o reclamación sea parcialmente estimado, siendo indiferente si en aquella resolución se aceptaron o no todos los motivos de oposición formulados por el reclamante, **deben aplicarse las reducciones** objeto de controversia sobre la nueva sanción a imponer en tanto en cuanto el contribuyente:

- no presente recurso o reclamación frente a la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, y
- no impugne, por considerarla improcedente o errónea, la liquidación dictada en ejecución de la resolución o sentencia parcialmente estimatoria, y
- además, cumpla lo dispuesto en el art. 188.3 a) LGT respecto del importe de la nueva sanción liquidada fruto de la estimación parcial -salvedad hecha de que hubiere ya ingresado con anterioridad el importe de la sanción originariamente liquidada.

Y ello toda vez que las referidas omisiones de impugnación llevan cabalmente a pensar que si la Administración tributaria hubiere ya *ad initio* propuesto al contribuyente la práctica de la liquidación y/o sanción finalmente resultante de la estimación parcial, éste hubiere prestado conformidad a la misma -o cuando menos no la habría impugnado- de forma tal que, entendemos, no puede verse el contribuyente económicamente perjudicado por las disconformidades a derecho contenidas en la liquidación tributaria o sancionadora practicada por la Administración.



Ámbito fiscal (cont.)

Dirección General de Tributos

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Imputación temporal de los recargos de apremio y por declaración extemporánea.

Consulta Vinculante a la DGT V0675-22, de 29/03/2022

El art. 15 c) LIS establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

En esta consulta se plantea a la DGT si el ajuste positivo de la base imponible del IS por dichos recargos debe realizarse en el año en que se recibe la notificación del recargo correspondiente o en el año en que se efectúa el pago del mismo.

Partiendo del principio de devengo y de imputación temporal (art. 11.1 LIS) la DGT considera que *"se debe practicar un ajuste extracontable positivo en virtud del art. 15 c) LIS, en el período impositivo en que haya tenido lugar el registro contable del gasto correspondiente a tales recargos"*.

La DGT resuelve diversas cuestiones relativas a la aplicación del régimen fiscal transitorio aplicable a la disolución y liquidación de determinadas sociedades de inversión de capital variable.

Consulta Vinculante a la DGT V0574-22, de 21/03/2022

La disposición transitoria cuadragésimo primera de la LIS establece un régimen transitorio para las SICAVs que acuerden su disolución y liquidación durante el año 2022 y en su **apdo. 2, letra c)**, regula para los socios un régimen de **diferimiento fiscal** de las rentas derivadas de la liquidación de la sociedad vinculado a la **reinversión del total dinero** o bienes que integran la cuota de liquidación en participaciones o acciones de las instituciones de inversión colectiva previstas en las letras a) o b) del apdo. 4 del art. 29 de dicha Ley.

En este contexto normativo, se plantea si a efectos de la aplicación de dicho diferimiento, el requisito de reinversión del total de dinero o bienes que corresponda al socio como cuota de liquidación en participaciones o acciones de las IICs comprendidas en las letras a) o b) del apdo. 4 del art. 29 LIS, puede considerarse cumplido cuando se le adjudican al socio (en pago de su cuota de liquidación) participaciones o acciones en IICs que tuviera en su balance la sociedad de inversión de capital variable que se liquida.

En dicha contestación, la DGT confirma que:

- Dicha adjudicación cumpliría la finalidad pretendida por la norma, ya que el socio de la SICAV que se liquida pasaría, en virtud de dicha adjudicación, a tener materializada su inversión en otra IIC de las previstas en las letras a) o b) del art. 29.4 LIS.
- Siendo el título jurídico para realizar el cambio de titularidad de las participaciones o acciones de la sociedad en liquidación al socio la **propia escritura de liquidación**, también se cumpliría el **requisito procedimental** de indisponibilidad por el socio de los bienes o efectivo que integran su cuota de liquidación, al producirse el cambio de la titularidad de las participaciones o acciones de la SICAV en liquidación al socio directamente en los registros de la institución de destino.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades (IS)

- Para que sea aplicable al socio el régimen de diferimiento es necesario que, además de lo anterior, se cumplan los siguientes requisitos procedimentales (salvo los relativos a la cumplimentación de la orden de suscripción o adquisición y la transferencia de bienes a la institución de destino, que quedan suplidos con el cambio de la titularidad sobre las participaciones o acciones que se realiza en virtud de la escritura de liquidación):
 - o Debe existir una comunicación del socio a la SICAV en liquidación de su decisión de acogerse al régimen de diferimiento, debiendo aportar a la SICAV en liquidación la documentación acreditativa de la fecha y valor de adquisición de las acciones, en el caso de que la SICAV no dispusiera de dicha información.
 - o Además, que el socio comunique expresamente a la SICAV en liquidación la aceptación de la reinversión en la IIC cuyas participaciones o acciones se le adjudiquen en pago de su cuota de liquidación, y que, igualmente, comunique a esta última IIC, o a su sociedad gestora, toda la información necesaria, sin que en este caso sea precisa la cumplimentación de orden de suscripción o adquisición.
- El tratamiento otorgado en la reiterada letra c) requiere que se reinvierta la totalidad del dinero o bienes que integren la cuota de liquidación del socio, por lo que en el caso de que dicha cuota de liquidación se materialice parte mediante la referida adjudicación de participaciones o acciones y parte en efectivo, ésta última habrá de ser también reinvertida en las instituciones y conforme al procedimiento señalados en dicha letra c).

En cuanto a si la adjudicación de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva existentes en el patrimonio de la SICAV en pago de la cuota de liquidación del socio se encuentra sometida al régimen de **pagos a cuenta** del Impuesto sobre Sociedades para dicha SICAV, la DGT en su contestación confirma que dicha adjudicación **estará excluida de la obligación de realizar ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades de la SICAV transmitente**, por aplicación de la letra t) del art.v61 RIS, cuando la SICAV en liquidación pertenezca a alguna de las categorías de IIC señaladas en los números 1º y 2º de dicha letra t) y así conste en su folleto informativo. En estos casos no existirá obligación para la SICAV transmitente de efectuar el pago a cuenta.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

A la indemnización por despido, satisfecha a un trabajador acogido al régimen especial de trabajadores desplazados, no le resultará de aplicación la exención que contempla la letra e) del art. 7 LIRPF.

Consulta Vinculante a la DGT V0554-22, de 18/03/2022

En este caso se analiza el tratamiento a efectos del IRPF de la indemnización por despido satisfecha a un trabajador acogido al régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español (art. 93 LIRPF).

La DGT recuerda que la aplicación de este régimen especial implica la determinación de la deuda tributaria del IRPF con arreglo a las normas establecidas en el TRLIRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente y que no resultan de aplicación las rentas exentas del art. 7 LIRPF.



Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

En consecuencia, a la indemnización por despido, satisfecha a un trabajador acogido al régimen especial de trabajadores desplazados, no le resultará de aplicación la exención que contempla la letra e) del art. 7 LIRPF.

Además, las retenciones en concepto de pagos a cuenta de este régimen especial se practicarán de acuerdo con lo establecido en la normativa del IRPF. No obstante, el porcentaje de retención sobre rendimientos del trabajo será el 24%. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 de euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será el 47%.

La DGT establece que los trabajadores que han estado acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados no pueden rectificar y declarar esos ejercicios bajo el régimen general.

Consulta Vinculante a la DGT V0350-22, de 24/02/2022

Un contribuyente que ha estado acogido durante 5 años al régimen especial de trabajadores desplazados a territorio español plantea a la DGT si puede rectificar las autoliquidaciones de los ejercicios no prescritos, anulando los respectivos modelos 151, y declarar las rentas de dichos ejercicios mediante modelos 100, solicitando, en su caso, la devolución de las cantidades ingresadas de más.

De acuerdo con lo establecido en el art. 117 del RIRPF, los contribuyentes que optan por este régimen especial de tributación solo pueden renunciar posteriormente a su aplicación, por lo que no es posible corregir la aplicación efectuada del régimen especial. La renuncia al régimen solo cabe durante los meses de noviembre y diciembre anteriores al inicio del año natural en que la renuncia deba surtir efectos, y los contribuyentes que renuncien a este régimen especial no podrán volver a optar por su aplicación.

En conclusión, la DGT considera que no puede rectificar las autoliquidaciones de los ejercicios no prescritos, anulando los respectivos modelos 151, y declarar las rentas de dichos ejercicios mediante modelos 100.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Bonificación en el precio de determinados productos energéticos (RD-ley 6/2022): base imponible en el IVA y obligaciones de facturación.

Consulta Vinculante a la DGT V0977-22, de 04/05/2022

En esta ocasión la DGT publica la primera contestación a una consulta vinculante sobre la **aplicación de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos** aprobada por el Real Decreto-ley 6/2022. En ella se aclaran algunos aspectos relativos a su posible impacto en la base imponible en el IVA y a la obligación de emitir factura, si bien la última parte de la consulta se remite a una nota informativa publicada por la AEAT donde se aclaran algunas dudas suscitadas por la aplicación de esta bonificación (por ejemplo, su ámbito de aplicación, los beneficiarios...) y se incluyen ejemplos sobre la forma de documentar la información referente a la bonificación en la factura.

El Real Decreto-ley 6/2022 aprobó una bonificación extraordinaria en el precio de venta al público ("PVP") de productos energéticos y aditivos, como la gasolina, gasóleo A, gasóleo A+, biodiésel, entre otros, y que deben aplicar, en el suministro de dichos productos, los que el citado RD-ley denomina

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

“colaboradores” de la bonificación, esto es: (i) aquellos que exploten instalaciones de suministro de combustibles y carburantes al por menor, así como (ii) los que realicen ventas directas a los consumidores finales de los productos objeto de bonificación. La bonificación alcanza a 0,20 euros del PVP por litro o kilogramo del producto (impuestos incluidos) y debe aplicarse por los suministros que se realicen entre los días 1 de abril y 30 de junio de 2022, ambos incluidos.

Con ocasión de esta consulta- planteada por un contribuyente que comercializa programas informáticos para la gestión de gasolineras que debe adaptar a la bonificación de 0,2 euros extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos prevista en el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo-, el centro directivo resuelve las siguientes cuestiones:

La primera es el impacto de esta bonificación en la base imponible del IVA. La consulta concluye que *“la base imponible correspondiente a las entregas de combustibles y carburantes que efectúen los colaboradores en la gestión de la bonificación a los que se refiere el art. 16 del Real Decreto-ley 6/2022, entre los que se encuentran las gasolineras destinatarias de los programas informáticos comercializados por la consultante, estará constituida por el importe de la contraprestación obtenida en dichas entregas procedente del destinatario o de terceras personas. Dicha base imponible no se ve alterada por la bonificación extraordinaria y temporal, aprobada por el Real Decreto-ley 6/2022, que lo que instrumenta es un descuento en el momento del cobro de la operación sobre la cantidad a pagar, impuesto sobre el Valor Añadido incluido, por parte de los destinatarios de las entregas. En consecuencia, parte del importe de la contraprestación será satisfecho por un sujeto distinto del destinatario de la entrega de carburante, sin que, como se ha señalado, modifique la base imponible de dicha entrega”*.

La segunda se refiere a las obligaciones de los colaboradores en la gestión de la bonificación -entre los que se encuentran las gasolineras a las que se refiere el escrito de consulta, que efectúen las entregas de productos energéticos y aditivos a las que se refiere la bonificación-. La DGT concluye que, como sujetos pasivos del impuesto, deberán expedir facturas completas o simplificadas con el contenido regulado en el art. 6 y el art. 7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. En los documentos que expidan deberán hacer constar al menos una de las siguientes informaciones:

- El importe de la operación, distinguiendo el precio antes de aplicar el descuento y después de aplicar la bonificación, así como el importe de la bonificación aplicada.
- Referencia expresa a la aplicación de la bonificación recogida en este real decreto-ley.

Esta obligación resulta exigible a los colaboradores a partir del 15 de abril de 2022.



Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Tributación en IVA de los servicios prestados por una persona física en la venta de NFT (*tokens no fungibles*).

Consulta Vinculante a la DGT V0486-22, de 10/03/2022

En este caso la DGT viene a resolver una consulta planteada por una persona física que se dedica a la venta de ilustraciones por subasta en internet. En concreto, el objeto de la venta son los conocidos como NFT o tokens no fungibles -esto es, certificados digitales representativos de un derecho sobre un archivo digital y gestionados en una red de *blockchain*- que otorgan al comprador derechos de uso pero en ningún caso los derechos subyacentes a la propiedad de la obra. La cuestión que se suscita es la tributación en IVA de los servicios prestados por el consultante en la venta de dichos NFT.

Se trata de la primera ocasión en la que la DGT se pronuncia sobre el tratamiento a efectos del IVA de operaciones sobre NFT. Así, después de realizar un análisis preliminar del concepto de NFT a los efectos del IVA, define como objeto de la transacción *“el propio certificado digital de autenticidad que representa el NFT sin que tenga lugar la entrega física del archivo de imagen ni del propio archivo digital asociado al mismo”*. Teniendo en cuenta lo anterior, concluye afirmando que *“los servicios denominados de arte digital que se concretan en la venta del NFT objeto de consulta se podrían calificar como servicios prestados por vía electrónica que, en caso de entenderse realizados en el territorio de aplicación del impuesto, deben tributar al tipo general del 21%”*.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

La DGT extiende el valor de referencia de Catastro a la base imponible del ITPAJD en subastas públicas, notariales, judiciales o administrativas.

Consulta Vinculante a la DGT V0453-22, de 09/03/2022

Desde el 1 de enero de 2022, la nueva redacción del art.10 LITPAJD establece que la base imponible de la transmisión de inmuebles será el **valor de referencia** a la fecha del devengo del impuesto, salvo que el valor del bien inmueble declarado por los interesados, el precio o la contraprestación pactada sean superiores al valor de referencia -en cuyo caso la base imponible vendrá determinada por la mayor de estas magnitudes-.

Por otra parte, el art. 39 RITP y AJD dispone que en las transmisiones realizadas mediante subastas pública, notarial, judicial o administrativa, servirá de base el valor de adquisición.

En el caso analizado en esta consulta, ante la posibilidad de adquirir un bien mediante **subasta judicial** se plantea a la DGT cual sería la base imponible del ITP y AJD: (i) el valor del precio de adquisición o adjudicación; o (ii) el valor de referencia que, en este supuesto, resulta superior.

La DGT considera que, en aplicación del **principio de jerarquía normativa** (conforme al cual la norma superior prevalece sobre la inferior), en las transmisiones de bienes inmuebles por subasta pública, notarial, judicial o administrativa para el cálculo de la base imponible en el ITP será de aplicación el "valor de referencia" (cuando exista dicho valor). En el caso de que no exista valor de referencia o no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible será la mayor de las siguientes magnitudes: (i) el valor del bien inmueble declarado por los interesados; (ii) el precio o contraprestación pactada, o el valor de mercado.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Diversas cuestiones relativas a la exoneración de los recargos prevista en el apdo. 2 del art. 27 LGT en la nueva redacción dada por la Ley 11/2021.

Consulta Vinculante a la DGT V0452-22, de 09/03/2022

En materia de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo, la Ley 11/2021 introdujo las siguientes novedades:

1. Modifica el anterior sistema de recargos en los siguientes aspectos:
 - Se establece un recargo del 1% al que añadir un sistema de recargos crecientes del 1% adicional por cada mes completo de retraso, sin intereses de demora hasta que haya transcurrido un periodo de 12 meses de retraso.
 - A partir del día siguiente del transcurso de los 12 meses de retraso, se devengará un recargo del 15% y además comenzará el devengo de intereses de demora.
2. Excepciona de dichos recargos (no así de los intereses de demora) a quien regularice mediante la presentación de una declaración o autoliquidación que corresponda, en relación con una conducta tributaria que haya sido previamente regularizada por la Administración tributaria por el mismo concepto impositivo, unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados, pero por otros periodos, en los que den las siguientes circunstancias:
 - La regularización se produzca en un plazo máximo de 6 meses desde la notificación de la liquidación;
 - Se produzca un completo reconocimiento y pago de las cantidades resultantes de la autoliquidación en los términos del apdo. 5 del art. 27 LGT;
 - No se presente solicitud de rectificación de declaración o autoliquidación, ni se interponga recurso o reclamación contra la liquidación practicada por la Administración; y
 - De la regularización efectuada por la Administración no se derive la imposición de sanción.

Además, se establece un régimen transitorio según el cual el nuevo sistema de recargos se aplicará a los recargos exigidos con anterioridad al 11 de julio de 2021, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no haya adquirido firmeza.

En el caso analizado un contribuyente recibió un requerimiento por el IRPF del 2017 que finalizó con liquidación el 15/07/2021. Entre medias de ese procedimiento el cónyuge de dicho contribuyente presentó una autoliquidación complementaria del 2017 y ambos presentaron en fecha 13/07/2021 (esto es, antes de la liquidación antecedente) autoliquidaciones complementarias de IRPF de los 2018 y 2019 por el mismo motivo por el que se produjo el requerimiento inicial. Se plantea a la DGT si procede beneficiarse de la exención del recargo por extemporaneidad cuando: (i) la autoliquidación complementaria se presenta con carácter previo a la notificación de la autoliquidación; (ii) el que pretende beneficiarse de dicha exención es otro obligado tributario distinto.

La DGT concluye:

- Para que proceda la exoneración de los recargos prevista en el apdo. 2 del art. 27 LGT se requiere que la declaración o autoliquidación se



Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

presente en el plazo de **seis meses a contar desde el día siguiente a aquél en que la liquidación se notifique o se entienda notificada**. Si no se cumple con dicho extremo no procedería la exoneración del recargo en los términos previstos en la normativa.

- En cuanto a si se puede beneficiar de la exoneración del recargo el cónyuge del obligado tributario, considera **que no se puede aplicar dicha exoneración a la regularización de otros obligados tributarios** distintos a pesar de que se den las mismas circunstancias de la regularización.



Ámbito legal

Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (DGSJFP)

Registro Mercantil

Rechazo total de la DGSJFP a la actuación de un registrador que, sin procedimiento ni audiencia de los afectados, disuelve una sociedad, argumentando la no adaptación a la LSP siendo “profesional”.

Resolución de la DGSJFP de 11/04/2022

La cuestión de fondo se refiere a si un registrador puede disolver sin el más mínimo procedimiento y audiencia de los interesados, sorpresivamente, una sociedad limitada -dedicada a la actividad de “asesoramiento fiscal, contable y laboral a empresas”, contenida en el objeto social inscrito desde su constitución, el 3 de diciembre de 1992; esto es, antes de la entrada en vigor de la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales (LSP)-, por considerar que en alguna parte de su objeto social variado puede encontrarse alguna traza de profesional.

El registrador, de forma unilateral, disolvió de pleno derecho la sociedad, colocándola en fase de liquidación, con todas las consecuencias que ello conlleva, argumentando que habiendo transcurrido los plazos establecidos en la disp. trans. 1.^a de la LSP, sin que de este Registro resulte el acuerdo de adaptación de la sociedad a la Ley.

En el caso, la DGSJFP reprende la actuación del Registrador Mercantil - llevada a cabo en, al menos, otras 11 ocasiones más- que, por la vía de hecho, ha conculcado la Constitución Española, las más básicas normas procedimentales administrativas y los derechos fundamentales de audiencia y alegación de los ciudadanos, creando una situación inamovible, como es la disolución y cancelación de una sociedad, bajo el amparo de que los asientos registrales una vez practicados, quedan bajo la salvaguardia de los tribunales y que todo ello no suponga para quien así actúa, ningún reproche disciplinario, de responsabilidad civil, e incluso, penal, en su caso.

Para la DGSJFP no cabe duda de que una actuación sancionadora y punitiva (como lo es la disolución de la sociedad) por parte de un registrador mercantil, decidida unilateralmente por su cuenta y riesgo, sin el correspondiente procedimiento contradictorio, en el que los sancionados (la sociedad disuelta) sean oídos y puedan alegar lo que su derecho corresponda, constituye una **vulneración flagrante de la Constitución Española, que determina la nulidad absoluta de dicha actuación y por tanto de la disolución decidida por el registrador.**

Siguiendo la línea doctrinal mantenida en anteriores ocasiones, así como la jurisprudencial de la **STS de 18 de julio de 2012**, la DGSJFP afirma que **el TS no dice, ni avala**: **(i)** que sea profesional una sociedad que tiene un objeto profesional, sino que será profesional, o no, en función de cómo la constituyan los socios; **(ii)** que una sociedad preexistente a la publicación de la ley sea profesional por el mero hecho de que en su variado objeto social exista alguno que pueda considerarse propio de una actividad profesional y que proceda su disolución automática; **(iii)** ni mucho menos que esa disolución automática la pueda decidir unilateralmente el registrador, sin procedimiento alguno y con indefensión para los afectados.

Por lo expuesto, **la DGSJFP rechaza la actuación del registrador mercantil que actúa sin procedimiento alguno, sin motivación que explique en qué se ha fundado para concluir que la sociedad que disuelve es profesional, y sin posibilidad de audiencia y alegación por los afectados.**



Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

Salvo supuestos excepcionales, atribuir la representación “legal” de una entidad a un apoderado es técnicamente incorrecto. En este caso, la representación puede ser orgánica o voluntaria, no propiamente de tipo “legal”.

Resolución de la DGSJFP de 08/04/2022

Se debate en este asunto si es conforme a Derecho, o no, la denegación de la inscripción de una de las facultades incluidas en una escritura de poder otorgado por el consejo de administración de una S.A., concretamente, el poder otorgado al director económico financiero de la compañía.

El problema está -señala la DGSJFP- en la atribución al apoderado de la “representación legal” de la entidad, pues, al haber adjetivado como “legal” esa representación, entiende el registrador que se estaría asignando al apoderado una representación que corresponde, en exclusiva, al consejo de administración y al director general, este segundo desde el punto de vista ejecutivo. Tratándose de una sociedad, la representación puede ser orgánica o voluntaria, pero **no existe propiamente una representación de tipo legal**, pues de utilizarse este término para aludir a la primera, se estaría haciendo de forma incorrecta y poco técnica, fuera de algunos supuestos muy concretos y excepcionales de sustitución del órgano societario por un gestor externo.

La DGSJFP estima el recurso y **revoca la nota de calificación impugnada**, argumentando lo siguiente:

- No cabe equiparar el supuesto a una delegación de facultades, que el mismo registrador en su informe reconoce que no puede tener lugar, por no ser el apoderado miembro del consejo. **En ningún lugar del acuerdo se habla de delegación**, salvo que lo sea implícitamente por la cita del art. 249 de la Ley de Sociedades de Capital, pero este precepto también alude al apoderamiento.
- Desde el punto de vista de su alcance, al no especificarse facultades, **se está ante un poder concebido en términos generales** (art. 1713 CC) **que deberá interpretarse restrictivamente y siempre dentro de la esfera de los actos de mera administración** aludidos en el artículo. En absoluto es un poder general como pretende en su informe al registrador, que incluso considera supera las facultades representativas del director general.
- Si se está ante un poder en sentido propio, con unas facultades representativas concebidas en términos generales -que no unas facultades generales- **no concurre una vulneración indirecta de las reglas sobre nombramiento de un administrador provisional que cubriera la posible ausencia del director general**, pues las facultades de aquél son mucho más limitadas y, en todo caso, las ostenta como apoderado, no como órgano. Y como tal apoderamiento, el consejo de administración puede acordar su concesión, que se llevará a cabo mediante el otorgamiento de escritura pública por la persona que tenga facultades para ello.
- Por lo demás, **el consejo de administración puede apoderar**, y en particular hacerlo en esos términos, **condicionando el ejercicio de las facultades conferidas a que esté vacante el cargo de director general o el de administrador provisional**.



Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

Válida denegación de la solicitud de revocación unilateral de apoderamiento, mediante instancia privada del administrador mancomunado de la sociedad, ante la potencial vulneración del principio de rogación.

Resolución de la DGSJFP de 08/04/2022

Parte la cuestión debatida de la presentación en el Registro Mercantil de una instancia privada, suscrita por quien manifiesta ejercer las funciones de administrador mancomunado de una sociedad, mediante la que se solicita del registrador que proceda a la “revocación unilateral” del poder otorgado con anterioridad por la propia compañía a favor de quien posteriormente deviene representante persona física de la otra persona jurídica que ostenta la condición de administrador mancomunado, argumentando en apoyo de su petición la situación de hecho de quedar confiada la subsistencia del poder a la voluntad del propio apoderado.

El registrador invoca en su calificación la carencia de potestad para revocar unilateralmente un apoderamiento, negocio jurídico que compete al órgano de administración, e invoca también el principio registral de rogación, impeditorio de las actuaciones de oficio salvo en los casos previstos en la Ley y el Reglamento hipotecarios.

Señala la DGSJFP que en el expediente no se sustancia un debate sobre la posibilidad de revocación de un poder por voluntad de un solo administrador mancomunado cuando la condición de apoderado recae en su homólogo, sin que ni siquiera pueda afirmarse que exista una controversia propiamente dicha sobre ese extremo, pues el registrador no se pronuncia sobre tal eventualidad.

La DGSJFP desestima el recurso y confirma la nota de calificación impugnada, pues lo que indica el registrador en su nota de calificación es que **la competencia para revocar el poder corresponde al órgano de administración, que carece de autoridad para cancelar la oficio la inscripción del poder, y que la conducta que en la instancia privada se le solicita comportaría una vulneración del principio de rogación**, máxima que, con carácter general, le conmina a actuar a instancia de parte, salvo en casos excepcionales normativamente especificados.

Por otro lado, aun cuando la instancia cumpliera los requisitos referidos en cuanto a su contenido, habría de cumplir además las exigencias derivadas el *principio de titulación pública*, previsto en los arts. 18.1 CCom y 5.1 RRM.

Se deniega el depósito de las cuentas anuales de una sociedad, al no acompañarse de los elementos esenciales para poder apreciar la regularidad de la convocatoria de la junta general.

Resolución de la DGSJFP de 06/04/2022

Surge la controversia a raíz de la calificación negativa del depósito de las cuentas anuales de una sociedad de responsabilidad limitada, al no venir acompañadas del certificado del acuerdo de junta del que resulte su aprobación. Aportado éste, son objeto de una nueva calificación negativa por no resultar de la certificación aportada el cumplimiento de los requisitos de los arts. 97 y 112 RRM, al no tratarse de junta universal. La sociedad recurre afirmando que estaban presentes los dos socios y administradores mancomunados que integraban la totalidad del capital social por lo que la junta era universal, aunque no resultase del certificado.



Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

Afirma la DGSJFP que el recurso no puede prosperar, pues la validez de los acuerdos que puede adoptar la junta general dentro del ámbito de sus competencias está condicionada no sólo a que lo hayan sido por la mayoría legal o estatutariamente exigible, sino, como requisito previo, a la válida constitución de la propia junta, lo que exige su previa convocatoria incluyendo el orden del día, salvo que se trate de junta universal, en cuyo caso es necesaria la aceptación unánime, no sólo en relación con la celebración de la junta, sino respecto de los temas a tratar en ella.

Tratándose de acuerdos que hayan de inscribirse en el Registro Mercantil, deben constar en la certificación de los acuerdos sociales -o en la escritura o el acta notarial, en su caso- los elementos esenciales para poder apreciar la regularidad de la convocatoria de la junta general o, en su caso, las circunstancias necesarias para su consideración como junta universal.

De la documentación aportada a depósito y del acta de consignación de decisiones de los socios, no resulta que los socios presentes en la junta sean la totalidad de los socios que representan la totalidad del capital social ni que consientan la celebración de la junta general como universal ni que acepten expresamente el orden del día.

Por ello, la DGSJFP desestima el recurso y **confirma la nota de calificación impugnada, por ser conforme a Derecho**, al exigir que, a falta de acreditación del carácter universal de la junta, conste en el título hábil para practicar el depósito los elementos esenciales para poder apreciar la regularidad de la convocatoria, conforme a las exigencias del Reglamento del Registro Mercantil.

En la convocatoria registral de junta general, ante la inactividad del órgano de administración, los socios pueden solicitar al registrador la presencia de notario para que levante acta de la junta.

Resolución de la DGSJFP de 04/04/2022

La cuestión planteada en este expediente arranca de la solicitud formulada por el accionista minoritario, al amparo del art. 171 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), para la convocatoria de junta general extraordinaria de una sociedad anónima, con la finalidad de nombrar nuevos miembros de su consejo de administración por caducidad del mandato de los anteriores. Concretamente, el objeto de la controversia se limita a la falta de constancia de los acuerdos adoptados en acta notarial.

La DGSJFP desestima el recurso planteado y **confirma nota de calificación del registrador mercantil impugnada, que deniega la inscripción de la certificación de acuerdos sociales** sobre nombramiento de administradores de la S.A., tras analizar los distintos argumentos esgrimidos por el recurrente, y extrayendo en términos generales, estas conclusiones:

- En casos en que la convocatoria registral de la junta se encuentre motivada por la inactividad del órgano del administrador debe considerarse fundado que la solicitud de los socios, conforme al art. 203.1 LSC, para requerir la presencia de notario para que levante acta de la junta general, se dirija no ya a los administradores sino al registrador encargado de decidir sobre la convocatoria de la junta.
- El recurrente objeta que el registrador se limitó a "habilitar" al notario para presenciar la junta y levantar acta de la misma, conducta que no se corresponde con la de "requerir" del art. 203.1 LSC. La diferencia

Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

que denuncia es consecuencia de las peculiaridades que reviste la convocatoria de junta en los **casos especiales de acefalia funcional**, en los que la citación corresponde a una autoridad conforme a un procedimiento reglado. En tales supuestos, la autoridad actuante se limita a adoptar la decisión de emplazar a los potenciales asistentes conforme a las reglas aplicables, sin tomar parte en la preparación y celebración de la asamblea. En este procedimiento, debe entenderse que **la actuación a realizar por el registrador alcanza únicamente a la designación del notario, correspondiendo el requerimiento específico a la persona nombrada para presidir la junta**. Por ello, el término “habilitar”, aunque el recurrente ponga en duda su adecuación, cumple suficientemente la misión de expresar la designación para levantar acta de la junta.

¿Qué ha de contener la referencia estatutaria a las acciones de una S.A. representadas mediante títulos? La DGSJFP lo explica.

Resolución de la DGSJFP de 04/04/2022

Se discute en este expediente los pormenores que ha de contener la referencia estatutaria a las acciones de una sociedad anónima representadas mediante títulos. La nota de calificación del registrador se sustenta en el criterio de que no sólo habrá de expresar el número de ellas en que se divide el capital social y el valor nominal correspondiente, sino también, en el aspecto cualitativo, la concreta numeración asignada a las que se hallen en circulación.

Señala la DGSJFP que cuando las acciones se representan por medio de títulos, la Ley de Sociedades de Capital las contempla como bienes no fungibles. La numeración que se les exige no agota su cometido en mostrar la repercusión sucesiva que ocasionan en el montante del capital en el momento de la emisión (multiplicación del número de acciones por su valor nominal en el momento de la constitución o ampliación de capital), sino que el número asignado cumple la misión cardinal de identificar cualitativamente la posición objetivada de socio que le ha sido asignada. Prueba de ello es que la referencia al número se reclama en varios pasajes de la Ley,

La relevancia de la publicación por el Registro Mercantil de la concreta numeración de las acciones emitidas y no amortizadas por una sociedad anónima se percibe con gran claridad al divisar la acción como título valor.

Reconocido en el art. 113.2 LSC el derecho individual e inderogable del accionista a la emisión y entrega del título o títulos que incorporen su condición de socio, la circulación de las acciones con arreglo a las normas sobre cesión de créditos y demás derechos incorporales (art. 120.1 LSC) se muestra como una situación provisional a la que cualquier socio puede poner fin. Entre las características de la acción como título valor se encuentra su condición causal, en el sentido de que la emisión del título no otorga la cualidad de accionista, sino que la documenta, y también la naturaleza de título incompleto, con la que se pretende expresar la circunstancia de que la medida de los derechos y deberes que documenta no se encuentra íntegramente recogida en el propio documento, sino que aparece determinada en los estatutos, cuyo contenido es, además, modificable con posterioridad por acuerdo mayoritario. En este contexto, la publicidad registral de los estatutos viene a ser el complemento que, junto con la acción, delimita la posición del socio e informa de su pervivencia.



Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

En virtud de lo expuesto, la DGSJFP desestima el recurso y confirma la nota de calificación impugnada, ya que **la adecuada identificación estatutaria de las acciones emitidas y no amortizadas de una sociedad anónima no comporta**, como parece entender el recurrente, **que haya procederse a una renumeración correlativa de las que pervivan tras una reducción de capital, imposición que ninguna norma incluye de manera expresa**.





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
IIAA	Impuestos Autonómicos
IIEE	Impuestos Especiales
ILL	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
LIEEE	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



© 2022 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.