

KNOW

Novedades Jurídicas y Fiscales

Boletín de actualización

Nº 126 – Octubre-Noviembre 2023



Índice

En el punto de mira	3
----------------------------	----------

Novedades legislativas

Ámbito fiscal	5
Ámbito fiscal/legal	9
Ámbito legal	10

Jurisprudencia

Ámbito fiscal	17
Ámbito legal	26

Doctrina administrativa

Ámbito fiscal	33
Ámbito legal	47

Abreviaturas	52
---------------------	-----------



En el punto de mira

KPMG Abogados S.L.P.

Durante el mes de octubre el paréntesis legislativo motivado por el Gobierno en funciones, ha hecho que el protagonismo lo acaparen en esta ocasión las novedades a nivel europeo.

Es el caso de una nueva modificación de la Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito fiscal, conocida en este caso como DAC 8, que tiene como principal objeto introducir una **nueva obligación de información sobre criptoactivos**. La Directiva deberá transponerse por los Estados miembros antes del 31 de diciembre de 2025 con el fin de que pueda resultar de aplicación a partir de 2026, aunque algunas medidas de la DAC 8 contemplan plazos de aplicación diferentes. Procede recordar a este respecto que la modificación anterior de la Directiva de cooperación administrativa, conocida como DAC 7 introdujo una nueva obligación de información para quienes operen con plataformas digitales y comenzará a aplicarse en 2024 aun cuando a esta fecha se encuentre pendiente el Reglamento de desarrollo. (Más información en nuestro [Tax Alert](#)).

En este mes de octubre se ha llevado a cabo una nueva actualización de la lista de jurisdicciones no cooperativas de la UE, con novedades tanto en jurisdicciones que entran como las que salen del listado, cuyo detalle incluimos en el interior de este número.

En el ámbito legal, se ha aprobado la Directiva comunitaria relativa a los contratos de crédito al consumo ha venido a establecer un marco común para la armonización de determinados aspectos que contratos de crédito al consumo, a fin de incrementar la protección de los consumidores.

A nivel nacional, la Orden HFP/1180/2023 adapta el contenido de los Modelos 189 y 720 a los cambios introducidos tanto por la Ley 11/2021 como por el Real Decreto 249/2023, en materia de seguros de vida y rentas temporales y vitalicias procedentes de dichos seguros.

Entrando ya en el apartado de jurisprudencia, desde la perspectiva constitucional, hemos conocido la Sentencia de un Tribunal Constitucional dividido desestimatoria del recurso de la Comunidad de Madrid contra el Impuesto Temporal sobre Grandes Fortunas, cuyo siguiente devengo se producirá el próximo 31 de diciembre de 2023.

Por otra parte, se ha publicado la admisión a trámite por el Pleno del TC de una nueva cuestión prejudicial planteada sobre diversos preceptos reguladores de la base imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de la norma foral de Guipúzcoa. Veremos qué decisión alcanza el TC. La pendencia de esta cuestión y las últimas limitaciones de efectos que incorporan las Sentencias del TC obligan a analizar cuanto antes si se hubiera satisfecho plusvalía municipal en este territorio y la posible rectificación que proceda instar.

A nivel de jurisprudencia comunitaria destaca la Sentencia del TJUE que exige que la transposición de la Directiva de fusiones, escisiones y otras operaciones se ha de llevar a cabo sin que los Estados miembros puedan exigir requisitos adicionales. El caso analizado por el TJUE versa sobre normativa húngara, pero hemos de tener presente que también España ha introducido ciertos requisitos en la transposición de este régimen que la Directiva no prevé, como es el caso de la exigencia de rama de actividad en escisiones.

En nuestro ámbito interno, el TS acaba de hacer pública la Sentencia 4594/2023, de 2 de noviembre, con la que podría quedar zanjado el debate acerca de la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de la retribución satisfecha a miembros del Consejo de administración por la prestación de servicios de distinta índole. También desde el TS y con un impacto relevante en este impuesto, se ha pronunciado sobre la acreditación tardía de deducciones por I+D+i, y se dirimirán tres recursos donde, entre otras cuestiones, se planteará la deducción por innovación tecnológica en proyectos de software.

En otras áreas se han producido también pronunciamientos de interés como la Sentencia del TS en el orden social por la que una entidad bancaria puede resolver los préstamos concedidos a un ex trabajador; o en el ámbito de la responsabilidad del Estado donde el TS ha desestimado el primer recurso en el que se instaba por una entidad del sector hotelero el reconocimiento de una indemnización a causa del cierre de estos establecimientos a causa del Estado de alarma.

En cuanto a doctrina administrativa incluimos en el ámbito fiscal resoluciones del TEAC y contestaciones de la DGT en materias muy diversas, desde el criterio sobre la imputación temporal de lo que se ha denominado “pasivos ficticios” –saldos procedentes de ejercicios anteriores- o el reconocimiento de que la deducción de cuotas de IVA soportado es un derecho y no una opción, lo que permite modificar estas cuotas en cualquier momento dentro del plazo legal máximo de 4 años.

Por último, en el ámbito legal, se incluyen varias Resoluciones de la DGSJFP publicadas en septiembre y octubre. Merece especial mención la nueva interpretación de la Dirección General sobre el cómputo del plazo de 2 meses de las certificaciones bancarias que acreditan el desembolso de aportaciones dinerarias. Y el pronunciamiento de esta Dirección con los pasos a seguir para rectificar un aumento de capital social ya inscrito, donde se ha de velar por la protección de terceros.



Novedades legislativas

Ámbito Fiscal

Acuerdos Internacionales

[CORRECCIÓN DE ERRORES DEL ACUERDO MULTILATERAL entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a los mecanismos de elusión del Estándar común de comunicación de información y las estructuras extraterritoriales opacas \(BOE 10/10/2023\).](#)

Reglamentos de Ejecución de la UE

[REGLAMENTO DE EJECUCIÓN \(UE\) 2023/2184 de la Comisión, de 16 de octubre de 2023 \(DOUE 17/10/2023\)](#), por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 79/2012 en lo que respecta a los datos estadísticos que los Estados miembros deben comunicar a la Comisión. (Datos relativos al IVA).

[REGLAMENTO DE EJECUCIÓN \(UE\) 2023/2364 de la Comisión, de 26 de septiembre de 2023 \(DOUE 31/10/2023\)](#), 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.

Directivas de la UE

[CORRECCIÓN DE ERRORES DE LA DIRECTIVA \(UE\) 2022/2523 del Consejo de 14 de diciembre de 2022 \(DOUE 13/10/2023\)](#), relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión. (Diario Oficial de la Unión Europea L 328 de 22 de diciembre de 2022)

[DIRECTIVA \(UE\) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023 \(DOUE 24/10/2023\)](#), por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

El 24 de octubre de 2023 se publicó en el DOUE la Directiva 2023/2226 del Consejo de 17 de octubre de 2023 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (conocida como "DAC"). Se trata de la octava modificación sustancial de la citada Directiva, por ello se conoce también como "**DAC8**".

Las principales modificaciones que introduce DAC8 en el ámbito del intercambio de información con fines tributarios son los siguientes:

- Introduce una **nueva obligación de suministro de información por parte de proveedores de servicios sobre criptoactivos**, alineándose para ello con el Reglamento de Mercados de criptoactivos (MiCA) y la regulación correspondiente de la OCDE. La primera información se comunicará respecto al año civil pertinente u otro período de referencia pertinente a partir del 1 de enero de 2026.
- **Amplia el ámbito de aplicación de la DAC a nuevas materias**, como los acuerdos tributarios con particulares con grandes patrimonios, así como los dividendos no custodiados.

Ámbito fiscal (cont.)

Directivas de la UE

- **Amplía el alcance del intercambio de información** ya vigente sobre **cuentas financieras** bajo el *Common Reporting Standard* (CRS o DAC2) por parte de las instituciones financieras, para dar cabida a nuevos productos (criptoactivos) y entidades afectadas (proveedores de servicios de criptoactivos).
- Modifica otras disposiciones de la DAC, entre ellas las relativas a la comunicación de información sobre el número de identificación fiscal de las personas físicas o entidades sobre las que se haya informado. Se contempla el desarrollo de una herramienta para verificar de manera electrónica y automatizada la exactitud del NIF proporcionado.

Los Estados deberán transponer y desarrollar la Directiva antes del 31 de diciembre de 2025. Las obligaciones de la Directiva, con carácter general, serán de aplicación el 1 de enero de 2026, si bien algunas medidas de la DAC8 contemplan plazos de aplicación diferentes.

Decisiones de la UE

[DECISIÓN \(UE\) 2023/2216 del Consejo, de 16 de octubre de 2023 \(DOUE 18/10/2023\)](#), relativa a la firma, en nombre de la Unión, del Acuerdo en forma de Canje de Notas entre la Unión Europea y la República Argentina, por el que se modifica el Acuerdo en forma de Canje de Notas entre la Unión Europea y la República Argentina, en virtud del artículo XXVIII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, en relación con la modificación de las concesiones en todos los contingentes arancelarios de la lista CLXXV de la Unión Europea como consecuencia de la retirada del Reino Unido de la Unión Europea.

[DECISIÓN \(UE\) 2023/2198 del Consejo, de 16 de octubre de 2023 \(DOUE 19/10/2023\)](#), relativa a la firma, en nombre de la Unión, del Acuerdo en forma de Canje de Notas entre la Unión Europea y la República Árabe de Egipto, en virtud del artículo XXVIII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) de 1994, en relación con la modificación de las concesiones en todos los contingentes arancelarios de la lista CLXXV de la Unión Europea como consecuencia de la retirada del Reino Unido de la Unión Europea.

[DECISIÓN \(UE\) 2023/2408 del Consejo, de 16 de octubre de 2023 \(DOUE 31/10/2023\)](#), relativa a la posición que debe adoptarse, en nombre de la Unión Europea, en el Comité Especializado en Comercio en materia de Cooperación Administrativa en lo que respecta al IVA y al Cobro de Impuestos y Derechos establecido por el Acuerdo de Comercio y Cooperación entre la Unión Europea y la Comunidad Europea de la Energía Atómica, por una parte, y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, por otra.

Conclusiones de la UE

[CONCLUSIONES del Consejo sobre la lista revisada de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales \(DOUE 23/10/2023\)](#).

En esta nueva actualización de la lista de jurisdicciones no cooperativas de la UE, el Consejo ha adoptado las siguientes decisiones:

- Añadir a **Antigua y Barbuda, Belice y Seychelles** a la lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales (la denominada lista negra que figura en el anexo I).

Se especifica que los tres países y territorios incumplían el criterio relativo al intercambio de información fiscal previa petición.

Ámbito fiscal (cont.)

Conclusiones de la UE

- Mover a las jurisdicciones de **Islas Vírgenes Británicas y Costa Rica** de la lista negra a la lista gris, y eliminar las **Islas Marshall** de la lista negra.
- Además, **Jordania, Montserrat, Qatar y Tailandia** se eliminan de la lista gris por haber cumplido sus compromisos.

La lista de la UE de países y territorios no cooperadores a efectos fiscales se creó en diciembre de 2017 con el objetivo de evitar listas unilaterales en los países de la Unión y alinearse con los trabajos realizados en la OCDE. La UE liga el concepto de jurisdicción no cooperativa a la transparencia, que incluye el intercambio de información, la equidad y el cumplimiento de BEPS.

El documento, que se actualiza periódicamente, contiene una lista europea de jurisdicciones no cooperativas en materia fiscal o lista negra (anexo 1). Y también elabora la denominada lista gris (anexo 2), en el que se indican los países y territorios cooperadores que han introducido nuevas mejoras en sus políticas fiscales o en la cooperación en este ámbito.

Desde su creación se ha venido actualizando por la UE, de manera periódica, tanto la lista negra como la gris de jurisdicciones no cooperativas.

Con esta última actualización, la composición de cada lista pasa a ser la siguiente (en negrita las que se incorporan a la lista):

- I. La lista negra formada por 16 jurisdicciones: Samoa Americana, **Antigua y Barbuda**, Anguila, Bahamas, **Belice**, Fiyi, Guam, Palao, Panamá, Rusia, Samoa, **Seychelles, Trinidad y Tobago**, Islas Turcas y Caicos, Islas Vírgenes de los Estados Unidos, Vanuatu;
- II. la lista gris por 14 jurisdicciones: Albania; Armenia; Aruba; Botsuana; **Islas Vírgenes Británicas; Costa Rica**; Curazao; Dominica; Esuatini; Hong Kong; Israel; Malasia; Türkiye; Vietnam

Órdenes Ministeriales

ORDEN HFP/1180/2023, de 26 de octubre (BOE 31/10/2023), por la que se modifica la Orden EHA/3481/2008, de 1 de diciembre, por la que se aprueba el **modelo 189 de Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas**, los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática; y la Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el **modelo 720, de Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero**, a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación.

Las modificaciones que se llevan a cabo obedecen a la necesidad de adaptar el contenido de los Modelos 189 y 720 a los cambios introducidos tanto por la Ley 11/2021 como por el Real Decreto 249/2023 en materia de seguros de vida y rentas temporales y vitalicias procedentes de dichos seguros.

La Orden entró en vigor el 1 de noviembre de 2023 y los cambios que introduce se aplicarán, por primera vez, a la información del año 2023 que se presentará entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 2024.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 2 de octubre de 2023 (BOE 20/10/2023), de la Subsecretaría, por la que se establece el procedimiento para el pago por vía telemática de la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico.

Ámbito fiscal (cont.)

Resoluciones

[RESOLUCIÓN de 11 de octubre de 2023 \(BOE 20/10/2023\)](#), 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 Hacienda Foral de Navarra, sobre la utilización de una plataforma electrónica conjunta para la gestión del sistema de suministro inmediato de información y sobre los intercambios de información a realizar tras la entrada en funcionamiento del sistema.

Cuestiones de
Inconstitucionalidad

[CUESTIÓN PREJUDICIAL de validez sobre normas forales fiscales n.º 5349-2023, en relación con el artículo 4.1, segundo párrafo, 4.2 a\) y 4.3 de la Norma Foral del Territorio Histórico de Gipuzkoa 16/1989, de 5 de julio, del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana \(BOE 11/10/2023\)](#).

Ámbito Fiscal/Legal

Resoluciones

[RESOLUCIÓN de 28 de septiembre de 2023 \(BOE 10/10/2023\)](#), de la Dirección del Servicio de Planificación y Relaciones Institucionales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se publica la Adenda de modificación y prórroga del Convenio con el Consejo General de la Abogacía Española, para la cesión de información de carácter tributario en los procedimientos de asistencia jurídica gratuita.

[RESOLUCIÓN de 11 de octubre de 2023 \(BOE 12/10/2023\)](#), de la Subsecretaría, por la que se publica el Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Instituto Nacional de Estadística y el Instituto de Estudios Fiscales, de cesión de información al Instituto de Estudios Fiscales para la evaluación del régimen de ayudas estatales «REF INVERSIÓN» en lo relativo al régimen de deducción por inversiones en Canarias y a la reserva para inversiones en Canarias.

Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social Resoluciones

[RESOLUCIÓN de 23 de octubre de 2023 \(BOE 27/10/2023\)](#), de la Dirección General de Trabajo, por la que se publica la relación de fiestas laborales para el año 2024.

Esta Resolución expone las **fiestas laborales** de ámbito **nacional** y las de ámbito **autonómico** -de carácter retribuido y no recuperable- que deberán ser tenidas en cuenta, a efectos de cómputos de plazos, **en el año 2024**.

Respecto a las fiestas de ámbito nacional, se distingue entre:

- las que tienen el carácter de nacional no sustituible por las CCAA, de las que pueden ser sustituidas por otras a opción de las CCAA en su territorio; y
- aquellas, respecto de las cuales las CCAA pueden optar entre la celebración en su territorio autonómico de dichas fiestas o su sustitución por otras que, por tradición, les sean propias.

[RESOLUCIÓN de 24 de octubre de 2023 \(BOE 31/10/2023\)](#), de la Tesorería General de la Seguridad Social, por la que se modifica la de 16 de febrero de 2023, por la que se extiende el ámbito competencial de la Dirección Provincial de la Tesorería General de la Seguridad Social de Bizkaia con respecto a determinados procedimientos y actuaciones relativos a la gestión de los desplazamientos temporales de trabajadores, para realizar su actividad en uno o más países con los que existe norma internacional de Seguridad Social (Convenios bilaterales o multilaterales de Seguridad Social).

CIVIL

Directivas de la UE

[DIRECTIVA \(UE\) 2023/2225 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de octubre de 2023 \(DOUE 30/10/2023\)](#), relativa a los contratos de crédito al consumo y por la que se deroga la Directiva 2008/48/CE.

Esta Directiva establece un **marco común para la armonización de determinados aspectos** de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas a los **contratos de crédito al consumo**.

De manera general, la Directiva, se aplicará a los “**contratos de crédito**”. Sin embargo, también establece una **amplia lista de contratos que quedan fuera de su aplicación** como, por ejemplo: **(i) ciertos contratos de crédito**, como los garantizados por una hipoteca o por cualquier otra garantía equivalente sobre bienes inmuebles habitualmente utilizada en un Estado miembro o por un derecho relativo a un bien inmuebles; o aquellos cuya finalidad sea adquirir o conservar derechos de propiedad sobre terrenos o edificios construidos o por construir, incluidos los locales utilizados para fines comerciales, empresariales o profesionales; **(ii) los contratos de arrendamiento o de arrendamiento financiero** en los que no se establezca una obligación u opción de compra del objeto del contrato, ni en el propio contrato ni en ningún otro contrato; así como **(iii) los pagos aplazados** que cumplan ciertas condiciones.

Destacamos como puntos relevantes de la Directiva los siguientes:

- ✓ Se incluye **qué tipo de información** debe proporcionarse **antes de la celebración** del contrato de crédito.

Ámbito legal (cont.)

Directivas de la UE

- ✓ El **consentimiento de los consumidores** para la celebración de cualquier contrato de crédito o la adquisición de servicios accesorios presentados a través de casillas se expresará mediante un **acto afirmativo inequívoco y claro** que manifieste la **aceptación libre, concreta, informada e inequívoca del consumidor**, respecto del contenido y la materia asociados a las casillas.
- ✓ Asimismo, se impone a los Estados miembros distintas obligaciones, entre ellas, las siguientes:
- ✓ Aunque con alguna excepción, **autorizarán** las prácticas de ventas combinadas, pero **prohibirán** las prácticas de ventas vinculadas.
- ✓ **Velarán** por que los prestamistas e intermediarios de crédito **no presuman el consentimiento de los consumidores** para la celebración de cualquier contrato de crédito o la adquisición de servicios accesorios presentados a través de opciones por defecto. Las opciones por defecto incluyen casillas ya marcadas.
- ✓ **Exigirán** que el prestamista y, en su caso, el intermediario de crédito, **informen expresamente al consumidor**, en el contexto de una determinada operación, de si se están prestando o pueden prestarse al consumidor servicios de asesoramiento, así como que en el contrato de crédito especifique, de forma clara y concisa, una serie de elementos que se detallan en la Directiva.
- ✓ **Prohibirán toda concesión de crédito a los consumidores que no la hayan solicitado previamente y sin su consentimiento expreso.**

Mercantil

Recomendaciones de la UE

[RECOMENDACIÓN \(UE\) 2023/2211 de la Comisión, de 17 de octubre de 2023 \(DOUE 19/10/2023\)](#), relativa a los requisitos de calidad de los procedimientos de resolución de litigios ofrecidos por los mercados en línea y las asociaciones empresariales de la Unión [notificada con el número C(2023) 7019].

Banca, Seguros y Mercado de Valores

Reglamentos Delegados de la UE

[REGLAMENTO DELEGADO \(UE\) 2023/2175 de la Comisión, de 7 de julio de 2023 \(DOUE 18/10/2023\)](#), por el que se completa el Reglamento (UE) 2017/2402 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación que especifican con mayor detalle los requisitos de retención de riesgo aplicables a las originadoras, las patrocinadoras, los prestamistas originales y los administradores.

Orientaciones de la UE

[ORIENTACIÓN \(UE\) 2023/2415 del Banco Central Europeo, de 7 de septiembre de 2023 \(DOUE 27/10/2023\)](#), por la que se modifica la Orientación (UE) 2022/912 sobre el sistema automatizado transeuropeo de transferencia urgente para la liquidación bruta en tiempo real de nueva generación (TARGET) (BCE/2022/8) (BCE/2023/22).

Ámbito legal (cont.)**Administrativo**

Tratados e Instrumentos Internacionales

[ENTRADA EN VIGOR DE LA ENMIENDA DEL PROTOCOLO DE MONTREAL relativo a las sustancias que agotan la capa de ozono, hecha en Kigali el 15 de octubre de 2016 \(BOE 06/10/2023\).](#)

Reglamentos de la UE

[REGLAMENTO \(UE\) 2023/2405 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de octubre de 2023 \(DOUE 31/10/2023\)](#), relativo a la garantía de unas condiciones de competencia equitativas para un transporte aéreo sostenible (ReFuelEU Aviation).

Reglamentos Delegados de la UE

[REGLAMENTO DELEGADO \(UE\) 2023/2104 de la Comisión, de 4 de julio de 2023 \(DOUE 04/10/2023\)](#), que modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/2402 en lo que respecta a la revisión de los valores de referencia de la eficiencia armonizados para la producción por separado de calor y electricidad, de conformidad con la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y el Consejo.

[REGLAMENTO DELEGADO \(UE\) 2023/2450 de la Comisión, de 25 de julio de 2023 \(DOUE 30/10/2023\)](#), por el que se completa la Directiva (UE) 2022/2557 del Parlamento Europeo y del Consejo estableciendo una lista de servicios esenciales.

Reglamentos de Ejecución de la UE

[REGLAMENTO DE EJECUCIÓN \(UE\) 2023/2381 de la Comisión, de 29 de septiembre de 2023, \(DOUE 05/10/2023\)](#), que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/480 por el que se establecen las normas comunes relativas a la interconexión de los registros electrónicos nacionales de las empresas de transporte por carretera.

[REGLAMENTO DE EJECUCIÓN \(UE\) 2023/2122 de la Comisión, de 12 de octubre de 2023 \(DOUE 18/10/2023\)](#), por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2018/2066 en lo que respecta a la actualización del seguimiento y la notificación de las emisiones de gases de efecto invernadero en aplicación de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

Directivas de la UE

[DIRECTIVA \(UE\) 2023/2413 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de octubre de 2023 \(DOUE 31/10/2023\)](#), por la que se modifican la Directiva (UE) 2018/2001, el Reglamento (UE) 2018/1999 y la Directiva 98/70/CE en lo que respecta a la promoción de la energía procedente de fuentes renovables y se deroga la Directiva (UE) 2015/652 del Consejo.

Decisiones de la UE

[DECISIÓN \(UE\) 2023/2172 del Consejo, de 28 de septiembre de 2023 \(DOUE 17/10/2023\)](#), relativa a la posición que debe adoptarse, en nombre de la Unión Europea, en el Comité Mixto establecido por el Acuerdo entre la Unión Europea y la Confederación Suiza relativo a la vinculación de sus regímenes de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero, por lo que respecta a la modificación del anexo I y a la inserción de una aclaración en el anexo IV del Acuerdo.

[DECISIÓN \(UE\) 2023/2440 de la Comisión, de 27 de octubre de 2023 \(DOUE 31/10/2023\)](#), relativa a la cantidad total de derechos de emisión para toda la Unión que se asignará a los operadores de aeronaves en el marco del régimen de comercio de derechos de emisión de la UE para 2024.

Ámbito legal (cont.)

Comunicaciones de la Comisión

COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN — Guía técnica sobre la aplicación del principio de no causar un perjuicio significativo en virtud del Reglamento relativo al Mecanismo de Recuperación y Resiliencia (DOUE 11/10/2023) (C/2023/111).

Declaraciones

DICTAMEN DE LA COMISIÓN (DOUE 20/10/2023), sobre la interpretación y la aplicación de determinadas disposiciones legales del acto delegado de taxonomía climática de la UE por el que se establecen criterios técnicos de selección aplicables a las actividades económicas que contribuyen de forma sustancial a la mitigación del cambio climático o a la adaptación al mismo y no causan un perjuicio significativo a otros objetivos medioambientales.

Reales Decretos

REAL DECRETO 785/2023, de 17 de octubre (BOE 18/10/2023), por el que se desarrollan determinadas disposiciones de la Unión Europea que establecen medidas para responder a problemas específicos en los sectores de frutas y hortalizas y vitivinícola causados por fenómenos meteorológicos adversos y por las perturbaciones del mercado.

REAL DECRETO 786/2023, de 17 de octubre (BOE 18/10/2023), por el que se modifica el Real Decreto 956/2017, de 3 de noviembre, por el que se establece el marco regulador de ayudas a las organizaciones profesionales del sector de la pesca y de la acuicultura, cofinanciadas por el Fondo Europeo Marítimo y de Pesca, y sus bases reguladoras de ámbito estatal, y por el que se modifican el Real Decreto 418/2015, de 29 de mayo, por el que se regula la primera venta de productos pesqueros, y el Real Decreto 277/2016, de 24 de junio, por el que se regulan las organizaciones profesionales en el sector de los productos de la pesca y de la acuicultura.

REAL DECRETO 792/2023, de 24 de octubre (BOE 25/10/2023), por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 11/2021, de 28 de diciembre, de lucha contra el dopaje en el deporte.

Órdenes Ministeriales

ORDEN TMA/1126/2023, de 28 de septiembre (16/10/2023), por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de subvenciones del Programa "Cheque Capacitación Digital en el Transporte", en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia -Financiado por la Unión Europea- NextGenerationEU.

ORDEN HFP/1157/2023, de 19 de octubre (BOE 25/10/2023), sobre los índices de precios de la mano de obra y materiales, sobre los índices de precios de los materiales específicos de suministros de fabricación de armamento y equipamiento, así como sobre los índices de precios de componentes de transporte de viajeros por carretera, para el primer trimestre de 2023, aplicables a la revisión de precios de contratos de las Administraciones Públicas.

Instrucciones

INSTRUCCIÓN IS-10, revisión 2, de 7 de septiembre de 2023 (BOE 03/10/2023), del Consejo de Seguridad Nuclear, por la que se establecen los criterios de notificación de sucesos al Consejo por parte de las centrales nucleares.

Ámbito legal (cont.)

Resoluciones

[RESOLUCIÓN de 29 de septiembre de 2023 \(BOE 13/10/2023\)](#), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se establecen y publican las relaciones de operadores principales en los mercados nacionales de servicios de telefonía fija y móvil.

[RESOLUCIÓN de 2 de octubre de 2023 \(BOE 18/10/2023\)](#), de la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa, relativa a la homologación nacional de tipo y a la homologación individual de vehículos de categorías L3e y L5e de fabricación artesanal.

[RESOLUCIÓN de 9 de octubre de 2023 \(BOE 20/10/2023\)](#), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se fija el precio medio de la energía a aplicar en el cálculo de la retribución del servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad prestado por los consumidores de los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares a los que resulta de aplicación la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio, durante el cuarto trimestre de 2023.

[RESOLUCIÓN de 20 de octubre de 2023 \(BOE 27/10/2023\)](#), de la Subsecretaría, por la que se publica el Convenio entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Agencia Estatal de Seguridad Aérea, para el suministro de información.

[RESOLUCIÓN de 20 de octubre de 2023 \(BOE 27/10/2023\)](#), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se modifica el Anexo I de la Orden TED/845/2023, de 18 de julio, por la que se aprueba el catálogo de medidas estandarizadas de eficiencia energética.

Protección de Datos

Directivas

[DIRECTIVA \(UE\) 2023/2123 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de octubre de 2023 \(DOUE 11/10/2023\)](#), por la que se modifica la Decisión 2005/671/JAI del Consejo en lo que respecta a su aproximación a las normas de la Unión sobre protección de datos de carácter personal.

Derecho Digital e Innovación

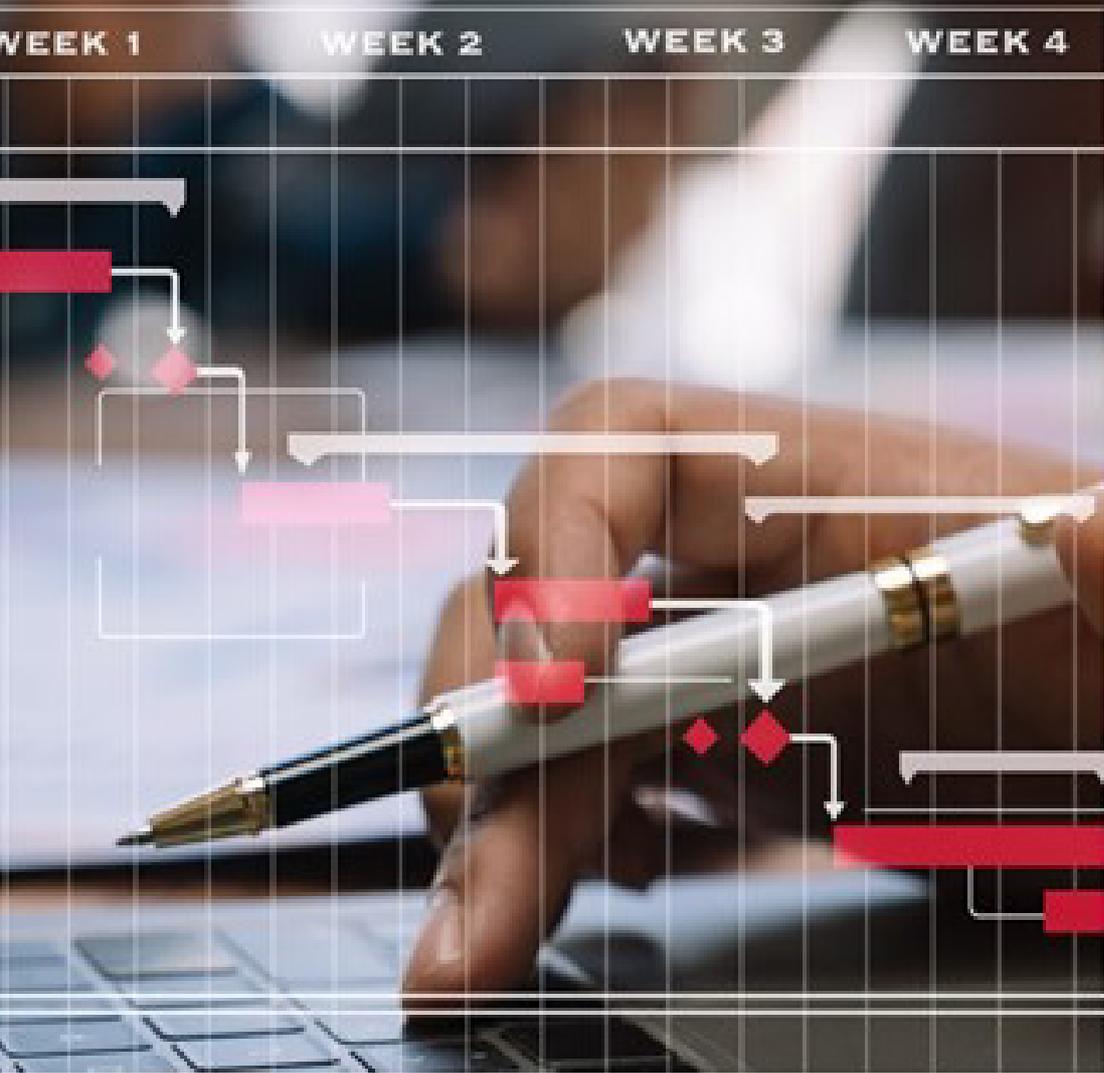
Reglamentos de la UE

[REGLAMENTO \(UE\) 2023/2431 de la Comisión, de 24 de octubre de 2023 \(DOUE 30/10/2023\)](#), por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 1089/2010, por el que se aplica la Directiva 2007/2/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere a la interoperabilidad de los conjuntos y los servicios de datos espaciales.

Recomendaciones de la UE

[RECOMENDACIÓN \(UE\) 2023/2425 de la Comisión, de 20 de octubre de 2023 \(DOUE 26/10/2023\)](#), sobre la coordinación de las respuestas a incidentes, especialmente los derivados de la difusión de contenido ilícito, en anticipación de la plena entrada en aplicación del Reglamento (UE) 2022/2065 del Parlamento Europeo y del Consejo (Ley de Servicios Digitales).

Ámbito legal (cont.)	
BREXIT Decisiones de la UE	<u>DECISIÓN (UE) 2023/2208 del Consejo, de 28 de septiembre de 2023 (DOUE 18/10/2023)</u> , por la que se establece la posición que debe adoptarse, en nombre de la Unión Europea, en el Comité Mixto creado por el Acuerdo sobre la Retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica en lo que respecta a la adopción de una decisión por la que se incorporan dos actos de la Unión recientemente adoptados al anexo 2 del Marco de Windsor.
Otros Instrumentos de Ratificación	<u>INSTRUMENTO DE RATIFICACIÓN del Convenio del Consejo de Europa sobre el acceso a los documentos públicos, hecho en Tromsø el 18 de junio de 2009 (BOE 23/10/2023)</u> .
Reglamentos de Ejecución de la UE	<u>REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2023/2298 de la Comisión, de 18 de octubre de 2023 (DOUE 25/10/2023)</u> , por el que se aprueba una modificación de la Unión del pliego de condiciones de una denominación de origen protegida “La Mancha”.
Comunicaciones de la UE	<u>COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN (DOUE 20/10/2023)</u> , sobre la interpretación y aplicación de determinadas disposiciones legales del acto delegado sobre divulgación de información con arreglo al artículo 8 del Reglamento sobre la taxonomía de la UE sobre la comunicación de actividades y activos económicos elegibles según la taxonomía y que se ajustan a la taxonomía (segunda Comunicación de la Comisión).
Reales Decretos	<u>REAL DECRETO 758/2023, de 2 de octubre (BOE 03/10/2023)</u> , por el que se convocan elecciones locales parciales 2023.
Acuerdos	<u>ACUERDO de 14 de septiembre de 2023 (BOE 04/10/2023)</u> , de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 18 de julio de 2023, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre modificación del Acuerdo de 7 de noviembre de 2022, relativo a la composición y funcionamiento de las salas y secciones del Tribunal Supremo y asignación de penencias para el año judicial 2023.
Instrucciones	<u>INSTRUCCIÓN de 25 de septiembre de 2023 (BOE 02/10/2023)</u> , de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, por la que se modifican las pautas y criterios para apoyar la entrada en servicio efectiva de la aplicación informática Dicireg, a partir de la entrada en funcionamiento de la primera oficina conforme a las previsiones contenidas en la Ley 20/2011, de 21 de julio, del Registro Civil, aprobados por Instrucción de 16 de septiembre de 2021.



Jurisprudencia

Ámbito fiscal

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Tribunal Superior de Justicia de la UE (TJUE)

Tribunal Supremo

RÉGIMEN FISCAL DE LAS OPERACIONES DE REESTRUCTURACIÓN

La transposición del régimen fiscal de las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones de la Directiva 2009/133 debe realizarse sin añadir requisitos adicionales que condicionen la aplicación del régimen de neutralidad fiscal.

Sentencia del TJUE de 16/11/2023, asunto C 318/22 (Hungría).

En este asunto, la Sentencia se dicta en una cuestión prejudicial sobre la normativa de Hungría que para escisiones parciales supedita la aplicación del régimen de neutralidad fiscal al cumplimiento de ciertos requisitos que la Directiva de fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones (Directiva 2009/133/CE del Consejo) no contempla. En concreto, para poder aplicar el régimen de neutralidad exige la disminución de la participación del socio de la sociedad transmitente en dicha sociedad o a la reducción del capital social de esta.

Se plantean dudas sobre si esta normativa interna es acorde con los términos de la Directiva y el TJUE concluye en el sentido que la transposición de dicha Directiva debe hacerse sin añadir ningún requisito adicional por el Estado miembro.

Procede señalar que la normativa interna española también exige un requisito en el caso de escisiones no proporcionales que no se contempla en la Directiva. En concreto, el art. 76.2.2º LIS, establece que para aplicar el régimen de neutralidad fiscal en el marco de una escisión no proporcional es necesario que los patrimonios escindidos constituyan una rama de actividad.

Sobre este requisito adicional se ha pronunciado recientemente el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León incluida en nuestro anterior KNOW (Sentencia de 13.06.2023. Rec. 1434/2021). Señala el TSJ que la Directiva no exige doble proporcionalidad -cuantitativa y cualitativa- y que el concepto de rama de actividad es ajeno a las escisiones totales. Y concluye que existiendo proporcionalidad cuantitativa aunque no cualitativa, y no demostrándose que la operación está motivada por la obtención de una ventaja fiscal, el régimen de neutralidad debe de poder ser aplicado en una operación de escisión no proporcional.

GASTO DEDUCIBLE

El TS reconoce que las retribuciones de administradores son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

Sentencia del TS de 02.11.2023. Rec. 3940/2022.

En esta reciente sentencia el TS se pronuncia a favor de considerar deducible en el Impuesto sobre Sociedades (IS) las retribuciones que una entidad satisface a un alto directivo que es también miembro del Consejo de

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

administración, a pesar de que para la Abogacía del Estado no se cumplían todos los requisitos mercantiles.

En el caso la retribución analizada es el bonus de un director general que se satisface en 2010 resultando de aplicación el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRLIS).

El Tribunal Supremo, en su argumentación, trae a colación la jurisprudencia que se desprende de otros importantes pronunciamientos, especialmente la Sentencia de la propia sala de 30 de marzo de 2021 y extrae las siguientes conclusiones:

1. Las retribuciones percibidas por los administradores de una mercantil que consten contabilizadas, acreditadas y previstas en los estatutos de la sociedad no constituyen una liberalidad no deducible por el hecho de que la relación que une a los perceptores de las remuneraciones con la empresa sea de carácter mercantil y de que tales retribuciones no hayan sido aprobadas por la junta general, siempre que de los estatutos quepa deducir el modo e importe de tal retribución, como sucede en el caso que analiza el TS.
2. En el supuesto de una sociedad participada por socio único, no es exigible el cumplimiento de la aprobación de la retribución de los administradores en junta general.
3. Aun en el caso de que fuese exigido este requisito previsto para ejercicios posteriores a los analizados, su inobservancia no puede comportar de forma automática la consideración de liberalidad del gasto y la improcedencia de su deducibilidad.
4. La teoría del vínculo no puede llevar a considerar no deducible la retribución del alto directivo, realizando el TS las siguientes reflexiones:

- La retribución se pacta por la prestación de servicios reales, efectivos y que no fueron discutidos en el proceso, en virtud de un contrato laboral de alta dirección que no se solapa con la prestación de servicios que corresponde como vocal del Consejo de Administración. Por ello, con independencia de la teoría del vínculo, esa retribución no puede calificarse de liberalidad ex art. 14.1.e) TRLIS (actual art. 15.e LIS).

No hay *animus donandi* alguno, y si se estuviese ante una donación, el trabajador no tendría que tributar por IRPF sino por ISD.

Además, considerar que la realización de tareas al margen del Consejo de Administración se presta de forma gratuita lleva a una conclusión absurda. Si la retribución no se percibe por ser miembro del Consejo de administración sino por la prestación de otros servicios que no son discutidos, cualquiera que sea su naturaleza, no puede ser una liberalidad.

- Remitiéndose a la reciente Sentencia de 27 de junio de 2023 dispone que aun admitiendo la teoría del vínculo, o el predominio de la vertiente mercantil sobre la laboral, la retribución satisfecha no es una liberalidad no deducible si es real, efectiva, probada, contabilizada y onerosa.

En definitiva, la teoría del vínculo y sus consecuencias en el ámbito fiscal se ha de aplicar con prudencia y cautela y examinando las peculiaridades de cada caso.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

- Según una consolidada jurisprudencia del TJUE en el ámbito comunitario no se admite que prevalezca *a fortiori* la relación mercantil sobre la consideración de trabajador. A efectos del Derecho de la UE el vínculo laboral no se desvanece ni cabe hacer de peor condición al trabajador a la empresa que lo contrata por el hecho de formar parte del órgano de administración.
- A partir de 2014 el art. 15.1.f) LIS señala que no se pueden considerar deducibles gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. No obstante, por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no puede equipararse, sin más, a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico y han de evitarse interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, como pueden ser sobornos y otras conductas similares.

La Sentencia incluye además de lo anterior, un pronunciamiento de interés acerca de las consecuencias en el IS derivadas de un “error contable” que llevó aquí a la entidad a registrar el gasto en un ejercicio posterior al del devengo en una cuenta de reservas. El problema surge porque la entidad no contabilizó el importe de la retribución en su integridad en la cuenta reservas sino por su importe neto de su efecto fiscal. Contabiliza un activo por impuesto diferido y la posterior cancelación del activo por impuesto diferido se lleva a cabo contra una cuenta 630, que no es gasto deducible en aplicación de lo previsto en el art. 14.1.b TRLIS -actual 15.e LIS-.

Pues bien, el TS considera que el mecanismo de subsanación de errores contables previsto en el Plan General de Contabilidad solo exige que una vez advertido el error contable, sea inmediatamente subsanado mediante su contabilización ajustada a la NRV 22, imputando el importe del gasto correspondiente al ejercicio anterior en una partida de reservas del patrimonio neto. Si el gasto no se contabiliza en reservas en su totalidad, limitará el ajuste fiscal negativo al importe efectivamente contabilizado en reservas.

DEDUCCIÓN I+D+I**El TS se pronuncia sobre la acreditación tardía de deducciones en el Impuesto sobre Sociedades.****Sentencia del TS de 24.10.2023. Rec.6519/2021.**

En este caso la Administración Tributaria deniega la inclusión en la base de la deducción de I+D+i de 2009 de los gastos devengados en los periodos 2005 a 2008 que no se consignaron en las autoliquidaciones de los ejercicios en que se generaron. El TEAC ordenó incluir los gastos de 2007 y 2008 que se estaban comprobando consignando en las liquidaciones esas deducciones, pero no los del 2005 y 2006 por estar ya prescrito. La sentencia de la AN impugnada por la Abogacía del Estado resuelve la procedencia de incluir en la liquidación correspondiente a 2009 también las deducciones por los ejercicios 2005 y 2006, aun estando prescritos.

Tradicionalmente la DGT venía admitiendo la posibilidad de acreditar la deducción de I+D+i en una autoliquidación correspondiente a un periodo posterior a aquel en que se devengaron los gastos que generaron el derecho a la deducción, pese a no haberse consignado previamente en las autoliquidaciones correspondientes y sin exigir, para ello, la rectificación de la autoliquidación del ejercicio en el que se generó el derecho.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

(A finales de junio del 2022, la DGT emitió dos contestaciones vinculantes [V1510-22](#) y [V1511-22](#) con las que se comunica un cambio de criterio en cuanto al procedimiento para rectificar el importe de deducciones generadas en ejercicios anteriores. Las nuevas consultas establecen la necesidad de que las deducciones sean consignadas en la autoliquidación del periodo de origen para poder ser aplicadas, debiendo, en otro caso, instarse su rectificación, con la imposibilidad de hacerlo cuando se trate de periodos prescritos.)

Sobre este particular se presentó recurso ante el TS solicitándole que fije doctrina sobre las siguientes cuestiones:

- Determinar si es procedente la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes.
- Con carácter general, discernir si resulta o no exigible, en aquellos supuestos en que las deducciones puedan acreditarse en periodos posteriores a la realización de la actividad que origine el derecho a su aplicación, la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.

Sin embargo, el TS no entra a resolver estas cuestiones al considerar que “la razón de decidir de la sentencia de la AN impugnada se concreta en la vinculación y alcance de las consultas vinculantes respecto del supuesto contemplado” existentes al tiempo en que se presentó la autoliquidación por el IS 2009.

Teniendo en cuenta lo anterior el TS no fija doctrina legal aunque da validez al criterio anterior de la DGT sobre la inclusión en la base de la deducción por I+D+i, de los gastos devengados en ejercicios anteriores no consignados en las autoliquidaciones correspondientes, sin que fuera necesario la previa solicitud de rectificación de las autoliquidaciones de los periodos impositivos correspondientes a las deducciones no declaradas.

El TS realiza algunas consideraciones de interés sobre el principio de regularización íntegra, la singularidad de la deducción de I+D+i y su régimen legal de aplicación.

DEDUCCIÓN I+D+I

El TS se pronunciará sobre los medios de prueba para acreditar la naturaleza de los gastos por innovación tecnológica.

Auto del TS de 18.10.2023. Rec.1633/2023.

Auto del TS de 26.10.2023. Rec.948/2023.

Auto del TS de 26.10.2023. Rec.1635/2023.

El TS ha admitido tres recursos de casación contra Sentencias de la Audiencia Nacional de finales de 2022 por las que se restringió la aplicación de la deducción de innovación tecnológica a proyectos de software. Dichas sentencias fueron analizadas en nuestro [tax alert](#) “Incertidumbre en la deducción por IT en proyectos de software”.

Las cuestiones sobre las que se pronunciará el TS son:

- Determinar si, en virtud de un informe emitido por el equipo de apoyo informático -dependencia interna de la propia AEAT-, la Administración tributaria puede considerar que los gastos derivados de la realización de actividades que tengan por objeto el desarrollo de software y aplicaciones informáticas no son aptos para la deducción por

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)
Tribunales Superiores de Justicia

actividades de innovación tecnológica en la cuota íntegra del impuesto sobre sociedades, aun cuando se trate de proyectos calificados como de tal innovación tecnológica por el Ministerio competente en materia de ciencia, en virtud de dictamen vinculante.

- Dilucidar el alcance que puede tener, para negar absolutamente toda deducción por innovación tecnológica, el hecho de que tal calificación ya viene dada, de modo vinculante, por la propia Administración del Estado en cuyo seno se integra la AEAT y, en concreta, la unidad informática mencionada.
- En relación con las preguntas anteriores, determinar si cabe enervar el valor probatorio del dictamen vinculante del Ministerio referido, al margen de su efectivo alcance y efectos, mediante un documento interno de sus propios funcionarios que no ha sido presentado por la Administración como prueba pericial en el proceso y no ha sido sometido a contradicción de las partes en ese mismo proceso.

RETENCIÓN

El TSJ del País Vasco considera que el sistema de retención que se articula en la normativa del IRNR puede acarrear una diferencia de trato no justificada respecto de la regulación que aplica a los perceptores residentes.

Auto del TSJ del País Vasco de 19.09.2023. Rec. 354/2022.

El Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha planteado en auto de 19 de septiembre una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) por la posible incompatibilidad de la normativa del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) de Vizcaya cuando se lleva a cabo una distribución de dividendos a una sociedad no residente.

El TSJ considera que el sistema de retención que se articula en la normativa del IRNR puede acarrear una diferencia de trato no justificada respecto de la regulación que aplica a los perceptores residentes.

La retención aplicable en la distribución de un dividendo a una sociedad residente -sujeta a la normativa del Impuesto sobre sociedades (IS)- se articula como un pago a cuenta de la liquidación final por IS. Sin embargo, en el caso de que el dividendo se distribuya a una entidad no residente la retención se convierte en el impuesto final, con independencia de que la entidad que recibe el dividendo genere beneficios o pérdidas en dicho periodo impositivo. Además, en el caso de estar en pérdidas la sociedad residente puede obtener su devolución a través del Impuesto de Sociedades, mientras que el no residente no podría obtener la devolución en su país de origen.

La cuestión prejudicial se suscita tras haber instado una solicitud de devolución de ingresos indebidos por la retención practicada a una entidad residente en Reino Unido que recibió dividendos por su participación en una entidad vizcaína. Dicha retención, en función de la normativa interna del impuesto, venía fijada en el 19 por 100, porcentaje igual al de los residentes. Sin embargo el Convenio de Doble Imposición hispano-británico, -CDI- la limita al 10%.

Teniendo en cuenta lo anterior, se pregunta al TJUE si va en contra del artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), que defiende la libre circulación de capitales, que se aplique el mismo porcentaje a los residentes y a los no residentes pero que en el caso de que la

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunales Superiores de Justicia

Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (ITSGF)

Tribunal Constitucional

sociedad esté en pérdida no devuelva a los no residentes la retención en la fuente practicada con motivo del pago de dividendos a cargo de una entidad residente -y que no consigan neutralizar en base al Convenio para eliminar la doble imposición- mientras que a los residentes que tengan asimismo pérdidas en el ejercicio, les es devuelta dicha retención en su integridad.

Un mayor detalle sobre esta sentencia puede consultarse en nuestro [tax alert](#) Cuestión prejudicial ante el TJUE sobre retenciones en IRNR.

CONSTITUCIONALIDAD

El TC desestima el recurso de inconstitucionalidad de la Comunidad de Madrid sobre el ITSGF.

Nota de prensa del TC 92/2023. Recurso de inconstitucionalidad 616-2023.

El Tribunal Constitucional ha desestimado el recurso de inconstitucionalidad presentado por el Consejo de Gobierno de la Comunidad de Madrid contra el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas (ITSGF) creado por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre (en su art. 3), contando con 4 votos en contra para los que el Impuesto debía ser declarado inconstitucional.

La Sentencia no ve vulneración de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas ni de otros principios constitucionales, como el principio de seguridad jurídica, capacidad económica y no confiscatoriedad.

El TC, dividido, desestima con la Sentencia todos los puntos del recurso presentado y argumenta que:

- Se ha cumplido el requisito de homogeneidad. Considera que la regulación del ITSGF se introdujo mediante una enmienda que guarda la conexión mínima de homogeneidad exigible con la proposición de ley a la Ley 38/2022, de 27 de diciembre en la que se insertó y con la que se crearon los gravámenes energético y financiero.

Considera el TC que en ambos casos -con el ITSGF y con los gravámenes energético y financiero- el objetivo era el proveer de ingresos públicos con los que afrontar las consecuencias de la crisis energética y de precios causada por la guerra de Ucrania.

- No se ha vulnerado la autonomía financiera de la Comunidad Autónoma. Considera que el ITSGF es complementario del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y no interfiere en las competencias autonómicas, pues, entre otras cuestiones, lo que se satisface por IP se descuenta del importe a ingresar por el ITSGF. Y recuerda que el Estado puede crear nuevos tributos sin interferir en las competencias de las comunidades autónomas.
- La configuración del tributo no vulnera los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución Española.
- El impuesto no atenta contra la seguridad jurídica, ya que a la fecha de entrada en vigor no había ninguna situación que hubiera empezado a producir efectos, por lo que no tiene carácter retroactivo y no se vulnera el principio de seguridad jurídica. Incide en que el impuesto no se aplica en relación con un periodo impositivo sino por referencia a una fecha concreta (31 de diciembre de 2022 y 31 de diciembre de 2023).

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Constitucional

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

Tribunal Supremo

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Tribunal Supremo

La sentencia, cuyo texto todavía no se conoce, contiene votos particulares de cuatro magistrados frente a los siete que secundan el texto propuesto por la magistrada ponente M^a Luisa Balaguer. Para los magistrados que han emitido sus votos particulares el recurso de la Comunidad de Madrid debía ser estimado y el ITSGF debía haberse declarado inconstitucional y nulo.

Procede recordar que están pendientes de resolución los recursos presentados por Gobierno de la Junta de Andalucía, la Asamblea de Madrid, la Xunta de Galicia y el Gobierno de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia. No obstante, la nota de prensa emitida por el TC ya apunta que estos recursos deberán resolverse aplicando la doctrina sentada en relación con el recurso de la Comunidad de Madrid.

Finalmente señalar que el grupo parlamentario popular de la Asamblea de Madrid ha presentado una Proposición de Ley para modificar de manera temporal la bonificación del Impuesto sobre el Patrimonio en la Comunidad de Madrid durante el periodo de vigencia del Impuesto de Solidaridad de las Grandes Fortunas (accede [aquí](#) al texto de la Proposición de Ley). Con ello se pretende que los contribuyentes a los que aplique la normativa de la Comunidad de Madrid y estén afectados por el ITSGF ingresen por el IP lo que debieran ingresar por el ITSGF.

PRESCRIPCIÓN

Presentar una autoliquidación de AJD como exenta, sí interrumpe la prescripción de liquidar TPO.

Sentencia del TS de 22.09.2023. Rec. 203/2022.

El Alto Tribunal entiende que la interrupción de la prescripción viene dada por la acción de presentar la autoliquidación tributaria con independencia de la calificación jurídica de exención o no sujeción efectuada por el contribuyente al presentar la autoliquidación tributaria.

En cuanto al fondo del asunto sobre si una autoliquidación de AJD pueda interrumpir la prescripción de otro tributo (TPO), el Alto Tribunal señala que sí se produjo dicha interrupción porque la autoliquidación se presentó ante la misma Administración tributaria que era competente para liquidar TPO y, además, la citada autoliquidación fue la que originó la actuación de comprobación y liquidación de la Administración tributaria por TPO.

La Sentencia hace un repaso de pronunciamientos previos sobre diversas situaciones de interrupción o no de la acción de liquidar la deuda tributaria.

PLAZOS

El TS concluye que no cabe la remisión espontánea por la Administración del complemento del expediente sin solicitarlo el órgano económico-administrativo transcurrido el plazo para su remisión completa.

Sentencia del TS de 27.10.2023. Rec.2490/2022.

El TS sienta la doctrina de que la Administración tributaria no puede remitir por iniciativa propia, ampliaciones o complementos del expediente, una vez transcurrido el plazo que tenía para enviar el expediente íntegro.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

En el caso concreto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León (TEAR) había desestimado la reclamación económico-administrativa formulada por una empresa contra la que se había dictado un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria de sanción tributaria, contra el cual la citada empresa alegó la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la sanción impuesta al obligado principal que, posteriormente le fue derivada.

Inicialmente la Administración Tributaria había remitido al TEAR un expediente en el que no constaba ninguna actuación que hubiera interrumpido la prescripción. Con posterioridad, habiendo transcurrido un año para entender desestimada por silencio la reclamación- la AEAT remitió de forma espontánea un complemento del expediente sin que el TEAR lo hubiera solicitado.

El TS da la razón a la empresa recurrente considerando improcedente dicho complemento del expediente. Realiza al respecto las siguientes consideraciones:

- Los órganos económicos administrativos han de actuar con independencia funcional en el ejercicio de su potestad de revisión frente a la actuación de la Administración Tributaria.
- La obligación de la Administración Tributaria de remisión del expediente completo ha de producirse en tiempo y forma. Lo contrario, admitir la remisión de un complemento del expediente administrativo a voluntad de la propia Administración puede resultar letal para el mantenimiento del equilibrio que la normativa intenta preservar en el ámbito de la vía económico-administrativa, pudiéndose entender, a la postre, como una respuesta o contestación a las alegaciones del reclamante.
- De admitirse la remisión indiscriminada de eventuales complementos del expediente administrativo por iniciativa de la propia Administración que hubiera dictado el acto sometido a revisión, sería posible alterar el devenir de la reclamación por la sola voluntad de esta.
- Finalmente, el Tribunal Supremo considera que este complemento de expediente no debe confundirse con el informe que, la Ley General Tributaria, permite que el tribunal económico-administrativo solicite al órgano que dictó el acto impugnado, rechazando con ello el argumento con el que la sentencia impugnada avala la remisión extemporánea del expediente.

En función de lo anterior, el TS fija el siguiente criterio: «el órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable tiene la obligación de remitir al órgano económico-administrativo el expediente administrativo completo en el plazo de un mes al que se refiere el apartado tercero del artículo 235 de la Ley General Tributaria, **plazo de remisión que tiene naturaleza preclusiva** para la Administración Tributaria, de modo que no resulta posible la remisión espontánea de complementos al expediente administrativo inicialmente remitido y que no hayan sido solicitados por el Tribunal Económico-Administrativo, de oficio o a instancia de parte».

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunales Superiores de Justicia

RECARGO POR DECLARACIÓN EXTEMPORANEA

Los porcentajes de recargo del art. 27.2 LGT en la redacción dada por la Ley 11/2021 han de aplicarse con carácter retroactivo.

Sentencia del TSJ de Madrid de 04.10.2023. Rec. 172/2021.

La ley 11/2021 modificó el anterior sistema de recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo introduciendo un recargo del 1 por ciento al que añadir un sistema de recargos crecientes del 1 por ciento adicional por cada mes completo de retraso, sin intereses de demora hasta que haya transcurrido un periodo de 12 meses de retraso. De esta manera se reducían los recargos anteriores del 5, 10 ó 15 por ciento para transcurros de hasta 3, 6 ó 12 meses, respectivamente.

Se establecía que el nuevo sistema de recargos será de aplicación a los recargos exigidos con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 11/2021, siempre que su aplicación resulte más favorable para el obligado tributario y el recargo no hubiera adquirido firmeza.

En el presente caso se presentó espontáneamente, sin requerimiento previo, una declaración extemporánea, con resultado de una deuda a ingresar. Para el TSJ de Madrid se cumplen, por tanto, todos los requisitos exigibles para que pueda aplicarse por la administración el recargo por declaración extemporánea, sin que pueda aceptarse como pretende la parte recurrente, que ello únicamente genere el pago de intereses de demora de la cantidad ingresada.

No obstante, en virtud de la nueva regulación del art. 27. 2 LGT -después de la reforma operada por la Ley 11/2021-, los nuevos porcentajes de recargo que se determinan en ese precepto se aplican incluso con carácter retroactivo, tal como alega con carácter subsidiario la entidad actora.

Así pues, en este caso la aplicación retroactividad de la norma más favorable determina que frente la recargo del 5% inicialmente exigido por la AEAT en la liquidación impugnada, se acabe exigiendo un recargo de un 2% (un 1%, más otro 1% de incremento, al ser el retraso en la presentación de la declaración de 51 días, por lo que únicamente se había cumplido un mes de retraso en la presentación).

Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social
Tribunal Supremo

GRAN INVALIDEZ

La **"base mínima de cotización vigente"** que debe tomarse para calcular el importe del complemento de gran invalidez es la base mínima de cotización de todos los grupos profesionales; no la del grupo del beneficiario.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 17/10/2023. Rec. 2285/2021

La controversia se inicia cuando una persona -de profesión habitual fisioterapeuta, adscrita al grupo de cotización 2- interpone demanda contra la resolución del INSS que la declaró afecta de una incapacidad permanente absoluta, con efectos del 18 de julio de 2019 (fecha del hecho causante).

Se plantea cómo debe interpretarse la expresión **"base mínima de cotización vigente"** que utiliza el art. 196.4 de la Ley General de Seguridad Social (LGSS) para **calcular** el importe del **complemento de gran invalidez**: si debe referirse a la base mínima de cotización de todos los grupos profesionales o, por el contrario, a la base mínima de cotización del grupo del beneficiario.

El citado art. 196.4 LGSS dispone: *"Si el trabajador fuese calificado como **gran inválido**, tendrá derecho a una **pensión vitalicia** (...), incrementándose su cuantía con un **complemento**, destinado a que el inválido pueda remunerar a la persona que le atienda. El importe de dicho complemento será equivalente al resultado de **sumar el 45% de la base mínima de cotización vigente en el momento del hecho causante y el 30% de la última base de cotización del trabajador correspondiente a la contingencia de la que derive la situación de incapacidad permanente. En ningún caso el complemento señalado podrá tener un importe inferior al 45% de la pensión percibida, sin el complemento, por el trabajador**".*

El 30% referenciado se proyecta sobre la base de cotización del trabajador. Por el contrario, el 45% se proyecta sobre la base mínima de cotización común para todos los grupos profesionales, no del grupo del trabajador.

El TS argumenta que si la ley hubiera querido que fuese la base de cotización del trabajador (y no la mínima para todos los grupos profesionales) lo habría establecido expresamente. Es determinante y clarificador que el precepto mencione de forma expresa la base de cotización del "trabajador" al referirse al porcentaje del 30% y no haga lo mismo con el porcentaje del 45%, en el que no se dice en momento alguno que haya de ser la base de cotización del trabajador, sino que se habla de la base mínima de cotización, sin precisar o especificar, que dicha base debe ser la del trabajador.

Por lo expuesto, el TS desestima el recurso de casación interpuesto, y **confirma y declara la firmeza de la Sentencia del TSJ del País Vasco que entendió** -como previamente hizo el Juzgado- **que la base mínima de cotización del art. 196.4 LGSS no es** la correspondiente al grupo 2 de la actora, sino **la base mínima de cotización de todos los grupos profesionales** (en el caso, la postulada para el año 2019 por la Orden TMS/83/2019).

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

BENEFICIO SOCIAL

Una entidad bancaria puede resolver los préstamos concedidos a un ex trabajador, como beneficio social, si éste se niega a pagar lo adeudado, o a renegociar las condiciones, como así estipula el Convenio colectivo.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 10/10/2023. Rec. 248/2021

La cuestión que debe decidirse es si una entidad bancaria puede resolver los diferentes contratos de préstamo concedidos a quien fue trabajador de la entidad -despedido disciplinariamente, que y ha impagado un número muy elevado de cuotas mensuales de devolución-, dar por anticipadamente vencido los préstamos, y exigir el pago del capital pendiente de devolución.

Esta clase de contratos de préstamo es un **beneficio social** que nace con el fin de permitir el acceso de los trabajadores a préstamos en mejores condiciones que las ofrecidas con carácter general por las entidades bancarias a los clientes, el derecho de los trabajadores a solicitar a sus empresas. Y se rige por los convenios colectivos, a cuyo marco deben ajustarse los pactos individuales que puedan formalizarse y la ulterior actuación de ambas partes

El TS considera razonable que, ya que el préstamo se ha concedido precisamente en razón de la existencia de la relación laboral, el Convenio admita que el cese del trabajador en la empresa conlleve el efecto de abonar la cuantía pendiente del préstamo, o la constitución de un nuevo préstamo comercial en las condiciones generales de cliente para la cantidad pendiente de amortizar al causar baja en la empresa.

Es doctrina reiterada del TS que **la empresa no puede proceder, sin más, a la automática resolución de los préstamos, pero ante tales impagos, sí puede instar la resolución y vencimiento anticipado** en aplicación de la normativa civil reguladora de los contratos de crédito inmobiliario.

En el caso, **concurren los requisitos** exigidos por tal regulación: los incumplimientos se producen en la primera mitad de la duración del préstamo, y las cuotas vencidas y no satisfechas equivalen al impago de 24 mensualidades consecutivas (lo que supera con creces el 3% de la cuantía del capital concedido). Además, la empresa ha cumplido con lo estipulado en el Convenio de Banca al ofrecerle la posibilidad de abonar la deuda o de refinanciarla mediante un nuevo préstamo con condiciones iguales a las del resto del público, a lo que el empleado no ha accedido.

No es exigible a la empresa ninguna otra actuación adicional y previa al ejercicio de la acción resolutoria una vez que ya ofreció al trabajador las distintas opciones que contempla el convenio colectivo, sin que por parte del mismo se manifestare la menor intención de atender el pago de las cuotas vencidas y no satisfechas, o, al menos, de renegociar de alguna manera una posible refinanciación de los préstamos.

Por ello, el TS **casa y anula sentencia recurrida y, confirma y declara la firmeza** de la del Juzgado, que **condenó al ex trabajador a devolver las cantidades adeudadas** por los préstamos concedidos.

Ámbito legal (cont.)

Civil
Juzgados

DESAHUCIO

El juez civil no puede obligar a bancos o inmobiliarias a formalizar un alquiler social antes del desahucio.

Sentencia del Juzgado de lo Civil n.º 57 de Barcelona, de 16/10/2023. Proc. 611/2023

Una arrendataria ejercita una acción para solicitar que se condene a la parte arrendadora a ofrecerle un alquiler social, antes del desahucio, conforme a las previsiones contenidas en la Ley catalana 24/2015, de medidas urgentes para afrontar la emergencia en el ámbito de la vivienda y la pobreza energética.

La Ley catalana establece que los arrendadores que tengan categoría de gran tenedor (para este caso, entidades financieras y sus filiales inmobiliarias y personas jurídicas con más de 10 viviendas) están obligados a ofrecer un alquiler social antes de interponer una demanda de ejecución de hipoteca o de desahucio (o en actuaciones ejecutivas de la reclamación) cuando afecte a una persona o unidad familiar en riesgo de exclusión y sin alternativa propia de vivienda.

Entiende la juez que la demanda debe ser desestimada, en la medida en que **se está ante una norma de naturaleza administrativa** -no civil-, que obliga al ofrecimiento del alquiler social sólo si concurren una serie de requisitos legales, el incumplimiento se debe denunciar ante la autoridad administrativa competente en vivienda para que, en su caso, abra expediente.

La jueza concluye que **la vía civil no es la adecuada para exigir el acceso a una vivienda en ese régimen cuando se produce un desahucio** para desalojar a quien ocupa un inmueble ilegalmente (sin título).

El Juzgado de Primera Instancia n.º 57 de Barcelona desestima la acción de condena a la parte demandada a ofrecer a la parte demandante un alquiler social.

Mercantil
Tribunal de Justicia de la Unión
Europea

CONSUMIDORES Y USUARIOS

El TJUE se pronuncia sobre cómo debe referenciarse el etiquetado energético de los productos, en su publicidad visual o en su material técnico de promoción.

Auto del TJUE, Sala Octava, de 05/10/2023. Asunto C- 761/2022

Se presenta una petición de decisión prejudicial en el marco de una demanda para que se condene a una empresa a que deje de hacer publicidad de determinados electrodomésticos de uso doméstico, en la que no se indica la gama de las clases de eficiencia energética que figuran en la etiqueta del grupo de productos de que se trata. La petición de decisión prejudicial se ha instado con el objeto de que se interprete el art. 6, párrafo primero, letra a), del Reglamento (UE) 2017/1369, por el que se establece un marco para el etiquetado energético y se deroga la Directiva 2010/30/UE.

El TJUE resuelve la cuestión prejudicial e interpreta el citado **art. 6.1.a) Reglamento UE 2017/1369**, en el sentido de que **los proveedores y los distribuidores** de un producto están **obligados, en su publicidad visual o en su material técnico de promoción** de un modelo específico de ese producto, **a hacer referencia a la clase de eficiencia energética de este y a la gama de las clases de eficiencia que figuran en la etiqueta del**

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

grupo de productos de que se trate. Y ello, en el supuesto de que ese grupo de productos haya **sido objeto de un acto delegado adoptado sobre la base de la Directiva 2010/30/UE**, relativa a la indicación del consumo de energía y otros recursos por parte de los productos relacionados con la energía, mediante el etiquetado y una información normalizada, y no de un acto delegado adoptado sobre la base del Reglamento 2017/1369.

Cuando **ese acto delegado no establezca cómo deben incluir tal referencia** esos proveedores y distribuidores y hasta que se adopte un acto delegado para el grupo de productos de que se trate -sobre la base del art. 16 del Reglamento 2017/1369-, **estos deben hacer referencia**, en su publicidad visual y en su material técnico de promoción, **a esa clase de eficiencia energética y a esa gama de las clases de eficiencia** de la misma manera que la adoptada en la etiqueta de dicho grupo de productos. Esa presentación debe seguir siendo legible y visible habida cuenta de la naturaleza, el tamaño y los imperativos comerciales de tal publicidad y material de promoción.

Si tal presentación no es factible, los proveedores y distribuidores deben **optar por una presentación equivalente que responda a las exigencias de información del consumidor, y de legibilidad y visibilidad**, tal como dimanan del Reglamento 2017/1369.

Administrativo

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES

Los pacientes tienen derecho a obtener, gratuitamente, una primera copia de su historia clínica, sin tener que justificar su solicitud.

Sentencia del TJUE, Sala Primera, de 26/10/2023. Asunto C-307/2022

En el contexto de un litigio surgido a raíz de la negativa de un dentista de facilitarle, gratuitamente, a un paciente, una primera copia de su historia clínica se presenta petición de decisión prejudicial, que tiene por objeto la interpretación de ciertos artículos del Reglamento (UE) 2016/679 (Reglamento general de protección de datos, RGPD).

El TJUE resuelve la controversia declarando que los preceptos controvertidos deben interpretarse del modo siguiente:

- Por lo que se refiere a los arts. 12.5 y 15.1 y 3 RGPD: la **obligación de facilitar** al interesado **gratuitamente una primera copia** de sus datos personales objeto de tratamiento **se impone al responsable del tratamiento** aunque dicha solicitud esté motivada por un fin ajeno a los mencionados en el considerando 63, primera frase, del RGPD.
- En cuanto al art. 23.1 i) RGPD, una **normativa nacional adoptada antes de la entrada en vigor del RGPD** puede estar comprendida en el ámbito de aplicación de dicha disposición. No obstante, tal facultad **no permite adoptar** una normativa nacional que, con el fin de proteger los intereses económicos del responsable del tratamiento, **imponga al interesado los gastos de una primera copia** de sus datos personales objeto del tratamiento.
- Por último, el art. 15.3, primera frase, del RGPD debe interpretarse en el sentido de que, **en el marco de una relación médico-paciente**, el **derecho a obtener una copia** de los datos personales objeto de tratamiento **implica** que se entregue al interesado una **reproducción fiel e inteligible** de todos esos datos.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Este derecho conlleva el de obtener una **copia íntegra de los documentos recogidos en su historia clínica** que contengan, entre otros, dichos datos, si la entrega de tal copia es necesaria para permitir al interesado verificar su exactitud y exhaustividad, así como para garantizar su inteligibilidad.

Por lo que respecta a los datos relativos a la salud del interesado, este derecho incluye, en todo caso, el de obtener una copia de los datos de su historia clínica que contengan información como diagnósticos, resultados de exámenes, evaluaciones de facultativos y cualesquiera tratamientos o intervenciones practicadas.

Tribunal Supremo

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO

Responsabilidad patrimonial del Estado a causa del Estado de alarma: El TS desestima el primer recurso por daños.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, de 31/10/2023. Rec. 453/2023

En este caso el recurso contencioso-administrativo se planteó por una entidad hotelera **frente a la desestimación presunta de la reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado-legislador y de las Administraciones públicas** que se instó ante el Consejo de Ministros.

En su reclamación la entidad sostenía haber sufrido **daños**, como consecuencia de la **aplicación de las medidas de contención** que dispuso el art. 10.4 del Real Decreto 463/2020, en el contexto de la declaración del primer estado de alarma. En particular, por la **suspensión de apertura al público del establecimiento de que es titular**. Considera que **su actividad empresarial resultó económicamente perjudicada** y reclama una **indemnización** por los daños y perjuicios sufridos, más el interés legal y moratorio correspondiente.

La entidad recurrente fundamenta la responsabilidad patrimonial derivada del impacto de la normativa COVID-19, de manera principal, en el art. 32.1 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público; adicionalmente, en el art. 3 de la LO 4/1981, de los estados de alarma, excepción y sitio; y, por último, plantea el derecho a obtener una reparación económica por los perjuicios sufridos en lo que considera podría encajar en la figura de expropiación forzosa (art. 120 de la Ley de Expropiación Forzosa).

Entre otras consideraciones, **el TS rechaza la petición de responsabilidad patrimonial del Estado** exponiendo lo siguiente:

- **No admite la responsabilidad patrimonial del Estado-Legislator**, al entender que no se han dado las circunstancias previstas en la ley para que dicha responsabilidad sea posible: que la ley productora de los daños haya sido declarada inconstitucional o cuando los afectados por la ley no tengan del deber jurídico de soportar esos daños, siempre que así se establezca en el propio acto legislativo que provoca el daño cuya reparación se reclama. No se cumplen los requisitos legales:
 - Los daños sufridos no son antijurídicos.
 - Las previsiones incluidas en la Ley General de Salud Pública excluyen que la Administración deba indemnizar los gastos causados por las medidas adoptadas para preservar la salud pública.
 - El principio de precaución determina que cuando la salud humana está en riesgo, quien demanda una indemnización debe acreditar que las medidas a las que se imputa el daño carecen de justificación, idoneidad y razonabilidad; y no se ha producido la acreditación

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

- En ninguno de los Reales Decretos de declaración o prórroga del estado de alarma se establece la previsión indemnizatoria, prevista en la LRJSP para que nazca la responsabilidad por actos legislativos.
- También **descarta la responsabilidad por funcionamiento anormal de los servicios públicos** pues **no se realiza un mínimo esfuerzo probatorio** que permita llegar a la conclusión de que los retrasos e incumplimientos administrativos provocaron los daños que se aducen.
- **No comparte el argumento fundado en la LO 4/1981 como régimen de responsabilidad patrimonial diferente al de la Ley 40/2015** en el que bastaría la existencia de un daño patrimonial derivado causalmente de alguno de los estados excepcionales, para que surja automáticamente el derecho a obtener una indemnización de las Administraciones Públicas.
- **Tampoco hay una expropiación forzosa que justifique el abono de la cantidad que se reclama**, argumentando que, en el caso: (i) no hay expropiación forzosa sin privación singular -entendida ésta como sacrificio especial impuesto deliberadamente a uno o varios sujetos en sus bienes, derechos o intereses, de forma directa por causa de utilidad pública o interés social-; (ii) tampoco ha existido un procedimiento como exige, por regla general, la expropiación forzosa.
- Por último, **concorre fuerza mayor que exonera de responsabilidad**. A juicio de la Sala, **la pandemia se ajusta a la definición de circunstancia de fuerza mayor**, y en este caso, la actividad administrativa desarrollada fue razonable y proporcionada a la situación existente por lo que no generó responsabilidad.

Por todo lo anterior, el Alto Tribunal **desestima el recurso contencioso-administrativo** planteado, **negando la existencia de responsabilidad patrimonial del Estado**.

Juzgados

CONTRATOS ADMINISTRATIVOS

Nulidad del procedimiento de contratación para la implantación de la Zona de Bajas Emisiones en Burgos.

Sentencia del Juzgado de lo de lo Contencioso-administrativo n.º 2 de Burgos, de 16/10/2023. Rec. 66/2022

Se dilucida en este caso si son conformes a Derecho, o no, dos Acuerdos de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Burgos: (i) un Acuerdo que aprueba el pliego de cláusulas administrativas particulares que han de servir al procedimiento abierto simplificado (trámite de urgencia), para contratar la ejecución del proyecto de implantación de zonas de bajas emisiones para el tráfico; y (ii) otro Acuerdo por el que se adjudica el procedimiento abierto simplificado a una empresa.

Afirma el Juzgado que las obras y equipamientos que son objeto del contrato pretenden controlar y restringir el acceso de vehículos como medida para mitigar posibles emisiones contaminantes en zonas del término urbano de Burgos. Sin embargo, se pretende hacer **sobre zonas que todavía no han sido delimitadas por el instrumento normativo exigido para establecer restricciones de cualquier derecho**, esto es, en virtud de la oportuna Ordenanza municipal que delimite las Zonas de Bajas Emisiones.

Concluye el Juzgado estimando el recurso interpuesto y anulando los Acuerdos locales controvertidos.



Doctrina administrativa

Ámbito fiscal

Tribunal Económico-Administrativo Central

Impuesto sobre Sociedades (IS)

El TEAC se pronuncia sobre las rentas excluidas de la deducción para evitar la doble imposición interna por reparto de dividendos. Analiza también el cómputo de la facultad de comprobación de BINs y deducciones generadas en ejercicios anteriores.

Resolución del TEAC de 25.09.2023. Res.6957/2021

Se analiza en este caso el tratamiento fiscal de unos dividendos distribuidos tras haber realizado una compensación de pérdidas, a través de una reducción de la prima de emisión. La distribución de dividendos se realizó vigente el TRLIS, siendo esa la norma que aplica en este caso.

En estos supuestos, los dividendos percibidos, en primer lugar, minoran el coste de adquisición de las participaciones y el exceso, en su caso, se integraría en la base imponible del perceptor, sin derecho a aplicar la deducción por doble imposición interna del art. 30.2 TRLIS.

Como cuestión colateral se analiza el **cómputo de los 10 años** para la comprobación de bases imponibles negativas y deducciones generadas por la entidad y que se encuentran pendientes de aplicar.

La comprobación de estos créditos fiscales se ha de iniciar en el plazo de 10 años. Este plazo se contará desde el día siguiente a aquel en el que finalice el plazo para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que se generó el derecho a su compensación o aplicación.

En este caso la Administración inició el procedimiento de comprobación el 24/11/2015 y ha realizado ajustes que afectan BINs y deducciones pendientes de aplicar que se generaron en los ejercicios 2006 a 2010. Por tanto, no habría prescrito el derecho de la Administración a comprobar dichos importes y cuantías pues no habían transcurrido 10 años desde el 25/07/2007, día siguiente al que finalizaba el plazo para presentar la autoliquidación del IS del ejercicio más antiguo al que se referían los importes comprobados, el 2006.

El TEAC desestima el resto de las alegaciones presentadas por la entidad recurrente que versan, entre otros aspectos, sobre ajustes a practicar conforme al régimen de sociedades de capital riesgo.

Ámbito fiscal (cont.)**Impuesto sobre Sociedades (IS)**

El TEAC asume el criterio del TS sobre la imputación temporal de “pasivos ficticios”.

Resolución del TEAC de 25/09/2023 Res.1269/2022

Ante el registro contable de lo que se consideran “pasivos ficticios”, esto es, deudas que la Inspección considera inexistentes y que figuran registradas en la contabilidad, le corresponde al sujeto pasivo probar su origen y realidad para evitar que entre en juego la presunción de existencia de rentas no declaradas, que recoge el art. 121 LIS.

En cuanto a la imputación temporal de esa renta presunta, el contribuyente puede emplear, para acreditar que la renta corresponde a un determinado período distinto del que se ha referido en la liquidación, cualquier medio de prueba admitido en Derecho, incluidos los libros de contabilidad de los empresarios debidamente legalizados.

La contabilidad, debidamente legalizada, es prueba suficiente de la existencia de los pasivos, por lo que la aportación de una contabilidad legalizada correspondiente a un ejercicio prescrito en la que estos consten, supondría la prueba de su existencia en esos ejercicios.

Lo anterior impediría su imputación a un ejercicio posterior no prescrito, salvo por la labor de prueba que pueda hacer la Inspección demostrando que esos pasivos hubieran pasado a tener la consideración de “inexistentes” en un ejercicio posterior.

Se asume así el criterio de la Sentencia del TS de 25 de julio de 2023 (Rec. 6934/2020) que corrige lo dispuesto por la Sentencia de la AN de 15 de junio de 2020 (Rec. 626/2016).

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

El TEAC cambia de criterio y reconoce que el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente.

Resolución del TEAC de 24/10/2023. Res 06065/2021.

En este caso el TEAC analiza si el criterio fijado por el TS (STS de 23 de febrero de 2023. Rec. 6007/2021 y Rec. 6058/202) consistente en considerar que el ejercicio del derecho de deducción en el IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria, resulta aplicable en el marco de un supuesto de hecho donde se ha presentado una rectificación de autoliquidación de IVA incrementado las cuotas de IVA soportado inicialmente declaradas, una vez finalizado el plazo previsto para la presentación de las correspondientes autoliquidaciones.

El TEAC concluye, en sentido positivo, que este criterio del TS es aplicable con carácter general y no se limita a al supuesto concreto planteado en aquel litigio. Por tanto, para el TEAC la rectificación de autoliquidaciones de IVA para incluir en las mismas cuotas soportadas no aplicadas inicialmente es un derecho que podrá ejercitarse incluso en los casos en los que las autoliquidaciones se presenten con carácter extemporánea, siempre dentro del plazo de 4 años.

Esta Resolución supone un cambio del criterio que este Tribunal venía manteniendo (Res. 09637-2015 de 21/01/2016 y Res. 01035-2019 de 20/01/2022).

Ámbito fiscal (cont.)**Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)**

Posibilidad de modificar el importe de cuotas compensadas fuera del plazo de declaración. ¿La compensación de cuotas es un derecho o una opción?

Resolución del TEAC de 24/10/2023. Res 272/2021.

Un contribuyente modifica una declaración de IVA presentada originariamente y en la modificación omite incluir las cuotas pendientes de compensar en periodos anteriores, lo que conlleva que la autoliquidación complementaria resulte a ingresar y que se imponga un recargo por extemporaneidad.

El argumento que el contribuyente utiliza para ir contra el recargo es que la declaración inicial incluía cuotas de IVA soportadas en periodos anteriores pendientes de compensar y, de hecho, pedía la devolución del IVA soportado que excedía al IVA repercutido. Sobre esa base considera que una vez incluidas esas cuotas en la declaración inicial no podía después omitirlas en la declaración complementaria.

Sin embargo, el TEAC analiza la cuestión y llega a la conclusión de que el derecho a deducir las cuotas de IVA soportado no es una opción sino un derecho del contribuyente y, en consecuencia, puede ejercitarlo cuando quiera dentro del plazo legal de cuatro años e incluso modificarlo también dentro de este plazo legal. Esta conceptualización de la deducción de las cuotas de IVA soportado como derecho y no como opción lleva a que la Administración Tributaria a validar la modificación efectuada en la autoliquidación complementaria en la que no se compenso las cuotas de IVA soportado procedentes de periodos anteriores.

En virtud de lo anterior y sobre la base de la jurisprudencia del TS que concibe la deducción y compensación de cuotas de IVA soportado como un derecho y no una opción tributaria, el TEAC valida el recargo de extemporaneidad por entender que el contribuyente no quería compensar el importe pendientes de deducir.

Como cuestión colateral, la impugnación del recargo calculado conforme a la redacción del art. 27 LGT anterior a la redacción que ha dado la Ley 11/2021 ha hecho que entre en juego la retroactividad de la norma más favorable y al menos en este caso consiguió reducir el importe del mismo.

Servicios de radio y televisión prestados por entes públicos financiados mediante subvenciones de la Administración Pública territorial de la que dependen. Derecho a la deducción.

Resolución del TEAC de 23/05/2023. Res.05255/2021

Los entes públicos que realizan una actividad de radiotelevisión y efectúan tanto operaciones sujetas a IVA, como operaciones no sujetas, no pueden deducir la totalidad de las cuotas de IVA soportadas; con fundamento en lo previsto en el último párrafo del art. 93.Cinco de la Ley del IVA, en relación con lo señalado en la letra a) del art. 78.Dos.3º de la Ley del Impuesto.

Se desprende de la exposición de motivos de la Ley 9/2017, que introdujo en la Ley del IVA las anteriores modificaciones normativas, que las aportaciones efectuadas por las Administraciones Públicas para financiar servicios de radiodifusión pública se excluyen del concepto de subvención vinculada al precio conforme a lo previsto en la letra b) del art. 78.Dos.3º. Se considera una actividad de interés general cuyo destinatario es la sociedad en su conjunto, sin que existan destinatarios identificables, ni los usuarios satisfagan contraprestación alguna.

Ámbito fiscal (cont.)**Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)****Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios**

La deducción total de las cuotas soportadas en estos casos resultaría contraria a lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como se recoge en la Sentencia de 16 de septiembre de 2021 (Asunto C-21/20, *Balgarska natsionalna televizija*).

Se trata de un criterio reiterado en la resolución del TEAC de 19/07/2023. **Res. 3156/2021.**

Aportación de pruebas en vía de revisión. Unificación de criterio.**Resolución del TEAC 30.10.2023. Res. 8923/2022**

El TEAC se pronuncia sobre la admisión de pruebas y su valoración, en el seno de un procedimiento de revisión en vía administrativa -recurso de reposición o vía económico-administrativa-, tras un procedimiento de aplicación de los tributos donde las mismas le fueron requeridas al obligado tributario, pero no aportadas.

Aun cuando la no aportación le fuera imputable al obligado tributario, siempre que no medie una conducta abusiva o maliciosa, las pruebas que se aporten deben de ser aceptadas. Por el contrario, en el supuesto en que se dé una conducta abusiva o maliciosa no deberán ser aportadas; en ese caso la conducta abusiva o maliciosa ha de ser constatada en el expediente.

Las infracciones de los párrafos 1º y 2º del art. 195.1 LGT son independientes.**Resolución del TEAC de 30/10/2023. Res. 05076/2023**

Esta resolución resuelve un recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el Director General de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña de 9 de febrero de 2023, y unifica criterio en el sentido siguiente:

Las infracciones de los párrafos 1º y 2º del art. 195 LGT (Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes) no son alternativas sino independientes, pues tipifican conductas del obligado distintas.

Cuando se aprecie la concurrencia de ambas con ocasión de una única declaración o autoliquidación, el obligado habrá cometido dos infracciones distintas, que darán lugar a dos sanciones diferentes en los términos previstos en el art. 195 LGT.

Procedimiento de comprobación limitada: efectos de la extralimitación del alcance de las actuaciones.**Resolución del TEAC de 24/10/2023. Res 02581/2021. Cambio de criterio.**

En este caso, el TEAC resuelve como primera cuestión, que la Administración tributaria se extralimitó del alcance del procedimiento al efectuar una comprobación material de las cuotas soportadas en períodos anteriores, estimando así las alegaciones del contribuyente.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

A continuación pasa a analizar cuáles son los efectos de la extralimitación del alcance de las actuaciones.

El TEAC venía apreciando que la extralimitación del alcance de las actuaciones es un defecto de carácter procedimental que conlleva la anulación de las liquidaciones y la retroacción de las actuaciones para que se dictara un acuerdo en el que de forma motivada se ampliase el alcance y se notificase debidamente al obligado tributario.

No obstante, dicho criterio se ha modificado a la vista del contenido de la STS, de 4 de marzo de 2021. En su sentencia, el Alto Tribunal analiza un procedimiento de comprobación limitada en el que, tras la notificación inicial de la propuesta de resolución, se dicta una nueva propuesta de resolución ampliando el alcance inicial, lo que contraviene lo dispuesto en el art. 164 RD 1065/2007 (RGAT). Ante este incumplimiento el Alto Tribunal anula la liquidación, sin ordenar la retroacción ya que considera que la infracción del objeto del procedimiento no es un defecto formal o procedimental, de modo que no cabe su restauración a través de la retroacción de actuaciones. Para el TS la infracción cometida determinada la anulabilidad del acto.

Pues bien, el mismo defecto concurre en el que caso en que las actuaciones de comprobación exceden los límites del alcance inicialmente notificado y, así sucede en el presente caso, en el que la Administración tributaria se extralimitó al efectuar una comprobación material de las cuotas soportadas en períodos anteriores y, en consecuencia, procede la anulación total de la liquidación recurrida.

Deben señalarse que el TEAC en resoluciones anteriores consideró que el defecto invalidante no afectaba a aquella parte de la liquidación que se adecuaba al alcance inicialmente comunicado o debidamente ampliado, de forma que únicamente se anulaba la liquidación en la parte de la misma que correspondía a regularizaciones que excedían de ese inicial alcance comunicado o debidamente ampliado. No obstante, a la vista de la mencionada STS de 3 de mayo de 2022, el TEAC debe cambiar su criterio, procediendo la anulación total de la liquidación, sin que sea necesario analizar las restantes cuestiones alegadas por la contribuyente.

Efectos de las actuaciones penales previas al inicio del procedimiento de comprobación respecto del plazo de prescripción.

Resolución del TEAC de 25/09/2023. Res. 6555/2020

En esta Resolución el TEAC concluye que las actuaciones penales llevadas a cabo con el obligado tributario tienen eficacia interruptiva respecto al plazo de prescripción del derecho de la Administración para liquidar la deuda tributaria, en tanto que la Administración no podía realizar durante ese periodo actuación alguna para regularizar la deuda tributaria.

En este caso concreto se declaró prescrito el delito penal, lo que conllevaría, de no existir ninguna actuación más, el reconocimiento de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria. Sin embargo, el obligado tributario presentó una declaración complementaria del IRPF 2007, la cual no tiene eficacia interruptiva de la prescripción en el ámbito penal (y por ello se declaró prescrito el delito), pero sí interrumpe el plazo de prescripción en el ámbito administrativo.

La aplicación del criterio señalado a este caso concreto lleva al TEAC a concluir que las actuaciones penales llevadas a cabo con el obligado tributario sí tienen eficacia respecto al plazo de prescripción, en tanto que la Administración no podía realizar actuación alguna.

Ámbito fiscal (cont.)**Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios****Requerimiento tendente a "asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria" y análisis de la prescripción.****Resolución del TEAC de 14/09/2023. Res. 10044/2022**

En el presente caso, la cuestión se centra en determinar si los requerimientos de información patrimonial -o de designación de bienes- del art. 162 LGT pueden tener efecto interruptivo de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas o autoliquidadas.

El Tribunal concluye que carecen de eficacia interruptiva de la prescripción los requerimientos de información que, aunque dictados al amparo formal del art. 162 LGT, a la vista de las circunstancias del caso concreto se desprende que la verdadera finalidad perseguida con ellos es la de interrumpir dicha prescripción y no la efectiva recaudación de la deuda tributaria.

El TEAC inadmite el recurso extraordinario en unificación de criterio por existir doctrina vinculante precedente.

El TEAC cambia de criterio respecto de la compatibilidad del IAE con la tasa general de operadores.**Resolución del TEAC de 20/09/2023. Res 0009/2020. Cambio de criterio**

En esta resolución el TEAC concluye que resulta improcedente exigir a una operadora de telefonía móvil la tributación por el epígrafe 761.2 del IAE, según la redacción dada por la disposición adicional cuarta de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, al considerar que esa tributación ostenta la condición de "canon" en el sentido del art. 13 de la Directiva 2002/20 Autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización) y contrario a la directiva.

Hasta este momento el TEAC venía defendiendo que debido a las características propias del IAE -que grava la realización de un actividad empresarial o profesional con vocación de generalidad-, no podía entenderse que existiera incompatibilidad entre el mismo y la tasa general de operadores.

Sin embargo, el TS en la Sentencia de 14 de julio de 2022 (Rec. 7503/2040) entendió que el IAE vulneraba lo establecido en el art. 13 de la Directiva de Autorización pues la introducción del epígrafe 761.2 estableciendo una nueva tarifa para las empresas de la telefonía móvil, tuvo una finalidad claramente compensatoria para una mayor y mejor recaudación a las Haciendas locales.

Para el Alto Tribunal el 761.2 no persigue garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior de las redes y servicios de telecomunicaciones, razón por la cual entiende que el mismo ostenta la condición de "canon" en el sentido descrito en el citado art. 13 y es contrario a la Directiva de Autorización.

Esta nueva resolución del TEAC supone un cambio de criterio de acuerdo con lo establecido por la STS de 14 de julio de 2022.

Impuestos Locales

Ámbito fiscal (cont.)**Tribunales Económico-Administrativo Regionales****Impuesto sobre Sociedades (IS)**

Aportación de fondos propios de matriz a filial que se "oculta" bajo un contrato de préstamo. Se analiza la deducibilidad de los intereses.

Resolución del TEAR de Baleares de 27/04/2023 Res. 0714/2021

El TEAR considera que se habría enmascarado una aportación a los fondos propios bajo una apariencia formal de un contrato de préstamo intragrupo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal.

Considera la Administración que la única finalidad del contrato de préstamo era generar gastos deducibles, que determinasen la existencia de bases imponibles negativas (créditos tributarios) que la interesada podrá guardar y conservar.

El Acuerdo de liquidación pone el foco en las siguientes características:

- La entidad prestamista es el socio único de la sociedad.
- No se aprecia una autonomía de la voluntad del sujeto pasivo, cuya decisión sobre la compra de activos y su financiación había venido "impuesta" por la estrategia global del grupo.
- La entidad a la que se otorga financiación es una holding que nunca ha repartido dividendos a su socio único y la considera en este caso una mera sociedad instrumental.

El TEAR realiza un repaso de precedentes del TEAC en esta materia, así como a determinadas características del contrato (i.e. garantías poco definidas, plazo de reembolso del principal, etc.)

En cuanto a la forma en que se ha efectuado la regularización, la LIS faculta a la Administración a comprobar las operaciones realizadas entre partes vinculadas y efectuar las correcciones que procedan, de acuerdo con el principio de libre competencia.

Conforme a la LGT las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado. Esto lleva a regularizar realizando una calificación de la operación, sin haber iniciado un procedimiento de conflicto en aplicación de la norma ni acudir a la figura de simulación.

El principio de libre competencia al que hace referencia el art. 18.10 LIS viene consagrado en el apartado 1 del art. 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE. En el caso analizado se analiza el CDI suscrito con Suiza.

Impuesto sobre Sociedades. Operaciones vinculadas. Vinculación entre la sociedad y persona física que es socia y administradora única de la primera.

Resolución del TEAR de Baleares de 27/04/2023 Res. 00712/2021

Cuando existe vinculación entre una sociedad recurrente y la persona física que presta servicios a la sociedad, las operaciones realizadas deben integrarse en la base imponible por el valor de mercado.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades (IS)

En este caso se lleva a cabo una regularización por parte de la Inspección tributaria por entender que el precio acordado no era de mercado. Sin embargo, no existe ningún documento que sirva de base al estudio realizado por la Inspección, lo que da lugar a una falta de motivación de la regularización, que causa indefensión a la reclamante. Sobre esa base, se ordena la retroacción de las actuaciones.

Por otra parte, se eliminan gastos deducibles en la base imponible sin prueba suficiente. La ausencia de una actividad probatoria imputable, exclusivamente a la Administración, conlleva la anulación de la liquidación en la que se regularizan la totalidad de los elementos de la obligación tributaria. (Ver también a este respecto la Sentencia del TS de 22 de diciembre de 2020. Rec. 2931/2018.)

Por último, la sanción se anula sin hacer ningún pronunciamiento sobre el fondo de la misma, ni directa ni indirectamente, ni respecto del elemento objetivo ni del subjetivo, siendo por lo tanto una cuestión que queda imprejuizada.

Cuando se tramite de nuevo el procedimiento, dictándose una nueva liquidación (si resultase procedente), se podrá iniciar nuevamente el procedimiento sancionador, ya que no estaría vedado por el principio “*ne bis in idem*”.

Improcedencia de la deducción por doble imposición internacional por rentas sujetas a tributación en México en contra del CDI aplicable.

Resolución del TEAR de Cataluña de 30/01/2023 Res. 1159/2022

La cuestión se ciñe a si resulta o no de aplicación la deducción para evitar la doble imposición internacional (art. 31 LIS), por las rentas percibidas que quedaron sujetas a tributación en México por un tipo de retención del 10%.

Al ser las rentas objeto de doble imposición rentas obtenidas por trabajos independientes, sin mediación de Establecimiento permanente, obtenidas por la entidad española en el territorio de México, considera aplicable el art. 14 CDI España-México, por lo que no debería haber habido imposición satisfecha en México.

De lo anterior se deriva que la entidad no tiene derecho a aplicar la deducción por doble imposición internacional.

Asimismo, puede resultar de interés la enumeración de documentos aportados a la Inspección para justificar el derecho a la deducción.

En segundo lugar, la Inspección considera que el impuesto satisfecho en el extranjero debía tener la consideración de no deducible. Par llegar a esa conclusión, la Administración debería haber acreditado, mediante el examen de la contabilidad, la existencia del gasto contable por el impuesto extranjero y si se ha efectuado o no ajuste fiscal, lo que no ocurre en este caso.

Ámbito fiscal (cont.)**Impuesto sobre la Renta de No residentes (IRNR)**

El reparto encubierto de dividendos a un no residente está sujeto a retención en España.

Resolución del TEAR de Baleares de 18/01/2023 Res. 3049/2020

Una entidad residente en territorio español ha transferido a su único socio, persona física residente en Alemania, unos fondos de la cuenta bancaria de la entidad.

El TEAC considera en el caso analizado que la operación se corresponde con un reparto "encubierto" de dividendos y analiza, en consecuencia, las implicaciones a efectos de la obligación de practicar retenciones.

A este respecto, el reparto expreso de dividendos hubiera supuesto, a tenor de lo dispuesto en el art. 13 del RDL 5/2004 y en el art. 10 del Convenio firmado entre España y Alemania, la obligación de tributar en España por este hecho imponible.

Esta obligación de tributar en España se hubiera traducido en la obligación del pagador de practicar la oportuna retención (15%) e ingresarla en la Hacienda Pública española a través del modelo 216.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Deducción. Vehículos. Presunción "iuris tantum" de afectación a la actividad en un 50%.

Resolución del TEAR de Cataluña de 16/03/2023- Res. 01797/2022

El TEAR considera que no procede la minoración de la presunción del 50% con base en criterios estimativos que en este caso se producen en función de las horas trabajadas, puesto que la norma exige aplicar la deducción en función del efectivo grado de afectación.

Asimismo, considera que no resulta aplicable *mutatis mutandis* la doctrina administrativa que se cita por la Inspección (Resolución del TEAC de 04/12/2017. R.G. 02787/2014, entre otras) al referirse a otro concepto impositivo (IRPF-Retenciones).

Determinación del grado de afectación del vehículo a la actividad de visitador médico.

Resolución del TEAR de Murcia de 31/01/2023 Res.51/00202/2022

En este caso el usuario del vehículo es un visitador médico que se define, con carácter general, como un profesional encargado de visitar las consultas médicas y entregarles información sobre los nuevos productos que se han desarrollado recientemente o reforzar la permanencia de los que ya se comercializan. Es la única figura legal reconocida y permitida para transmitir información de medicamentos y otros productos de prescripción médica, que no pueden ser publicitados en otros medios abiertos al público.

Un agente comercial se define, con carácter general como la persona responsable de ejecutar las actividades de comercialización y venta de productos y/o servicios, actuando de intermediario/aria entre la empresa fabricante o distribuidora de productos y/o servicios y la empresa compradora.

Con base en las anteriores definiciones, un visitador médico puede asimilarse en sus funciones a un agente comercial, con la especialidad que concurre en el producto a publicitar y vender, medicamentos.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Partiendo de las definiciones expuestas, y analizadas las circunstancias concurrentes en el caso que nos ocupa en el que el interesado manifiesta tener otro vehículo para uso privado, habiendo aportado en el procedimiento entre otra documentación "Dietario de visitas realizadas a lo largo del ejercicio 2019 Registrado por la Asociación Profesional de Visitadores Médicos", donde constan mensualmente los desplazamientos realizados a los distintos centros sanitarios de atención primaria.

Si el visitador médico comparte en la práctica la naturaleza de un agente comercial, resulta de aplicación la regla de la letra e) del art. 95.Tres.3 2º LIVA , y por consiguiente, el vehículo empleado por el interesado para su labor de visitador médico se presumirá afectado al desarrollo de dicha actividad profesional en la proporción del 100%.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

La donación de lo que el testador ha prohibido transmitir es nula de pleno derecho y, consecuentemente, no se produce hecho imponible del ISD.

Resolución del TEAR de Madrid de 28/04/2023. Res.09209/2022

Tras liquidar e ingresar el ISD correspondiente a la donación de unos inmuebles se solicita la devolución de lo ingresado alegando que el testamento por el cual el donante adquirió los inmuebles establecía una prohibición de disponer de los bienes a título gratuito.

La Administración autonómica desestimó dicha solicitud al considerar que la donación se había perfeccionado por la aceptación de la misma por parte de los donatarios, produciéndose el devengo del impuesto.

El TEAR no comparte el criterio de la Administración. Considera que la prohibición de disponer dejó fuera del ámbito de lo transmisible a lo transmitido *mortis causa* a quien luego pretendió donarlo. En consecuencia, la posterior donación resulta nula de pleno derecho por la ausencia de uno de sus elementos esenciales.

En virtud de lo anterior concluye que se trata de una donación afectada de nulidad radical, con efectos *"ex tunc"* por lo que resulta procedente reconocer el derecho a la devolución solicitada.

Ámbito fiscal (cont.)**Dirección General de Tributos****Impuesto sobre Sociedades (IS)**

La DGT se pronuncia sobre la normativa aplicable en el IS a los créditos fiscales generados bajo la normativa foral.

Consulta Vinculante a la DGT V2893-23 de 30/10/2023

Operación de reestructuración por la que una sociedad que tributa en el IS bajo la normativa de territorio común absorbe a una entidad que tributa en el IS aplicando la normativa de Gipuzkoa la cual tiene créditos fiscales pendiente de aplicación. En concreto, los siguientes: (i) bases imponibles negativas generadas con arreglo a la normativa foral; (ii) deducciones pendientes de aplicar generadas con arreglo a la normativa foral; (iii) activos por Impuesto Diferido (DTA) derivados de la limitación a la deducibilidad de gastos financieros y a la amortización del fondo de comercio.

Se señala que esta operación se ha acogido al régimen de neutralidad fiscal, produciéndose, en consecuencia, la subrogación de la entidad absorbente en los derechos y obligaciones de la absorbida. En este escenario se plantea que normativa (foral de origen o la LIS de acogida) deben regir la aplicación de dichos créditos. La DGT concluye:

- Las **BINs y deducciones pendientes de aplicar**, generadas en seno de la normativa foral, trayendo a colación el criterio administrativo de no estanqueidad de los ordenamientos foral y estatal, se han de aplicar con arreglo a los límites cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en su normativa de nacimiento.

Sobre este asunto se ha pronunciado la Hacienda foral de Bizkaia en consulta de 25 de noviembre de 2022 señalando que para que un crédito fiscal generado a la luz de otra normativa puede ser trasladado a Bizkaia se exige que la normativa de destino, es decir, que las Normas Forales del IS, regulen un crédito fiscal equivalente (esa equivalencia no implica una regulación completamente idéntica). Así, se aplicará la normativa de origen para determinar si se cumplen, o no, los requisitos exigibles para la generación (y en su caso consolidación) del crédito fiscal pero una vez ésta se encuentre correctamente cuantificado conforme a la normativa de origen, su aplicación (condiciones y límites de aplicación) en ejercicios posteriores se hará conforme a la normativa del territorio de destino.

Aplicando este mismo criterio la Hacienda foral de Gipuzkoa en una consulta del 10 de junio de 2017 ante un supuesto de cambio de normativa del IS de territorio común a foral concluye que como la deducción en cuota por diferencias de tipos que afectan a las reversiones de las amortizaciones no deducidas en ejercicios 2013 y 2014 no está contemplada por la normativa guipuzcoana, dichas deducciones no podrán reconocerse.

- En lo que respecta a la **reversión de ajustes positivos y negativos correspondientes a diferencias temporarias**, que dieron lugar al reconocimiento, con la normativa de origen, de activos y pasivos por impuestos diferidos (gastos financieros y amortización del fondo de comercio) concluye que estos se revertirán con arreglo a los límites y demás requisitos establecidos en la normativa de territorio común. Esta conclusión supone por parte de la DGT un cambio de criterio respecto a la consulta previa V1818-23 que sustituye.

Ámbito fiscal (cont.)**Impuesto sobre Sociedades (IS)**

Operaciones de reestructuración y el acceso a los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar en la ponderación del motivo económico válido.

Consulta Vinculante a la DGT V1561-23 de 06/06/2023

En este asunto se plantea una operación de canje de valores y se exponen una serie de motivos económicos para que la DGT se pronuncie sobre la validez de los mismos. Entre ellos, el de *"reorganizar el patrimonio empresarial del consultante y poder así acceder a los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar"*.

Al respecto la DGT indica que *"la apreciación de los motivos por los que se llevan a cabo las operaciones de reestructuración son cuestiones de hecho que deberán ser apreciadas por los órganos competentes en materia de comprobación e investigación, atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto, tanto anteriores como simultáneas o posteriores"*.

Además, en relación con el motivo específico de acceder a los beneficios fiscales previstos para la empresa familiar, la DGT indica que *"sin perjuicio de lo anterior, debe señalarse que, siguiendo con lo manifestado por la persona física consultante, la operación proyectada se habría realizado, entre otros fines, con el propósito de poder acceder a los beneficios previsto en el ordenamiento tributario para la empresa familiar, en sede de la persona física consultante, lo cual debería ser tomado en consideración, por parte de los órganos competentes de comprobación, a efectos de determinar si la operación planteada se hubiera llevado a cabo con la finalidad de obtener una ventaja fiscal, en los términos previstos en el artículo 89.2 de la LIS"*.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Impatriados y tributación de las ganancias obtenidas por la compraventa de criptomonedas.

Consulta Vinculante a la DGT V1662-23 de 13/06/2023

En este caso se pregunta a la DGT por la tributación derivada de las ganancias obtenidas por la compraventa de criptomonedas por parte de una persona que aplica el régimen de especial para trabajadores desplazados ("régimen de impatriados"), regulado en el art. 93 LIRPF.

La aplicación del régimen de impatriados supone para las personas acogidas al mismo tributar por las rentas obtenidas en territorios español con arreglo a la Ley del IRNR. En el caso de las criptomonedas, como bienes muebles inmateriales, lo relevante para concluir si existe una ganancia patrimonial en España es determinar si las mismas se consideren o no como situadas en territorio español.

Para resolver esta duda se señala una consulta anterior (CV1069-19) donde la DGT concluyó que una criptomoneda se encuentra situada en territorio español, exclusivamente a los efectos del IRNR, cuando en dicho territorio radique la entidad que presta el servicio de salvaguarda de las claves criptográficas privadas que permiten la disposición de las criptomonedas por su titular.

Teniendo en cuenta lo anterior y tras apuntar la escasez de los datos aportados por la consultante, la DGT plantea dos posibles escenarios:

- Si las criptomonedas son custodiadas por el contribuyente, se considera que las mismas se encontrarán en territorio español *"ya que es en dicho territorio donde el consultante es residente fiscal"*.

Ámbito fiscal (cont.)**Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)**

- Si la entidad que presta el servicio de almacenamiento de las claves criptográficas no se encuentra situada en territorio español, las criptomonedas no se entenderían situadas en España, y, por tanto, las ganancias patrimoniales derivadas de las operaciones efectuadas con ellas no se considerarían obtenidas en territorio español.

El acceso a la jubilación determina la exclusión del régimen especial de impatriados.**Consulta Vinculante a la DGT V1946-23 de 05/07/2023**

La DGT sostiene que el acceso a la jubilación, en la medida en que suponga el cese de la relación laboral que motivó el desplazamiento a España, motivará la exclusión del régimen de especial para trabajadores desplazados ("régimen de impatriados"), regulado en el art. 93 LIRPF, salvo que se iniciase otra relación que cumpla los requisitos de dicho artículo.

Este mismo criterio se señaló por la DGT en la CV1024-23 de 26 de abril de 2023 donde además apunta que el tiempo que puede transcurrir desde el cese de la relación laboral hasta la formalización de una nueva para poder mantener el régimen especial es "un breve período de tiempo".

Además, se señala que, de acuerdo con la normativa reguladora de este régimen especial establece dicha exclusión surte efectos en el periodo impositivo en que se produzca el incumplimiento de las circunstancias que determinaron su aplicación, en este caso, en el 2023 (al acceder a su jubilación).

Finalmente la DGT también señala la tributación del rescate de un plan de empleo de pensiones y de un *unit linked* por el régimen general del IRPF.

La DGT distingue entre los gastos de reparación y las mejoras a efectos de determinar el rendimiento derivados del alquiler de inmuebles.**Consulta Vinculante a la DGT V2216-23 de 27/07/2023.**

A efectos de determinar el rendimiento de capital inmobiliario resultante del arrendamiento de la vivienda, la DGT recuerde el diferente tratamiento entre los gastos de reparación y conservación y las cantidades destinadas a ampliación o mejora. En este sentido, señala que:

- la sustitución de las puertas de la vivienda se considera como gastos de reparación o conservación deducible como gasto del ejercicio;
- la instalación de aire acondicionado y toldos de una vivienda arrendada son mejoras de la vivienda que incrementan su valor de adquisición deducible vía amortización en varios ejercicios.

Dinero fiat en un exchange de monedas virtuales en el extranjero. ¿Debe declararse en el modelo 721?**Consulta Vinculante a la DGT V2185-23 de 25/07/2023.**

El contribuyente ha hecho una inversión en dinero fiat que posee en un exchange de monedas virtuales en el extranjero. En este caso, el contribuyente deberá informar sobre la cuenta en euros u otra moneda fiduciaria de curso legal que mantenga con el "exchange" extranjero con el que opere cuando el cómputo conjunto de cualquiera de los saldos supere los 50.000 euros para el conjunto de todas las cuentas situadas en el extranjero.

Ley General Tributaria (LGT) y Procedimientos Tributarios

Ámbito fiscal (cont.)**Ley General Tributaria (LGT)
y Procedimientos Tributarios**

Por otra parte, en relación con el modo de incluir en la declaración informativa la cuenta con el proveedor de servicios de monedas virtuales, únicamente procede identificar la cuenta que el usuario mantiene con éste y sólo deberá identificarse al proveedor de servicios (sin que exista obligación de identificar los bancos extranjeros ni las cuentas abiertas en ellos por dicho proveedor).

La DGT se pronuncia sobre la obligatoriedad de declarar las monedas virtuales en el modelo 721.**Consulta Vinculante a la DGT V2290-23 de 28/07/2023.**

En este asunto la DGT analiza la obligación de incluir en el modelo 721 las monedas virtuales custodiadas directamente por el interesado ya sea a través de *cold wallets* o de *hot wallets*.

La consulta afirma que para que exista la obligación de declaración de las monedas virtuales situadas en el extranjero deben concurrir dos requisitos:

- Que dichas monedas virtuales sean custodiadas por personas o entidades que proporcionan servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros.
- Que las personas o entidades no sean residentes en España o establecimientos permanentes en territorio español de personas o entidades residentes en el extranjero.

Es decir, si las monedas virtuales no son custodiadas por personas o entidades que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas, no devendrán en la obligación de presentar la declaración informativa. Si, por el contrario, fueran custodiadas por dichas personas o entidades implicaría la obligación de presentación de la declaración.

La consulta señala que la diferencia entre un *hot wallet* y un *cold wallet* según el monedero este o no conectado a internet y que las claves se mantengan custodiadas "*online*" o no. También que los *cold wallets* funcionan como monederos no custodios.

La DGT concluye que, con independencia de si se trata de un *hot wallet* o de un *cold wallet*, cuando las monedas virtuales se encuentren almacenadas en monederos digitales que estén bajo la custodia y control del contribuyente, -y, por consiguiente, no estén custodiadas por personas o entidades que proporcionen servicios para salvaguardar claves criptográficas privadas en nombre de terceros- no existirá obligación de informar sobre las mismas en el modelo 721.

Ámbito legal

Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (DGSJFP)

Registro Mercantil

Para rectificar un aumento de capital social, ya inscrito, deben reunirse los requisitos de protección de terceros previstos legalmente, incluyendo el acuerdo adoptado en Junta.

Resolución de la DGSJFP de 16/10/2023

Ante la negativa del registrador mercantil a inscribir una escritura de rectificación de otra, de aumento de capital social, se cuestiona en este asunto si, una vez **inscrito** en el Registro Mercantil un **aumento de capital social** mediante **aportaciones dinerarias** -que conlleva una **prima de emisión**- podría rectificarse dicho aumento como si se tratara de una **inexactitud registral** producida por un **error en la certificación originaria**.

La pretensión es **sustituir la certificación originaria por otra, más de un año después**, aportándose una **nueva certificación bancaria**.

La doctrina consolidada de la DGSJFP señala, de modo claro, que **la sociedad no puede rebajar la cifra de capital social inscrita en perjuicio de terceros sin respetar los requisitos previstos en la Ley** para la reducción de capital, ya sea: (i) por pérdidas (arts. 320 y ss. de la Ley de Sociedades de Capital), (ii) por restitución de aportaciones (arts. 329 a 331) o (iii) por amortización de autocartera (arts. 140 y 141); lo que **requerirá** el correspondiente **acuerdo** de reducción de capital social adoptado con los requisitos legales, y con el sistema de **protección de los acreedores** que estime conveniente la junta general, en función de la modalidad de reducción de que se trate.

Con independencia de cuál sea la causa de la rectificación del negocio jurídico de constitución de sociedad o el de modificación de estatutos que afecten a la cifra del capital social, **no pueden confundirse los mecanismos de protección de terceros que resultan de un Registro de titularidades, como es el Registro de la Propiedad**.

La DGSJFP desestima el recurso y confirma la calificación negativa del registrador, pues **el título por el que se pretende la rectificación** no puede limitarse a contemplar el interés del titular de ese negocio jurídico de constitución de sociedad o de aumento del capital social, sino que **debe reunir los requisitos de protección de tales terceros previstos por el ordenamiento** y, en este caso, no se reúnen.

Afirma la DGSJFP que, aun con opinión denegada del informe de auditoría, puede proceder el depósito de las cuentas anuales de una sociedad, en ciertos casos.

Resolución de la DGSJFP de 03/10/2023

Se inicia la controversia tras rechazar la registradora Mercantil el depósito de las cuentas anuales de una S.A., al contener el **informe de auditoría** que las acompaña, **opinión denegada** al respecto.

Advierte la DGSJFP que **no debe confundirse** (i) el supuesto en que el auditor no emita informe de auditoría por imposibilidad absoluta con emisión del escrito de falta de emisión o de renuncia, con (ii) el supuesto de emisión de informe en el que se hace constar que no se ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con las materias que se detallan como justificación de la opinión que se emita.

En definitiva, **sólo cuando concurra falta de emisión del informe y la sociedad obligada no haya visto verificadas sus cuentas, pese a estar obligada, cabe el rechazo del depósito de las cuentas anuales** pues, pese a dicha obligación, se ha producido una circunstancia que ha

Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

impedido al auditor designado llevar a cabo su labor de auditoría (art. 279 de la Ley de Sociedades de Capital).

En el caso que se analiza, el auditor emite informe de auditoría con opinión denegada que fundamenta en que la sociedad no ha proporcionado determinado inventario ni ha justificado determinadas diferencias. **Pero dichas circunstancias no han impedido al auditor emitir su informe, con opinión denegada**, de acuerdo a la Ley 22/2015, de Auditoría de Cuentas.

Como afirmó la Resolución de la DGRN de 10 de octubre de 2018, la gran trascendencia que para la sociedad conlleva el **cierre de la hoja por falta de depósito** aconseja **extremar la prudencia y limitar los casos de denegación de depósito** a aquellos en que **del informe del auditor resulte la afirmación de existencia de incumplimiento radical del deber de colaboración**; supuesto al que hay que asimilar aquellos en los que resulte la afirmación del auditor sobre la imposibilidad de realizar el trabajo de auditoría. **Sólo cuando concurra alguna de dichas circunstancias que impidan la elaboración del correspondiente informe de auditoría podrá entenderse producida la frustración del interés perseguido por la ley de que se lleve a cabo la revisión y verificación de las cuentas anuales**, a fin de emitir un informe «sobre la fiabilidad de dichos documentos que pueda tener efectos frente a terceros».

En consecuencia, la DGSJFP estima el recurso y revoca la nota de calificación de la registradora.

El notario autorizante no puede modificar el contenido de la escritura de constitución de una S.R.L. unipersonal, si falta el consentimiento del único socio.

Resolución de la DGSJFP de 11/09/2023

Se recurre en este asunto la suspensión de la inscripción de escritura de constitución de una S.R.L. unipersonal a la que se incorpora **diligencia de subsanación** en la que el notario autorizante hace constar que, ante la **falta de señalamiento de cuenta** en entidad de crédito a nombre de la sociedad constituida, **se sustituye la aportación dineraria** que integra el capital **por la aportación del crédito que el socio único tiene contra el propio notario**.

El registrador mercantil califica negativamente, ya que afirma que es preceptivo el consentimiento del socio aportante.

Centrada así la cuestión, lo que debe resolverse es si la vía del art. 153 del Reglamento Notarial permite al notario autorizante rectificar el contenido de la escritura de constitución de la sociedad de S.R.L. sin que resulte el otorgamiento de consentimiento del único socio a dicha modificación.

La DGSJFP **desestima el recurso interpuesto y confirma la nota de calificación del registrador**, pues del propio escrito de recurso resulta con claridad que **el notario recurrente interpreta la eventual voluntad del socio fundador y le atribuye un determinado valor modificatorio del contenido de la escritura pública en atención a las circunstancias que del mismo resultan**.

En definitiva, es el socio fundador quien debe realizar ese juicio de relevancia y conveniencia, y optar por la solución más conveniente a sus intereses.

Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

La DGSJFP vuelve a pronunciarse sobre cómo debe computarse el plazo de 2 meses, en relación con el desembolso de aportaciones dinerarias en la constitución de una sociedad o en el aumento de capital social.

Resolución de la DGSJFP de 05/09/2023

Se debate en este expediente acerca de la negativa a inscribir una **ampliación de capital** mediante aportación dineraria en una S.R.L., en la que el **certificado bancario** -acreditativo del desembolso- es **anterior en más de 2 meses a la fecha de otorgamiento de la escritura**, pero **no a la de celebración de la junta general** en que se decidió el aumento.

En numerosos pronunciamientos, respecto al **cómputo de ese plazo de 2 meses** en relación con las citadas certificaciones bancarias, la propia DGSJFP ha diferenciado 2 tipos de desembolsos:

I. Desembolsos referidos a ampliaciones de capital.

La DGSJFP ha insistido, en muchas ocasiones, en que **la fecha de referencia** para poder **imputar un desembolso anticipado a una concreta ampliación de capital** es **la de adopción del correspondiente acuerdo social**, respecto de la que **el depósito no deberá tener una anterioridad superior a 2 meses**.

Y determina que **entre la fecha del desembolso** de las aportaciones dinerarias **y el acuerdo de aumento de capital no puede haber transcurrido más de 2 meses**.

II. Desembolsos efectuados con motivo de la constitución de sociedades de capital.

El art. 62.3 LSC señala que *“la vigencia de la certificación será de 2 meses a contar de su fecha”*. Por su parte, el art. 189.1 RRM, en relación con las certificaciones de depósito, dispone que *“la fecha del depósito no podrá ser anterior en más de 2 meses a la de la escritura de constitución o a la del acuerdo de aumento de capital”*.

Afirma la DGJFP -en recientes Resoluciones de 11/01/2023 y 30/05/2023- que ambos preceptos muestran una **aparente discordancia**, ya que el primero limita la eficacia de las certificaciones a contar desde la fecha de su emisión, mientras el segundo limita la antigüedad del depósito en orden a acreditar la realidad del desembolso, de manera que, si se apreciara la concurrencia de un conflicto positivo de normas, habría de optarse por la prevalencia del criterio legal.

No obstante, la DGRN -en anteriores Resoluciones de 11/04/2005 y de 07/11/2013- **interpretó**, de manera **conciliadora**, que será **“la fecha de la certificación la que de modo efectivo acredite la aportación dineraria”**, puesto que *“la entidad bancaria, al certificar, renueva el depósito que fue efectuado en su día, computándose desde esta fecha el plazo de 2 meses previsto para la vigencia de la certificación”*.

En consecuencia, serán **estas certificaciones** las que **habrán de tener una antelación máxima de 2 meses con respecto a la escritura de constitución de la compañía**, pero **no las referentes a una ampliación de capital una vez constituida la sociedad**, en las que la antelación se fija con relación a la fecha del acuerdo de ampliación de capital.

En virtud de lo expuesto, la DGSJFP estima el recurso y revoca la nota de calificación del registrador mercantil por la que se deniega la inscripción de la escritura de ampliación del capital social de una S.R.L.

Ámbito legal (cont.)**Registro de la Propiedad**

La DGSJFP estudia el alcance del juicio notarial de suficiencia de las facultades representativas de los otorgantes de una escritura.

Resolución de la DGSJFP de 21/09/2023

Se cuestiona en este asunto la decisión de una registradora de la propiedad de suspender la escritura de una subsanación de una hipoteca, al no estimar suficientes las facultades representativas de una sociedad, en representación de las otras dos partes contratantes no comparecientes (otras dos sociedades).

En contra de la opinión del Notario -que considera que las facultades representativas acreditadas son suficientes para el otorgamiento de esta escritura de subsanación-, a juicio de la registradora, el apoderamiento recíproco para subsanar -pactado en la cláusula 17.ª de la escritura subsanada-, es un poder genérico que no puede considerarse suficiente para llevar a cabo la subsanación por tratarse de elementos esenciales del negocio documentado, y no salva la autocontratación ni el conflicto de intereses.

Señala la DGSJFP que **el notario autorizante del título ha reseñado debidamente el documento auténtico** del que nacen las facultades representativas. Además, expresa que mediante tal documento se conceden al apoderado facultades que considera suficientes para el otorgamiento de la escritura calificada -de subsanación de otra de hipoteca-.

Y lo cierto es que **no puede entenderse que**, en el caso, **dicho juicio de suficiencia sea erróneo** y, por tanto, incongruente con el contenido del negocio formalizado.

El poder, en los términos en que está redactado, **no autoriza una actuación unilateral de las partes**; bien al contrario, **implica una actuación bilateral en la que un solo otorgante actúa por cuenta de las tres partes contractuales**, circunstancias que en sí misma no plantea problema alguno de aceptación conceptual.

Es más, la **autorización a las otras partes contratantes** no puede tener otra lectura que la de **salvar el inmanente conflicto de intereses** que, por definición, existe cuando se otorga el poder a favor de la contraparte para actuar en el ámbito del propio contrato, lo que, además, excluye una interpretación reductora o basada en la distinción entre conflicto de intereses y autocontratación.

La DGSJFP estima el recurso interpuesto y revoca la calificación impugnada.



Abreviaturas

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



kpmgabogados.es



© 2023 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.