

**RELACIÓN ÍNTEGRA DE ENLACES A RESOLUCIONES RELEVANTES DE LOS  
TEA (TEAC/TEAR)**

**-PRIMER SEMESTRE DE 2021-**

**(De 01-01-2021 a 30-06-2021)**

Fuente: Base de Datos de Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico Administrativos (DYCTEA)

<https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/TEAC/DYCTEA/>

**Nota:** referencias ordenadas por fecha de la Resolución, de fecha más reciente a fecha más lejana. Puede accederse al texto íntegro de cada Resolución colocando el cursor sobre el respectivo **Criterio ....** y pulsando sobre él.

\*\*\*\*\*

**Criterio 1 de la resolución 07/00442/2019/00/00 del 30/06/2021 - TEAR de Baleares IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales 2013. Valor de transmisión. Principio de unicidad.**

**Asunto:** IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales 2013. Valor de transmisión. Principio de unicidad.

**Criterio:** La Oficina Gestora aplica como valor de transmisión el comprobado por la Administración tributaria autonómica en sede del adquirente.

Doctrina TS: la valoración previa de un bien, realizada por una Administración tributaria, vincula a todos los efectos respecto a estos dos tributos a las demás Administraciones competentes, más si se trata de impuestos estatales, si bien el segundo cedido a las Comunidades Autónomas.

No obstante, considera este Tribunal que, afectando la comprobación de valores a dos sujetos pasivos diferentes, para evitar la indefensión del interesado (reclamante/vendedor), previamente a practicar la liquidación provisional, la Oficina Gestora debe verificar:

- que se haya puesto de manifiesto el expediente de comprobación de valores al vendedor
- que el valor comprobado por la CCAA al comprador, y que se aplica al vendedor, sea firme
- que se haya comunicado expresa y fehacientemente al vendedor la posibilidad de interponer una Tasación Pericial Contradictoria como medio de defensa frente al valor comprobado por la Administración autonómica.

***Sentencia del Tribunal Supremo de 21.12.2015 Rec 2068/2014***

**Criterio 1 de la resolución 08/00436/2019/00/00 del 30/06/2021 - TEAR de Cataluña IVA. Localización de servicios. Concepto de Establecimiento Permanente. Falta de prueba por parte de la inspección del cumplimiento de los requisitos que establece el derecho comunitario para considerar la existencia de EP.**

**Asunto:** IVA. Localización de servicios. Concepto de Establecimiento Permanente. Falta de prueba por parte de la inspección del cumplimiento de los requisitos que establece el derecho comunitario para considerar la existencia de EP.

**Criterio:** La existencia de una persona de contacto con un móvil español; dos pagos por transferencia desde una entidad bancaria española, o el envío de dos facturas a un domicilio sito en TAI no determinan ni la existencia de un lugar fijo de negocios con voluntad de permanencia en el tiempo ni una consistencia mínima entendida como el conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad, esto es, para la toma de decisiones.

**Criterio 1 de la resolución 08/06535/2020/00/00 del 30/06/2021 - TEAR de Cataluña Impuesto sobre Sociedades. Deducción por creación de empleo contratación menores de 30 años del art. 37 LIS. Requisitos del contrato de apoyo a los emprendedores. Duración del contrato**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Deducción por creación de empleo contratación menores de 30 años del art. 37 LIS. Requisitos del contrato de apoyo a los emprendedores. Duración del contrato

**Criterio:** La entidad aporta un contrato con período de prueba de 60 días posteriormente modificado a 12 meses. La Administración no admite la modificación. Sin embargo, ante la discrepancia entre ambos contratos, si no se pone en entredicho que el contrato suscrito fuera el definido en el artículo 4 de la Ley 3/2012, deviene innecesario pretender que se justifique que la prueba pactada era de un año, puesto que dicha norma es de derecho necesario absoluto, de carácter imperativo, y por consiguiente indisponible. Esto es, empresa y trabajador no podían haber pactado que un contrato de estas características tuviera un período de prueba de duración inferior al año, resultando por lo demás verosímil que, como se alega, el error cometido fuera subsanado en el contrato, cuya copia se aporta, que se presentó ante el organismo correspondiente. Se trata de una norma de derecho necesario. No se puede supeditar a la acreditación de la duración del período de prueba si se admite que se trataba de un contrato de apoyo a los emprendedores del art. 4 Ley 3/12, puesto que en este el período debe ser necesariamente de un año.

**Criterio 1 de la resolución 08/10278/2019/00/00 del 30/06/2021 - TEAR de Cataluña IVA. Deducciones. Combustible, reparaciones,... Desvinculación de la adquisición de bien de inversión (vehículos).**

**Asunto:** IVA. Deducciones. Combustible, reparaciones,... Desvinculación de la adquisición de bien de inversión (vehículos).

**Criterio:** Si bien la Dirección General de Tributos, en base a la jurisprudencia comunitaria, mantiene como doctrina (V2631-15 de 08/09/2015, por todas) que el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición

de combustible o por las reparaciones o revisiones a que se someta el vehículo debe desvincularse del aplicable a la propia adquisición del mismo pudiendo deducirse al 100% siempre que su consumo se afecte al desarrollo de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo y en la medida en que vaya a utilizarse previsiblemente en el desarrollo de dicha actividad económica, a juicio de este Tribunal, admitida la afectación del vehículo al 50% no procede aplicar dicha doctrina para denegar el derecho a la deducción de tales gastos accesorios como postula el acuerdo, puesto que, por un lado, el apartado Cuatro expresamente prevé que admitida la afectación del 50% del vehículo procede admitir la afectación de los gastos accesorios tales como combustibles o reparaciones en dicho porcentaje y, por otro lado, la jurisprudencia comunitaria prohíbe el efecto directo vertical inverso, esto es, aplicar la Directiva y su interpretación, obviando la normativa interna incorrectamente traspuesta en perjuicio del contribuyente (en tal sentido, entre otras, TEAC 00/03805/2012, de 21/01/2016). En consecuencia, procede admitir la deducción del 50% de las cuotas soportadas por dichos conceptos.

**Criterio 1 de la resolución 51/00919/2018/00/00 del 30/06/2021 - TEAR de Murcia IRPF. Reducciones pendientes de aportaciones a sistemas de previsión social.**

**Asunto:** IRPF. Reducciones pendientes de aportaciones a sistemas de previsión social.

**Criterio:** El arrastre de reducciones pendientes respecto a las aportaciones a sistemas de previsión social, reguladas en los artículos 51 y 52 de la LIRPF y 51 del Reglamento, se realizará sólo si en cada año se redujo el máximo posible según los límites previstos en dichos artículos.

**Criterio 1 de la resolución 51/00941/2015/50/00 del 30/06/2021 - TEAR de Murcia Procedimientos de gestión. Comprobación limitada. Ampliación del alcance de las actuaciones y notificación de una nueva propuesta de liquidación.**

**Asunto:** Procedimientos de gestión. Comprobación limitada. Ampliación del alcance de las actuaciones y notificación de una nueva propuesta de liquidación.

**Criterio:** En el presente caso, este TEAR ordenó la retroacción de actuaciones al momento anterior a la apertura del trámite de alegaciones para que se dictara un nuevo acuerdo en el que se ampliara de forma motivada el alcance de las actuaciones y se notificada dicho acuerdo. En ejecución de la misma, la Oficina Gestora emitió acuerdo ampliando el alcance de las actuaciones y notificando nueva propuesta de liquidación que, previo trámite de alegaciones, dio lugar a la liquidación provisional ahora impugnada.

Sin embargo, a la luz de la sobrevenida doctrina del Tribunal Supremo en Sentencia de 04/03/2021 núm. recurso 3906/2019, no es posible ampliar el alcance de las actuaciones de la Administración Tributaria con la notificación de una segunda propuesta de liquidación y apertura de nuevo trámite de alegaciones.

Por lo que no procede la ampliación del alcance de las actuaciones de comprobación tras la primera propuesta de liquidación y, excediendo la regularización efectuada por la Oficina Gestora del alcance inicial de las actuaciones, procede anular el acto impugnado.

**Criterio 1 de la resolución 00/03746/2019/00/00 del 29/06/2021 - TEAC Actos Jurídicos Documentados. Escritura pública en la que se recoge tanto la división horizontal como la extinción del proindiviso. Condición para no gravar ambos conceptos. Aplicabilidad de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la división de horizontal.**

**Asunto:** Actos Jurídicos Documentados. Escritura pública en la que se recoge tanto la división horizontal como la extinción del proindiviso. Condición para no gravar ambos conceptos. Aplicabilidad de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la división de horizontal.

**Criterio:** Como declara el Tribunal Supremo, en los casos en que en la misma escritura pública se recoge tanto la división horizontal como la extinción del condominio, debe considerarse que la división horizontal es un acto preparatorio y necesario para poder llevar a cabo la extinción del condominio pretendido por los comuneros, por lo que si ambos actos jurídicos se incluyen en la misma escritura no debe tributarse por ambos conceptos por el gravamen documental.

**Se reitera criterio de RG 1406-2016, de 11-07-2019**

**Criterio 1 de la resolución 07/00114/2019/00/00 del 29/06/2021 - TEAR de Baleares IRPF. Ganancia patrimonial. Inmueble adquirido por usucapión. La Oficina gestora liquidó entendiendo que el valor de adquisición era “cero” (solo los gastos inherentes a la adquisición)**

**Asunto:** IRPF. Ganancia patrimonial. Inmueble adquirido por usucapión. La Oficina gestora liquidó entendiendo que el valor de adquisición era “cero” (solo los gastos inherentes a la adquisición)

**Criterio:** La prescripción de la posibilidad de regularizar la ganancia de patrimonio derivada de la incorporación de bienes que supone la usucapión, no puede afectar al valor de adquisición que debe darse al inmueble transmitido. La norma determina que ese valor de adquisición debe ser el valor de mercado, por lo que no puede entenderse que ese valor de mercado sea “cero” (o solo los gastos inherentes a la adquisición).

**TEAC de 2 de febrero de 2017, RG 3961/2016, en UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**Criterio 1 de la resolución 07/00450/2018/00/00 del 29/06/2021 - TEAR de Baleares IRPF. Declaración de bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720. Se confirman los actos recurridos.**

**Asunto:** IRPF. Declaración de bienes y derechos situados en el extranjero. Modelo 720. Se confirman los actos recurridos.

**Criterio:**

1) La regularización practicada de la ganancia patrimonial al amparo de lo dispuesto en el artículo 39.2 IRPF es ajustada a Derecho.

2) la reclamante no ha podido acreditar que los bienes situados en el extranjero no sean de su titularidad.

3) La sanción impuesta está suficientemente motivada. La confirmación de los actos impugnados tiene respaldo en la doctrina del TEAC. No obstante, y en base a dos Resoluciones del TEAC (noviembre y diciembre de 2019), se anula, parcialmente, la sanción impuesta al amparo de la Disposición Adicional Primera de la Ley 7/2012 en la parte que proceda de las ganancias de patrimonio regularizadas (correctamente) por la Inspección pero procedentes ejercicios prescritos.

***Doctrina reiterada del TEAC respecto a la sanción que se está analizando en este caso, Resoluciones de 3 de diciembre de 2019 (00/02711/2016) y de 22 de noviembre de 2019 (00/07174/2016).***

**Criterio 1 de la resolución 07/01120/2019/00/00 del 29/06/2021 - TEAR de Baleares IRPF. Regularización de las retenciones no practicadas a la entidad inspeccionada en relación al contrato de arrendamiento de industria que la mencionada sociedad( arrendataria) tenía firmado con la entidad ahora reclamante (arrendadora)**

**Asunto:** IRPF. Regularización de las retenciones no practicadas a la entidad inspeccionada en relación al contrato de arrendamiento de industria que la mencionada sociedad (arrendataria) tenía firmado con la entidad ahora reclamante (arrendadora)

**Criterio:** La entidad inspeccionada realiza, no un acto de retención propiamente dicho, sino un requerimiento de pago de una deuda, derivada de la liquidación del acta de conformidad que ha firmado. El acto de retención impugnado sería la detracción del importe correspondiente a la retención que el pagador de la renta entendiera aplicable cuando se satisfaga al arrendador la cuantía pactada en el contrato de arrendamiento.

El arrendador no está conforme con esta liquidación y la recurre. Pero este requerimiento no tiene trascendencia tributaria para ser objeto de análisis en vía económico –administrativa ni tampoco se considera que el reclamante tenga legitimación para plantear la reclamación; y todo de ello, sin perjuicio del derecho que tiene el reclamante de rectificar sus autoliquidaciones para poder deducir las retenciones que por este concepto han sido ingresadas en la AEAT.

**Criterio 1 de la resolución 30/00246/2020/00/00 del 29/06/2021 - TEAR de Murcia Impuesto sobre sociedades. Tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo regulado en la Disposición adicional duodécima del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).Trabajadores que pueden considerarse a la hora de calcular la plantilla media.**

**Asunto:** Impuesto sobre sociedades. Tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo regulado en la Disposición adicional duodécima del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto

sobre Sociedades (TRLIS). Trabajadores que pueden considerarse a la hora de calcular la plantilla media.

**Criterio:** Únicamente podrán tomarse en consideración los trabajadores que hayan sido empleados en los términos previstos en la legislación laboral y presten sus servicios en régimen de dependencia y por cuenta ajena, es decir, deben ponerse de manifiesto las notas de voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia. En el presente caso, los dos trabajadores de la empresa son socios y poseen cada uno el 25% del capital social, pero poseen más del 50% de las acciones conjuntamente con otras personas físicas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, por lo que no tendrían la consideración de trabajadores por cuenta ajena de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1.2.c) de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo.

**Criterio 1 de la resolución 08/02278/2019/00/00 del 28/06/2021 - TEAR de Cataluña IVA. Tipo impositivo. Realización de espectáculos teatrales. –**

**Asunto:** IVA. Tipo impositivo. Realización de espectáculos teatrales.

**Criterio:** No resulta de aplicación el tipo reducido previsto en el art. 91.1.Dos 7º relativo a las prestaciones de asistencia social, a las actividades desarrolladas por la entidad mercantil reclamante consistente en la realización de espectáculos teatrales para menores de 25 años, al no tener la naturaleza de servicios de carácter social y asistencial, en particular de protección a la infancia y juventud.

**Criterio 1 de la resolución 08/02734/2019/00/00 del 28/06/2021 - TEAR de Cataluña IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Utilización efectiva. Prestación de servicios de marketing y publicidad.**

**Asunto:** IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Utilización efectiva. Prestación de servicios de marketing y publicidad.

**Criterio:** La reclamante, con sede de actividad en TAI, realiza la actividad de promoción y desarrollo de las marcas de un grupo en España, por cuenta de su matriz última, con sede en los Estados Unidos. La distribución en España de los productos del grupo, se hace a través de un tercero. La reclamante factura a su matriz americana los servicios de marketing y promoción que presta en España por el coste de dichos servicios, no aplicando el IVA, al entender que los servicios se localizan en destino de acuerdo con el art. 69.Uno.1º LIVA. Se estima aplicable la regla de utilización efectiva respecto a los servicios cuya difusión se realiza en TAI. Existe una utilización efectiva parcial aplicándose una proporción de los gastos generales. No obstante el cómputo debe limitarse respecto a los gastos generales en TAI excluyendo los de Canarias, Ceuta y Melilla al tratarse de territorios terceros.

**Criterio 1 de la resolución 17/00272/2019/00/00 del 28/06/2021 - TEAR de Cataluña IVA. Tipo reducido. Espectáculos deportivos de carácter aficionado.**

**Asunto:** IVA. Tipo reducido. Espectáculos deportivos de carácter aficionado.

**Criterio:** Aplicación del tipo reducido a la venta de entradas y abonos de socios de club deportivo de fútbol que compite en la Segunda División B al tratarse de espectáculos de carácter aficionado de acuerdo con lo establecido en el RD 1251/1999 de 16 de julio de Sociedades Anónimas Deportivas, aun cuando algunos de sus jugadores sean profesionales.

**Cambio de criterio de la DGT. Consulta Vinculante de 20 de febrero de 2019, V0359-19.**

**Criterio 1 de la resolución 00/00816/2021/00/00 del 24/06/2021 - TEAC IRPF. Deducción por familia numerosa.**

**Asunto:** IRPF. Deducción por familia numerosa.

**Criterio:** Para poder aplicar la deducción por familia numerosa del artículo 81.bis de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF), es necesario acreditar la concurrencia de los requisitos y condiciones establecidos en los artículos 2 y 3 de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas (LPFN) por cualquier medio de prueba admisible en Derecho y no exclusivamente mediante el título oficial de familia numerosa al que se refiere el artículo 5.1 de esta última ley.

### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**Criterio 1 de la resolución 00/02002/2018/00/00 del 24/06/2021 - TEAC Procedimiento de Inspección. Impuesto sobre Sociedades. Operaciones Vinculadas. Compatibilidad del desarrollo simultáneo de varios procedimientos de inspección respecto de todos los obligados tributarios que sean parte en una operación vinculada. STS de 18 de mayo de 2020, recurso de casación 6187/2017.**

**Asunto:** Procedimiento de Inspección. Impuesto sobre Sociedades. Operaciones Vinculadas. Compatibilidad del desarrollo simultáneo de varios procedimientos de inspección respecto de todos los obligados tributarios que sean parte en una operación vinculada. STS de 18 de mayo de 2020, recurso de casación 6187/2017.

**Criterio:** En aplicación del criterio fijado en la resolución de UNIFICACIÓN DE CRITERIO de 8 de septiembre de 2016, RG 00/04202/2016, el que los artículos 16.9 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) y 21 del Reglamento (RIS) regulen ciertas especialidades procedimentales para aquellos supuestos en los que la comprobación del valor de mercado de una operación vinculada se lleva a cabo en el seno de un procedimiento de comprobación e investigación iniciado respecto de uno solo -que puede ser cualquiera de las partes- de los obligados tributarios que es parte de la operación vinculada, no es obstáculo para que, siguiendo las normas generales del procedimiento inspector reguladas en la Ley General Tributaria (LGT) y Reglamento General de Gestión e Inspección (RGGI), puedan desarrollarse simultáneamente procedimientos de comprobación inspectora respecto de todos los obligados tributarios que sean parte de la operación vinculada en los que pueda efectuarse la comprobación del valor normal de mercado de la misma.

Este criterio ha sido confirmado por la Sentencia de 18 de mayo de 2020, del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, rec.cas. 6187/2017. Y si bien este Tribunal conoce la Sentencia de 15 de octubre de 2020, del Tribunal Supremo, Sala de lo

Contencioso, rec.cas. 437/2018, no obstante, esta última, dictada sólo unos meses después, no dice modificar ni matizar el criterio sentado en la anterior STS, rec.cas. 6187/2017; avalando la STS rec.cas. 437/2018 expresamente, y tras un extenso razonamiento jurídico que, "(...) la Administración pueda llevar a cabo sus actuaciones de comprobación e investigación iniciando simultáneamente comprobaciones inspectoras respecto de las distintas partes vinculadas implicadas," por lo que este Tribunal mantiene el criterio establecido en la resolución del recurso extraordinario de alzada para la UNIFICACIÓN DE CRITERIO, de 8 de septiembre de 2016, RG 00/04202/2016.

***criterio reiterado en RG 5589/2019, de 25-10-2021***

**Criterio 1 de la resolución 00/03821/2019/00/00 del 24/06/2021 - TEAC Procedimiento económico-administrativo. Competencia de los Tribunales Económico Administrativos. Cuantía determinada por el acto de liquidación impugnado y no por la pretensión del interesado hecha a la Inspección en el marco de la comprobación inspectora.**

**Asunto:** Procedimiento económico-administrativo. Competencia de los Tribunales Económico Administrativos. Cuantía determinada por el acto de liquidación impugnado y no por la pretensión del interesado hecha a la Inspección en el marco de la comprobación inspectora.

**Criterio:** En lo que respecta a la cuantía de la liquidación, hay que precisar que en el presente caso lo impugnado es un acto de liquidación con el que concluye un procedimiento de inspección, y no un acto dictado en un procedimiento de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos. En este sentido, no cabe atender, a efectos de fijar la cuantía, pues no lo prevé la norma, a una pretensión del interesado hecha a la Inspección en el marco de la comprobación inspectora (exclusión de ganancia patrimonial que ella misma había consignado en su declaración). En consecuencia, dado que se está ante un procedimiento de comprobación inspectora, de conformidad con el artículo 35 del RGRVA, la cuantía viene determinada por el acto impugnado, el acuerdo de liquidación, el cual asciende a cero euros, por lo que la competencia para resolver la reclamación es del Tribunal Económico-Administrativo Regional.

***Reitera criterio de RG 00/01993/2014/50/2 de 7-04-2016.***

**Criterio 1 de la resolución 00/05496/2018/00/00 del 24/06/2021 - TEAC IRNR. Entidades aseguradoras no residentes. Cálculo de la base imponible. Deducibilidad de los gastos propios de la actividad aseguradora.**

**Asunto:** IRNR. Entidades aseguradoras no residentes. Cálculo de la base imponible. Deducibilidad de los gastos propios de la actividad aseguradora.

**Criterio:** Desde el 1 de enero de 2010, fecha de entrada en vigor de la modificación introducida por la Ley 2/2016, en el apartado 6 del artículo 24 de la Ley IRNR, son deducibles los gastos acreditados correspondientes a las obligaciones de la entidad frente a los tomadores de las pólizas tipo unit linked cuyas provisiones técnicas se invirtieron en la referida sociedad (incluyendo los derivados de las correlativas variaciones de las provisiones técnicas), siempre que se cumpla el requisito taxativo del vínculo económico directo e indisoluble, lo que es equivalente a la correlación

directa, exigida a los contribuyentes del IS, y que exige el ejercicio de la actividad aseguradora (comercialización de seguros y no mera gestión de inversiones) en España y que dicha vinculación se acredite por quien pretenda deducirlo.

**criterio reiterado en RG 3188-2019, de 22 de julio de 2021**

**Criterio 1 de la resolución 03/02132/2019/00/00 del 23/06/2021 - TEAR de Valencia ITPAJD. Modalidad AJD. Exenciones. División del patrimonio en España de un matrimonio ruso, casado en el régimen legal de su país, que es el de gananciales. Disolución parcial. Liquidación del patrimonio común sito en España. Art. 38 Código Civil ruso.**

**Asunto:** ITPAJD. Modalidad AJD. Exenciones. División del patrimonio en España de un matrimonio ruso, casado en el régimen legal de su país, que es el de gananciales. Disolución parcial. Liquidación del patrimonio común sito en España. Art. 38 Código Civil ruso.

**Criterio:** El régimen económico matrimonial en los citados cónyuges ("Comunidad de bienes adquiridos constante el matrimonio", art. 33 del Código de Familia ruso), se presume análogo al de nuestra sociedad de gananciales. Bajo este presupuesto, la operación reviste los rasgos de una liquidación de régimen matrimonial de sociedad conyugal afectada por la exención objetiva prevista en el artículo 45.I.B) 3 de la Ley del Impuesto, aunque la división sea parcial. Por tanto, estaríamos ante una operación sujeta al Impuesto de TPO por adjudicación de bienes en pago del haber ganancial, pero exenta en virtud del mencionado precepto, lo que excluye la posibilidad de liquidar por Actos Jurídicos Documentados en su modalidad gradual del artículo 31.2 de la Ley del Impuesto.

**Criterio 1 de la resolución 00/00449/2019/00/00 del 21/06/2021 - TEAC IVA. Operaciones de renting con prestaciones adicionales de contrato de seguro. Actividades independientes o accesorias. Régimen tributario de las operaciones adicionales: exenciones y deducciones.**

**Asunto:** IVA. Operaciones de renting con prestaciones adicionales de contrato de seguro. Actividades independientes o accesorias. Régimen tributario de las operaciones adicionales: exenciones y deducciones.

**Criterio:** Entidad que realiza la actividad de arrendamiento de vehículos, con la prestación de otros servicios adicionales entre los que se encuentran contratos de seguros.

El artículo 20.uno.16º de la Ley del IVA establece la exención de las operaciones de seguro. Por su parte, conforme al artículo 79.dos de la misma Ley las operaciones accesorias han de compartir el mismo tratamiento que la principal a la que acompañan. Cuando se prestan conjuntamente servicios diversos, ha de darse a cada uno de ellos el tratamiento que le corresponda conforme a su naturaleza.

Conforme a la jurisprudencia del TJUE, con carácter general la sentencia de 25-2-1999, Card Protection Plan, asunto C-349/96) (entre otras), y de forma específica a contratos de arrendamiento acompañados de prestaciones adicionales o a contratos de seguro suscritos junto con otras prestaciones distintas (sentencia de 17-1-2013,

BGZ Leasing, asunto C-224/11), hay que distinguir el caso en el que hay prestaciones múltiples y el caso que hay una operación principal con otras accesorias.

Estamos ante el primer caso, cuando las operaciones se perciben como sustantivas por los clientes, que perciben algo adicional que es útil por sí mismo y valoran como tal.

Operaciones encuadradas en el caso primero (prestaciones múltiples):

a) Seguro de responsabilidad civil, para el cual, habida cuenta de la cobertura, que atiende a los daños a terceros que se puedan causar con el vehículo, se entiende que claramente constituya una prestación adicional y sustantiva, con utilidad propia, que como tal se percibe y que debe estar exenta.

b) Seguro de daños propios en el vehículo, para el que se llega a la misma conclusión habida cuenta de su carácter opcional, de la forma en que se tarifica, que atiende a la siniestralidad del asegurado, y a la formalización por separado en los contratos suscritos.

c) Autoseguro, en el cual la entidad asume por sí misma el riesgo de la cobertura de daños, cobrando por ello un sobreprecio, en este caso con el argumento adicional a los anteriores de la incidencia del principio de neutralidad.

Por su condición de operaciones de seguro (exentas), resulta no deducible una parte de las cuotas soportadas por la entidad por los servicios recibidos en relación con esas actividades de seguro, no accesorias a los servicios de renting, pues el servicio de cobertura de riesgos que la compañía factura de forma opcional a sus clientes es una actividad independiente del servicio de renting propiamente dicho. el hecho de que la entidad reclamante carezca de la condición de entidad aseguradora en nada empece a lo anterior.

Operaciones encuadradas en el caso segundo (una operación principal con otras accesorias).

Para el caso de los arrendamientos de corto plazo, no pareciendo razonable que el arrendatario procure por sus propios medios las prestaciones antes referidas, sí que cabe la consideración de todas ellas como accesorias, siguiendo el régimen tributario de la principal.

***Criterio reiterado en RG 00/06518/2019 (21-06-2021), constituyendo doctrina vinculante, en lo relativo al seguro de daños.***

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT, en lo relativo a responsabilidad civil obligatoria y al denominado como "autoseguro".***

**Criterio 1 de la resolución 00/00814/2019/00/00 del 21/06/2021 - TEAC Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE).**

**Imputación a la base imponible de las cantidades percibidas en concepto de pagos por capacidad en ejercicio impositivo en que no se produce electricidad.**

**Asunto:** Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). Imputación a la base imponible de las cantidades percibidas en concepto de pagos por capacidad en ejercicio impositivo en que no se produce electricidad.

**Criterio:** El Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE) es un gravamen que debe recaer sobre las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, o de los regímenes económicos específicos en los territorios insulares y extrapeninsulares, por dos motivos que deben darse conjuntamente: producción de energía eléctrica y su entrega al sistema eléctrico.

Por tanto no están sometidas al IVPEE, las retribuciones derivadas de producción eléctrica que no se incorpora a la red de transporte o distribución del sistema eléctrico, y no es objeto de la medición necesaria (en barras de central) para la liquidación de la energía y/o servicios asociados, conforme a las normas de aplicación del régimen económico de las actividades de dicho sistema.

En consecuencia, si las centrales no produjeron energía eléctrica en el año 2013, entonces, no tuvo lugar el hecho imponible, y, por lo tanto, no se originó la obligación tributaria, por lo que no puede quedar sujeta a gravamen las retribuciones como "pagos por capacidad".

**Reitera criterio de RG 00/01841/2016/00 ( 28-03-2019).**

**Criterio 1 de la resolución 00/01096/2019/00/00 del 21/06/2021 - TEAC IVA. Base imponible. Descuentos. Minorista de viajes, mediador en nombre ajeno, que reduce libremente el precio de venta con cargo a su comisión. No procedencia de la minoración de la base imponible que corresponde a la operación con el cliente, ni de la base imponible que corresponde a la comisión que factura al mayorista.**

**Asunto:** IVA. Base imponible. Descuentos. Minorista de viajes, mediador en nombre ajeno, que reduce libremente el precio de venta con cargo a su comisión. No procedencia de la minoración de la base imponible que corresponde a la operación con el cliente, ni de la base imponible que corresponde a la comisión que factura al mayorista.

**Criterio:** Conforme a los artículos 78.tres.2º y 80.uno.2º de la Ley del IVA, minoran la base imponible los descuentos concedidos en las operaciones, ya sea de forma previa o simultánea a su realización, ya sea con posterioridad.

La reclamante es mediadora en nombre ajeno en la venta de viajes entre agencia mayoristas y clientes. Por estos servicios, recibe una comisión porcentual, que es facturada a los mayoristas repercutiendo el correspondiente IVA. En la venta de los viajes al cliente final, la reclamante decide libremente concederles un descuento sobre el precio final del viaje fijado por el tour operador. En ningún momento este descuento

es reembolsado por el mayorista, siendo la entidad mediadora la que lo asume con cargo a su comisión.

Se discute la procedencia de la reducción de la base imponible de los servicios prestados por la reclamante.

A la vista de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16-1-2014, Ibero Tours, C-300/12, resulta que el descuento que la agencia minorista concede al cliente de la agencia mayorista no se concede ni en relación con la prestación de servicios que la agencia mayorista efectúa a dicho cliente, ni en relación con el servicio de mediación que la agencia minorista presta a la agencia mayorista, por lo que el importe del referido descuento no podrá minorar la base imponible de ninguna de las dos operaciones mencionadas. Criterio coincidente con el de la DGT (entre otras, en contestaciones nº 1176-01 y la nº 0830-01, de 25-4-2001

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/02282/2018/00/00 del 21/06/2021 - TEAC IVA. Régimen de IVA diferido a la importación. Inicio del período ejecutivo de recaudación. Derecho a la deducción de dicha cuota.**

**Asunto:** IVA. Régimen de IVA diferido a la importación. Inicio del período ejecutivo de recaudación. Derecho a la deducción de dicha cuota.

**Criterio:** En aquellos supuestos en los que resulte aplicable el régimen del IVA diferido a la importación previsto en el artículo 167.Dos de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, la falta de inclusión de una cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana en la declaración-liquidación correspondiente de IVA, supone el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa declaración-liquidación, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

En este mismo sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en sentencia de 23-12-2019 (rec. 599/2018) y el TSJ de Castilla y León en sentencias de 27-09-2018 y 8-10-2018.

Se trata de un supuesto distinto al de las regularizaciones efectuadas por la Administración tributaria en supuestos de inversión del sujeto pasivo. Dicha situación tiene lugar, en el ámbito del IVA, cuando iniciado un procedimiento de comprobación de la situación tributaria del obligado, se pone de manifiesto la existencia de cuotas devengadas no declaradas, debiendo permitirse en la misma regularización la deducción de aquellas cuotas que tengan el carácter de deducibles.

Tampoco se aprecia que exista enriquecimiento injusto de la Administración al exigir el recargo de apremio, ya que no se restringe el derecho de la interesada a deducir las cuotas de IVA soportadas.

***Reitera criterio de RG 00/02682/2016 (20-03-2019).***

**Criterio 1 de la resolución 00/02397/2019/00/00 del 21/06/2021 - TEAC IVA. Entidad que gestiona en nombre propio siniestros en operaciones de seguros, incluida la tramitación del siniestro, refacturando posteriormente a las compañías de seguros, al tipo impositivo según las facturas recibidas. Calificación de las operaciones como de seguro o no. Prestación única o prestaciones independientes. Exenciones. Aplicación del tipo general.**

**Asunto:** IVA. Entidad que gestiona en nombre propio siniestros en operaciones de seguros, incluida la tramitación del siniestro, refacturando posteriormente a las compañías de seguros, al tipo impositivo según las facturas recibidas. Calificación de las operaciones como de seguro o no. Prestación única o prestaciones independientes. Exenciones. Aplicación del tipo general.

**Criterio:** El artículo 20.uno.16º de la Ley del IVA establece la exención de las operaciones de seguro. Por su parte, conforme al artículo 79.dos de la misma Ley las operaciones accesorias han de compartir el mismo tratamiento que la principal a la que acompañan. Cuando se prestan conjuntamente servicios diversos, ha de darse a cada uno de ellos el tratamiento que le corresponda conforme a su naturaleza.

La entidad reclamante presta servicios de gestión de siniestros en los cuales se asumen por ella en nombre propio las prestaciones que se necesitan en cada caso, refacturándose a las entidades aseguradoras, que se hacen cargo de las mismas. Adicionalmente, la entidad cobra una cantidad fija por cada siniestro gestionado. En los contratos suscritos con las entidades aseguradoras se prevé en todo caso la asunción por estas del coste total de las prestaciones necesarias en caso de siniestro.

Se discute si el servicio prestado es un servicio único y que trasciende a cada uno de los servicios prestados individualmente considerados, con medios propios o subcontratados, debiendo liquidarse el IVA al tipo general sobre el total de la contraprestación recibida de las citadas entidades aseguradoras. Ello implica la exigencia del IVA al tipo general del IVA con respecto a los servicios que la reclamante había facturado al tipo reducido o exentos de IVA, respectivamente.

La posible calificación de las operaciones como de seguro, exentas conforme al artículo 20.uno.16º de la Ley del IVA, se descarta, ya que la entidad no asume riesgo alguno al gestionar las prestaciones necesarias en caso de ocurrencia de siniestros cubiertos, ya que el coste, y con ello su riesgo, es asumido por las entidades aseguradoras, ello en línea con lo señalado por la jurisprudencia europea (sentencia del TJUE de 16-7-2015, C-584/13, Mapfre Asistencia y Mapfre Warranty). Tampoco cabe la consideración de las operaciones como de mediación en seguros, según ha igualmente indicado el TJUE en su sentencia de 17-3-2016, C-40/15, Aspiro).

En cuanto a si debe considerarse los servicios como única prestación o constitutiva de prestaciones independientes, se acude a la jurisprudencia del TJUE, en cuanto a los criterios para determinación de operación única conjunta o accesorias para tratamiento separado (por todas, sentencia de 25-2-1999, C-349/96, Card Protection Plan).

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 2 de la resolución 00/02397/2019/00/00 del 21/06/2021 - TEAC IVA. Entidad que gestiona en nombre propio siniestros en operaciones de seguros, incluida la tramitación del siniestro, refacturando posteriormente a**

**las compañías de seguros, al tipo impositivo según las facturas recibidas. Prestación única o prestaciones independientes. Suplidos.**

**Asunto:** IVA. Entidad que gestiona en nombre propio siniestros en operaciones de seguros, incluida la tramitación del siniestro, refacturando posteriormente a las compañías de seguros, al tipo impositivo según las facturas recibidas. Prestación única o prestaciones independientes. Suplidos.

**Criterio:** Considera este Tribunal que no puede dividirse cada una de las operaciones realizadas (grúa, desplazamientos, médicos, etc.) para poder prestar adecuadamente el servicio de asistencia asumido con las aseguradoras, criterio igualmente considerado la DGT (contestaciones de 22-11-2010, V2523-10, 8-6-2011, V1471-11, ó 16-9-2019, V2477-19, esta última relativa a la localización de las operaciones).

Respecto a si los servicios tienen la consideración de suplidos, artículo 78.Tres de la Ley del IVA, se entiende que en ningún caso pueden ostentar tal calificación al actuar la reclamante en nombre propio, asumiendo contratación de los distintos servicios de asistencia para posteriormente refacturarlos.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/02924/2019/00/00 del 21/06/2021 - TEAC Procedimiento inspector. Remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal. No suspensión del plazo de prescripción del derecho liquidar con base en el art 180.1 LGT. CAMBIO DE CRITERIO.**

**Asunto:** Procedimiento inspector. Remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal. No suspensión del plazo de prescripción del derecho liquidar con base en el art 180.1 LGT. **CAMBIO DE CRITERIO.**

**Criterio:** En aplicación del criterio fijado en la Sentencia del Tribunal Supremo 517/2021, de 15 de abril de 2021, rec no puede aceptarse un efecto de suspensión del cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a liquidar un tributo con base en el artículo 180 de la LGT de 2003 entre la fecha de la notificación al obligado de la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal y la recepción por la Administración del Auto de sobreseimiento provisional y archivo.

El Tribunal Supremo rechaza la doctrina de este Tribunal Central mantenida, entre otras, en resoluciones de 7 de mayo de 2015 (RG 5978/2013), 6 de noviembre de 2018 (RG 8505/15) y de 2 de marzo de 2017 (RG 8/2017), esta última dictada en UNIFICACIÓN DE CRITERIO, habiendo sido dicho criterio confirmado por la Audiencia Nacional en Sentencia de 25 de enero de 2018 dictada en recurso contencioso-administrativo nº 225 / 2016.

**CAMBIO DE CRITERIO**

***Supone un cambio de criterio con relación a RG 00/08505/2015 (06-11-2018), RG 00/06943/2013 (07-05-2015), RG 00/05978/2013, criterio 2, (07-05/2015) y RG 00/00008/2017, criterio 2, (02-03-2017).***

**Criterio 1 de la resolución 00/02978/2018/00/00 del 21/06/2021 - TEAC**  
**Procedimiento económico-administrativo. Recurso contra la ejecución.**  
**Tramitación por el procedimiento abreviado: improcedencia de recurso de alzada frente a la resolución del recurso contra la ejecución.**

**Asunto:** Procedimiento económico-administrativo. Recurso contra la ejecución. Tramitación por el procedimiento abreviado: improcedencia de recurso de alzada frente a la resolución del recurso contra la ejecución.

**Criterio:** Interpuesto recurso contra la ejecución frente al acuerdo de ejecución de una resolución económico-administrativa estimatoria en parte por razones de fondo, su tramitación se efectuará, de acuerdo con el apartado 5 del art 241 ter de la LGT, a través del procedimiento abreviado, resolviéndose en única instancia, de acuerdo con el apartado 2 del art. 245 de la LGT, por lo que no cabrá la interposición de recurso de alzada frente a la resolución del recurso contra la ejecución.

***Reitera criterio de la resolución de este Tribunal Central de fecha 16 de febrero de 2021 (nº 1446-2018 RG).***

**Criterio 1 de la resolución 00/03279/2018/00/00 del 21/06/2021 - TEAC**  
**IVA. Exenciones 21.2º.A) de la Ley del IVA. Entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad: entregas de bienes a viajeros.**  
**Incumplimiento de requisitos formales que impiden la adecuada comprobación de los requisitos materiales.**

**Asunto:** IVA. Exenciones 21.2º.A) de la Ley del IVA. Entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad: entregas de bienes a viajeros. Incumplimiento de requisitos formales que impiden la adecuada comprobación de los requisitos materiales.

**Criterio:** Discutida la aplicación de la exención que establece el artículo 21.2º.A) de la Ley del IVA para las entregas de bienes a viajes, la Administración la deniega por los siguientes motivos: a) cuando no se está en presencia de entregas "ocasionales" a viajeros, sino ante verdaderas expediciones comerciales, b) cuando no es la misma persona la que adquiere los artículos en la tienda y la que los presenta en la Aduana de salida de la UE, c) cuando la persona que adquiere los artículos en la tienda y los presenta en la Aduana de salida no es la misma que acaba recibiendo la devolución del impuesto, c) cuando la factura emitida por el vendedor no describe adecuadamente los artículos vendidos, sino que se limita a incorporar menciones genéricas de los mismos, que hacen materialmente imposible su identificación y, finalmente, d) cuando el viajero era residente en España.

Con excepción de lo señalado en cuanto al carácter comercial de la expedición, el resto de los incumplimientos o irregularidades identificadas por la Inspección impiden una adecuada comprobación del requisito material de que los bienes son adquiridos en el establecimiento son los transportados por el viajero que sale de la comunidad. [Ver criterio 2º de esta misma resolución]

En particular, el incumplimiento de los requisitos formales aludidos –se comercializan relojes de alta gama indicando en factura simplemente “reloj”- impiden la adecuada comprobación del requisito material referido, por lo que, conforme a la jurisprudencia del TJUE, concretamente, las sentencias de 28-7-2016, Astone, asunto C-332/15, y de 15-9-2016, Barlis 06 – Invetimentos Inmobiliarios e Turísticos SA, asunto C-516/14, estamos ante un incumplimiento que inhabilita la aplicación de la exención.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 2 de la resolución 00/03279/2018/00/00 del 21/06/2021 - TEAC IVA. Exenciones 21.2º.A) de la Ley del IVA. Entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad: entregas de bienes a viajeros. Incumplimiento de requisitos formales que impiden la adecuada comprobación de los requisitos materiales.**

**Asunto:** IVA. Exenciones 21.2º.A) de la Ley del IVA. Entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad: entregas de bienes a viajeros. Incumplimiento de requisitos formales que impiden la adecuada comprobación de los requisitos materiales.

**Criterio:** Discutida la aplicación de la exención que establece el artículo 21.2º.A) de la Ley del IVA para las entregas de bienes a viajes, la Administración la deniega por los siguientes motivos: a) cuando no se está en presencia de entregas "ocasionales" a viajeros, sino ante verdaderas expediciones comerciales, b) cuando no es la misma persona la que adquiere los artículos en la tienda y la que los presenta en la Aduana de salida de la UE, c) cuando la persona que adquiere los artículos en la tienda y los presenta en la Aduana de salida no es la misma que acaba recibiendo la devolución del impuesto, c) cuando la factura emitida por el vendedor no describe adecuadamente los artículos vendidos, sino que se limita a incorporar menciones genéricas de los mismos, que hacen materialmente imposible su identificación y, finalmente, d) cuando el viajero era residente en España.

En cuanto al carácter comercial de la expedición, en la medida en que no concurra ningún otro de los mencionados, y resulte, en consecuencia, acreditada la salida de los bienes, no procede denegar la exención porque la operación resultaría igualmente exenta en régimen de exportación, y ello pese a no haberse completada el requisito formal de inclusión en el correspondiente régimen aduanero, no exigido a efectos del IVA. Así resulta de la sentencia de 17-12-2020, BAKATI PLUS, asunto C-656/19.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/03722/2018/00/00 del 21/06/2021 - TEAC IVA. Se discute por la AEAT si la entidad reclamante ha de formar parte del**

**Registro de Grandes empresas, al considerarse que su volumen de operaciones durante el año natural anterior es superior a 6.010.121,04 euros, calculado conforme al artículo 121 de la Ley del IVA. CAMBIO DE CRITERIO**

**Asunto:** IVA. Se discute por la AEAT si la entidad reclamante ha de formar parte del Registro de Grandes empresas, al considerarse que su volumen de operaciones durante el año natural anterior es superior a 6.010.121,04 euros, calculado conforme al artículo 121 de la Ley del IVA. **CAMBIO DE CRITERIO**

**Criterio:** De acuerdo con el artículo 3.5 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, el Registro de grandes empresas estará formado por aquellos obligados tributarios cuyo volumen de operaciones supere la cifra de 6.010.121,04 euros durante el año natural inmediato anterior, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley del IVA.

La jurisprudencia comunitaria deniega la condición de contraprestación de operaciones sujetas al impuesto a los dividendos obtenidos por entidades tenedoras de valores (sentencia de 20-6-1991, Polysar, C-60/90), la rentabilidad procedente de la tenencia de títulos de renta fija (sentencia de 6-2-1997, Harnas & Helm, C-80/95) o las cantidades obtenidas por la transmisión de títulos valores por parte de sus entidades tenedoras cuando las mismas no participaban en su gestión ni tenían por objeto su compraventa habitual (sentencia de 20-6-1996, Welcome Trust, C-155/94).

Considerando que es este el caso de los fondos de pensiones, y la reclamante lo es, se concluye que es improcedente la inclusión de la misma en el Registro de Grandes Empresas.

**CAMBIO DE CRITERIO.**

**El criterio expuesto supone la modificación del criterio anteriormente sostenido por este TEAC respecto a fondos de pensiones en sus resoluciones de 12-11-2019, RG 00/02752/2016, y 15-10-2018, RG 00/02306/2016.**

**Nota: Como consecuencia del cambio de criterio, se ha eliminado de la base el RG 00/02306/2016, conservándose el RG 00/02752/2016 para su contraste con el nuevo criterio.**

**Criterio 1 de la resolución 00/04719/2018/00/00 del 21/06/2021 - TEAC IVA. Tipo impositivo. Transmisión de viviendas que carecen de Licencia de Primera Ocupación (LPO). Concepto edificio apto para vivienda. Trasmisión por una sociedad cooperativa a los cooperativistas, aplicando el tipo reducido del 4%, en la consideración de que las viviendas tenían por objeto inmuebles aptos para su utilización como viviendas.**

**Asunto:** IVA. Tipo impositivo. Transmisión de viviendas que carecen de Licencia de Primera Ocupación (LPO). Concepto edificio apto para vivienda. Trasmisión por una sociedad cooperativa a los cooperativistas, aplicando el tipo reducido del 4%, en la consideración de que las viviendas tenían por objeto inmuebles aptos para su utilización como viviendas.

**Criterio:** Esa aplicación del tipo reducido se discute por la Inspección de los tributos, que entiende que los inmuebles adjudicados no podían considerarse como edificios aptos para su utilización como viviendas, ya que carecían de LPO, hecho probado y no discutido, por lo que procedía aplicar el tipo general del IVA.

La Resolución de este TEAC de 21-5-2021, RG 00972-2018, admite la aplicación del tipo reducido a la entrega de viviendas que carecían de la mencionada Licencia de Primera Ocupación, en el entendimiento de que en las viviendas transmitidas concurría la aptitud exigida por el legislador para la aplicación del mencionado tipo reducido.

Por el contrario, y a diferencia del mencionado, en donde únicamente faltaba el cumplimiento de unos meros trámites administrativos para la obtención de la referida LPO, pero las viviendas se encontraban completamente finalizadas y aptas para vivir en ellas, en este el caso, a la fecha de transmisión de las viviendas fueron transmitidas, diciembre de 2012, estas carecían de LPO debido a la falta de finalización de las obras en partidas que afectaban a su habitabilidad.

Se confirma, por tanto, que no es aplicable el tipo reducido a la transmisión de viviendas sin terminar, esto es, a las que faltan trabajos o actuaciones que afectan a su normal habitabilidad.

Siendo este el caso, y constituyendo doctrina reiterada tanto de la DGT como de este TEAC, se confirma igualmente la sancionabilidad de la conducta de la reclamante cuando aplicó a las entregas el tipo reducido del 4%.

**Reitera criterio de RG 00/04392/2011 ( 07-11-2013), matizado en RG 00/00972/2018 (25-05-2021).**

**Criterio 1 de la resolución 00/05889/2018/00/00 del 21/06/2021 - TEAC ITPAJD - IVA. Hecho imponible. Adjudicación de finca hipotecada al acreedor hipotecario en subasta extrajudicial con posterior cesión de la finca a un tercero. Existencia de dos transmisiones. Sujeción de la primera transmisión a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPAJD y a IVA la segunda.**

**Asunto:** ITPAJD - IVA. Hecho imponible. Adjudicación de finca hipotecada al acreedor hipotecario en subasta extrajudicial con posterior cesión de la finca a un tercero. Existencia de dos transmisiones. Sujeción de la primera transmisión a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPAJD, y a IVA la segunda.

**Criterio:** De acuerdo con el artículo 20 del Reglamento del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, si la enajenación tuviera lugar en subasta judicial, y el postor a quien se adjudique el remate hubiera hecho uso, en el acto de la subasta, del derecho a cederlo en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de la subasta de que se trate, se liquidará una sola transmisión en favor del cesionario.

Se discute, en el contexto de una subasta extrajudicial en la que el adjudicatario cede la adjudicación a un tercero, si cabe la extensión de este criterio y, por tanto, la transmisión que se produce entre el titular del bien y el adjudicatario inicial está sujeta a imposición.

En interpretación del citado artículo 20 del Reglamento señalado, que delimita el ámbito del hecho imponible en el ITP y AJD, y ante la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, establecido en el artículo 14 de la LGT, considera este TEAC que lo allí dispuesto resulta aplicable a las subastas judiciales, siendo que, en el caso que nos ocupa, por tratarse de una subasta extrajudicial, ha de considerarse la existencia de dos transmisiones y procede la sujeción de la que tienen lugar a favor del adjudicatario inicial del remate.

En cuanto a la tributación por IVA, por la naturaleza del bien en cuestión (locales industriales) podría sostenerse un destino previsible de alquiler o transmisión de bien a empresario con derecho a la renuncia a la exención. No obstante, en el caso que nos ocupa, resulta que el destino real del bien fue su transmisión al cesionario que tributó en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas y tampoco consta el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 8 del Reglamento del IVA, en cuanto a la renuncia a la exención, ni concurren circunstancias que permitan considerar la existencia de renuncia tácita la misma.

Con base en cuanto precede, se confirma la sujeción a la modalidad de TPO de la adjudicación controvertida.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/06518/2019/00/00 del 21/06/2021 - TEAC IVA. Operaciones de renting con prestaciones adicionales de contrato de seguro. Prestaciones independientes o accesorias. Régimen tributario de las operaciones adicionales: exenciones y deducciones.**

**Asunto:** IVA. Operaciones de renting con prestaciones adicionales de contrato de seguro. Prestaciones independientes o accesorias. Régimen tributario de las operaciones adicionales: exenciones y deducciones.

**Criterio:** Entidad que realiza la actividad de arrendamiento de vehículos, con la prestación de otros servicios adicionales entre los que se encuentran contratos de seguros.

El artículo 20.uno.16º de la Ley del IVA establece la exención de las operaciones de seguro. Por su parte, conforme al artículo 79.dos de la misma Ley las operaciones accesorias han de compartir el mismo tratamiento que la principal a la que acompañan. Cuando se prestan conjuntamente servicios diversos, ha de darse a cada uno de ellos el tratamiento que le corresponda conforme a su naturaleza.

Conforme a la jurisprudencia del TJUE, con carácter general la sentencia de 25-2-1999, Card Protection Plan, asunto C-349/96) (entre otras), y de forma específica a contratos de arrendamiento acompañados de prestaciones adicionales o a contratos de seguro suscritos junto con otras prestaciones distintas (sentencia de 17-1-2013, BGZ Leasing, asunto C-224/11), hay que distinguir el caso en el que hay prestaciones múltiples y el caso que hay una operación principal con otras accesorias. Estamos ante el primer caso, cuando las operaciones se perciben como sustantivas por los clientes, que perciben algo adicional que es útil por sí mismo y valoran como tal.

El seguro de daños propios en el vehículo analizado se encuadra en en las operaciones del caso primero (prestaciones múltiples). Tiene sustantividad propia, que

se percibe por sus clientes como una prestación adicional y separada, con carácter opcional, desprovista de la nota de accesoriedad que, de otro modo, pudiera justificar su consideración conjunta con la cesión de uso del vehículo y conducirla a compartir su tratamiento. A ello contribuye la forma en que se tarifica, que atiende a la siniestralidad del asegurado, y a la formalización por separado en los contratos suscritos.

Por su condición de operaciones de seguro (exentas), resulta no deducible una parte de las cuotas soportadas por la entidad por los servicios recibidos en relación con esas actividades de seguro, no accesorias a los servicios de renting, pues el servicio de cobertura de riesgos que la compañía factura de forma opcional a sus clientes es una actividad independiente del servicio de renting propiamente dicho. el hecho de que la entidad reclamante carezca de la condición de entidad aseguradora en nada empece a lo anterior.

***criterio reiterado en RG 00/00449/2019 (21-06-2021).***

**Criterio 2 de la resolución 00/06518/2019/00/00 del 21/06/2021 - TEAC IVA. Exenciones. Operaciones de seguro. Deducciones. Operaciones accesorias que siguen el régimen tributario que la principal resultando exentas. IVA soportado en las operaciones accesorias no deducible. Devolución de ingresos indebidos y derecho a la regularización íntegra.**

**Asunto:** IVA. Exenciones. Operaciones de seguro. Deducciones. Operaciones accesorias que siguen el régimen tributario que la principal resultando exentas. IVA soportado en las operaciones accesorias no deducible. Devolución de ingresos indebidos y derecho a la regularización íntegra.

**Criterio:** No procede la devolución del IVA a la entidad y la aplicación del principio de regularización íntegra, porque para que haya una devolución de ingresos indebidos tiene que haber, como su propio nombre indica, un IVA indebidamente ingresado, lo que no sucede en el presente caso. En tales supuestos se ha producido el devengo del hecho imponible consistente en la prestación de un servicio por parte de un empresario (taller de reparaciones), por lo que su declaración e ingreso no resultan improcedentes ni indebidos, ya que el sujeto pasivo estaba obligado a su declaración e ingreso.

Lo que ha habido es una incorrecta repercusión del impuesto mediante la expedición de una factura errónea la cual, por otro lado, será necesario rectificar, al haberse especificado en la misma, como destinatario de la operación, a una persona distinta del destinatario efectivo de la operación (el arrendatario) quien, efectivamente, se encuentra obligado a soportarlo conforme a lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley del IVA. Aunque la repercusión realizada en las facturas por los talleres de reparación es incorrecta, el ingreso realizado por los talleres no es indebido, lo que no impide, como indica el acuerdo impugnado, que la entidad pueda resarcirse de las cuotas indebidamente soportadas a través de las correspondientes acciones civiles si el sujeto pasivo del impuesto se niega a devolver dichas cantidades y emitir la correspondiente factura rectificativa.

***Reitera criterio de RG 00/03577/2016 (21-11-2019).***

**Criterio 1 de la resolución 00/00493/2018/00/00 del 16/06/2021 - TEAC Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio. Suspensión cautelar de la ejecutividad de la sanción recurrida en vía contencioso-administrativa.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio. Suspensión cautelar de la ejecutividad de la sanción recurrida en vía contencioso-administrativa.

**Criterio:** De acuerdo con los pronunciamientos contenidos en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se mantienen los efectos de la suspensión, aún cautelar, desde que se solicita, con independencia de estar en período voluntario o ejecutivo y de que se presenten o no garantías o se acrediten o no los perjuicios aducidos por el reclamante, impidiendo actuaciones ejecutivas de la Administración en tanto la resolución sobre la suspensión esté pendiente.

Si la resolución sobre la suspensión en vía judicial es denegatoria las consecuencias son las siguientes: a) Si la suspensión se acordó en período voluntario, se deberá comunicar el levantamiento de la suspensión a la parte actora y conceder el plazo de ingreso del artículo 62.2 LGT. Solamente en el caso de que el ingreso no tuviera lugar en el plazo concedido, la Administración quedaría habilitada en el ejercicio de sus facultades de autotutela ejecutiva para dictar la providencia de apremio b) Si la suspensión se acordó en período ejecutivo, con la denegación de la suspensión en vía judicial se podrá continuar con el procedimiento de apremio.

**Criterio 2 de la resolución 00/00493/2018/00/00 del 16/06/2021 - TEAC Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio. Comunicación de la interposición de recurso contencioso-administrativo una vez expirado el plazo de los 2 meses que señala el art. 239 LGT.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio. Comunicación de la interposición de recurso contencioso-administrativo una vez expirado el plazo de los 2 meses que señala el art. 239 LGT.

**Criterio:** Según lo dispuesto en el artículo 233.9 de la LGT, si el recurrente no comunica a la Administración en el plazo de 2 meses desde que se notificó la resolución dictada por el Tribunal económico -administrativo su intención de interponer recurso contencioso ante la jurisdicción contencioso - administrativa, la consecuencia directa es que no se extienden los efectos suspensivos del acto impugnado de la vía económico - administrativa a la vía contenciosa.

No obstante, se ha de traer a colación la sentencia del Tribunal Supremo de Rec.315/2018 que reitera el criterio de la sentencia de 19 de noviembre de 2020 Rec. 6226/2018, en la que se señala que el plazo de dos meses estipulado en el artículo 233.9 de la LGT no constituye un requisito solemne, material o sustantivo sine qua non para paralizar la ejecución, de suerte que su omisión o su cumplimiento tardío conlleve la consecuencia automática de que la Administración recupere la posibilidad de ejecución y, en caso de deudas de contenido económico, su apremio.

**Criterio 1 de la resolución 00/04694/2020/00/00 del 16/06/2021 - TEAC Procedimiento de recaudación. La responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) tiene carácter tendencial sin que sea necesaria la consecución de un resultado.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. La responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a). tiene carácter tendencial sin que sea necesaria la consecución de un resultado.

**Criterio:** La responsabilidad tributaria regulada en el artículo 42.2.a) de la LGT tiene carácter tendencial y no depende del éxito o fracaso posterior del acto o actos de transmisión u ocultación, por lo que no dejará de declararse y ser conforme a derecho por la mera circunstancia de que el presupuesto de hecho habilitante haya sido anulado de forma privada o pública, a instancia de las partes o de terceros.

### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO**

**Criterio 1 de la resolución 08/00571/2021/00/00 del 10/06/2021 - TEAR de Cataluña IRPF. Rendimientos del trabajo. Improcedencia aplicación DTª 2ª LIRPF a la pensión pública de jubilación percibida por trabajadores de Ferrocarril Metropolitano de Barcelona SA.**

**Asunto:** IRPF. Rendimientos del trabajo. Improcedencia aplicación DTª 2ª LIRPF a la pensión pública de jubilación percibida por trabajadores de Ferrocarril Metropolitano de Barcelona SA.

**Criterio:** Resulta improcedente la aplicación del régimen transitorio, previsto en la DTª 2ª LIRPF, a la pensión pública de jubilación percibida por el reclamante, por cuanto la empresa tenía un sistema de cobertura sustitutoria de la Seguridad Social, desde 1946 hasta 1 de noviembre de 1992 (fecha en que se integró en el régimen general de la Seguridad Social), pero satisfacía las prestaciones de jubilación con cargo a sus propias reservas, sin que existiera Mutuality, Montepío o caja de previsión a la que aportasen los empleados. Además, los trabajadores empleados desde 1.10.1977 fueron excluidos de tal sistema interno y dados de alta en la Seguridad Social.

**Criterio 1 de la resolución 00/03746/2020/00/00 del 31/05/2021 - TEAC IRPF. Pérdidas patrimoniales. Transmisiones lucrativas inter vivos.**

**Asunto:** IRPF. Pérdidas patrimoniales. Transmisiones lucrativas inter vivos.

**Criterio:** De acuerdo con la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, las pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones lucrativas inter vivos no se computan fiscalmente, ni por el importe total del valor de adquisición, ni por la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión.

### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**Criterio 1 de la resolución 08/03697/2020/00/00 del 31/05/2021 - TEAR de Cataluña IRPF. Solicitud de rectificación de autoliquidación. Mutuality Laboral de Entidades de Seguros.**

**Asunto:** IRPF. Solicitud de rectificación de autoliquidación. Mutualidad Laboral de Entidades de Seguros.

**Criterio:** Dichas entidades participan del mismo régimen que la Mutualidad de Banca, contenidas ambas en el RD 2564/1977, de 7 de octubre, sobre nueva estructura de gestión en el Mutualismo laboral, refiriéndose, entre otras muchas, conjuntamente a la "*Mutualidad Laboral de Instituciones Financieras y de Seguros*". Es por ello que, al igual que las MLB, a partir de 1.1.1967 constituyó una mera Entidad Gestora del sistema público de Seguridad Social, y por tanto las aportaciones a la misma, hasta su extinción a 1.1.1979, no constituyen sino meras cotizaciones a la Seguridad Social, no hallándose en el ámbito de la DTª 2ª LIRPF. En el presente caso, de acuerdo con la documentación aportada (certificado de la entidad aseguradora e informe de la vida laboral), el reclamante comenzó a prestar servicios en el sector asegurador, y por tanto a efectuar aportaciones a la Mutualidad Laboral, con posterioridad a 1.1.1967 (en concreto el 1.2.1969), procediendo desestimar la pretensión formulada.

**Doctrina TEAC de 1.07.2020 RG 2469/2020 dictada en UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**Criterio 1 de la resolución 08/06429/2020/00/00 del 31/05/2021 - TEAR de Cataluña IRPF. Rendimientos del trabajo. Pensión pública de jubilación de antiguos mutualistas de la Mutualidad de Empleados de Notarías. DTª 2ª LIRPF.**

**Asunto:** IRPF. Rendimientos del trabajo. Pensión pública de jubilación de antiguos mutualistas de la Mutualidad de Empleados de Notarías. DTª 2ª LIRPF.

**Criterio:** A las pensiones de jubilación satisfechas por la Seguridad Social a antiguos mutualistas de la extinta Mutualidad de Empleados de Notarías les es de aplicación la DTª 2ª LIRPF en los mismos términos que los establecidos en la RTEAC 5.7.2017 (RG 7195/2016) respecto del caso de la Mutualidad Institución Telefónica de Previsión, siendo entidades de naturaleza y circunstancias análogas, salvo la fecha de incorporación al régimen general de la Seguridad Social (en el caso de la Mutualidad de Empleados de Notarías, 1.3.1996). Por tanto procede la integración al 75% de la prestación que derive de aportaciones a la Mutualidad hasta 31.12.1978.

**Sobre los criterios de aplicación e interpretación de la DTª 2ª LIRPF: Resoluciones TEAC 5.7.2017 (RG 7195/2016); 11.3.2019 (RG 3419/2018); 1.7.2020 (RG 2469/2020) y 11.2.2021 (RG 6250/2020).**

**STS de 24-06-2021, rec. cas. 152/2020.**

**Criterio 1 de la resolución 28/22328/2017/00/00 del 31/05/2021 - TEAR de Madrid Tasas. Tasa de canon de ocupación y utilización de bienes de dominio público. Rectificación de la liquidación de una tasa.**

**Asunto:** Tasas. Tasa de canon de ocupación y utilización de bienes de dominio público. Rectificación de la liquidación de una tasa.

**Criterio:** La rectificación de una liquidación de una tasa por apreciar un error en los valores catastrales que determinaron su importe es ajustada a derecho, pero no lo es cambiar las parcelas que se toman en referencia para ello, pues en este caso no se

aprecia error sino alteración de un juicio de valor o conocimiento, lo que es contrario al principio de no ir contra actos propios, esto es, contra el principio de seguridad jurídica.

**Criterio 1 de la resolución 30/01999/2020/00/00 del 31/05/2021 - TEAR de Murcia ITPAJD. Medio de comprobación 57.1.h) de la LGT.**

**Asunto:** ITPAJD. Medio de comprobación 57.1.h) de la LGT.

**Criterio:** Este Tribunal Regional ha venido sosteniendo la conformidad a derecho del resultado de la comprobación de valores basado en el precio o valor declarado en otras transmisiones del mismo bien, dentro del plazo de un año desde el devengo del impuesto, si el obligado tributario no acreditaba que se había producido una variación sustancial de las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico determinantes de dicho valor, correspondiéndole la carga de la prueba.

Este Tribunal ha reconsiderado su criterio entendiendo más ajustado a derecho matizarlo con el contenido en la reciente sentencia 67/2021 de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, de fecha 17/02/2021, dictada en el recurso núm. 1092/2019. Procede la retroacción de acciones, para que la oficina gestora motive su corrección del valor de manera singularizada, de manera que, además de la constatación del transcurso de un plazo inferior a un año entre la adquisición de la finca, y la posterior transmisión del mismo bien, deberá justificar adicionalmente si se han mantenido o no las circunstancias de carácter físico, jurídico y económico del bien objeto de transmisiones sucesivas para poder proceder a la regularización del valor declarado.

**Criterio 1 de la resolución 30/02902/2018/00/00 del 31/05/2021 - TEAR de Murcia Impuesto sobre Patrimonio. Obligación real. Convenio de doble imposición entre España y Arabia Saudí.**

**Asunto:** Impuesto sobre Patrimonio. Obligación real. Convenio de doble imposición entre España y Arabia Saudí.

**Criterio:** Es aplicable el Convenio de doble Imposición entre España y Arabia Saudí a un no residente en España, nacional de Arabia Saudí, respecto al Impuesto sobre el Patrimonio por obligación real, por los bienes que se señalan en el artículo 23 de dicho Convenio.

El hecho de que no se justifique el pago del zakat, impuesto equiparable al impuesto sobre el patrimonio, y que se contempla en el Convenio, no implica que no se aplique el convenio, sino que en su caso no se apliquen medidas para eliminar la doble imposición del artículo 24 del Convenio, pues no se habrá producido.

**Criterio 1 de la resolución 30/04749/2017/00/00 del 31/05/2021 - TEAR de Murcia IVA. Art. 69 Ley 37/1992. Actuación en España mediante establecimiento permanente. Agentes o representantes autorizados.**

**Asunto:** IVA. Art. 69 Ley 37/1992. Actuación en España mediante establecimiento permanente. Agentes o representantes autorizados.

**Criterio:** La matriz (domiciliada en Italia) desarrolla en territorio español su actividad comercial de venta de las cápsulas que fabrica, a través de las instalaciones y medios de la filial, quien cuenta con una estructura operativa de medios materiales y personales con un suficiente grado de permanencia pues se ha constatado tanto del contrato de prestación de servicios que es de fecha 31/12/2011 como de las manifestaciones de los clientes que dicha operativa comercial se viene realizando del mismo modo desde años antes. Por otra parte, esa estructura se pone a disposición de la realización de dicha actividad pues la filial opera casi con exclusividad para la matriz. Así, según resulta del expediente, los clientes de la matriz (la venta es facturada por esta sociedad) identifican como oficina de ésta las instalaciones de la filial, manifiestan que el pago a la matriz se efectúa en las instalaciones de la filial y que la fijación de precios o la resolución de incidencias se realiza con personal de esta última.

Por tanto, la filial lleva a cabo la promoción de los productos de la matriz con autonomía, de modo que la información obtenida de los clientes permite apreciar que, de facto, ha ejercido facultades interviniendo en los procesos de negociación previos a la formalización de los contratos de venta con los clientes de la matriz.

Cabe mencionar también que la filial cuenta con un equipo humano apto para la realización de dicha actividad para la matriz pues, en cuanto al tipo de servicios prestados por la filial, se manifiesta por esta sociedad que abarcan la asistencia en implantación de los procesos de fabricación de sus clientes (incorporación en el proceso productivo de sus clientes de la fase de colocación de tapones vendidos) disponiendo para ello en su plantilla de un jefe de control de calidad y promoción de los productos, un técnico de organización y asesoramiento técnico en procesos y un jefe de producción.

Es razonable concluir que la entidad reclamante opera en España mediante un establecimiento permanente, a través de las instalaciones y medios de la filial.

**TEAC, RG: 00/05835/2013 (24-05-2017).**

**Criterio 1 de la resolución 30/04034/2020/00/00 del 28/05/2021 - TEAR de Murcia IVA. Sujeto que realiza operaciones sujetas y no exentas y operaciones no sujetas. Aplicación de la regla de prorrata.**

**Asunto:** IVA. Sujeto que realiza operaciones sujetas y no exentas y operaciones no sujetas. Aplicación de la regla de prorrata.

**Criterio:** Dado que el artículo 104.tres.5º de la Ley del IVA señala que las operaciones no sujetas al Impuesto, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley, no se tendrán en cuenta para el cálculo del porcentaje de deducción a que se refiere el propio artículo 104, en el presente caso, en el que las operaciones realizadas por el reclamante consisten en operaciones cuya realización origina el derecho a la deducción -sujetas y no exentas, las derivadas del desarrollo de su actividad

profesional de abogado- y operaciones que no originan el derecho a deducir -servicios no sujetos al Impuesto, los derivados de la prestación de asistencia jurídica gratuita- el porcentaje de deducción a aplicar por el reclamante será del 100%.

**Criterio 1 de la resolución 30/06169/2019/00/00 del 28/05/2021 - TEAR de Murcia IRPF. Opciones tributarias. Cambio de opción por alteración de circunstancias tras la modificación legislativa que declaró exenta la prestación por maternidad.**

**Asunto:** IRPF. Opciones tributarias. Cambio de opción por alteración de circunstancias tras la modificación legislativa que declaró exenta la prestación por maternidad.

**Criterio:** Procede el cambio de opción entre tributación individual- tributación conjunta, eligiendo la más favorable, a causa del reconocimiento como exenta de la prestación por maternidad, al amparo del RD Ley 27/2018, que extiende sus efectos a los ejercicios anteriores no prescritos, por cuanto se ha producido un cambio de las circunstancias objetivas por causa no imputable al interesado.

**Criterio 1 de la resolución 00/01338/2021/00/00 del 27/05/2021 - TEAC Procedimiento de Inspección. Ejecución de resoluciones económico-administrativas. Retroacción de actuaciones no ordenada expresamente.**

**Asunto:** Procedimiento de Inspección. Ejecución de resoluciones económico-administrativas. Retroacción de actuaciones no ordenada expresamente.

**Criterio:** No es imprescindible que se haya ordenado expresamente la retroacción de actuaciones si de la naturaleza del vicio se desprende que procede la misma, siendo lo que ocurre en el presente caso al tratarse de un defecto formal que ha originado indefensión a la obligada tributaria.

**Se reitera criterio de RG 8316-2012, de 12-09-2013**

**Criterio 2 de la resolución 00/01338/2021/00/00 del 27/05/2021 - TEAC Ejecución de resoluciones económico-administrativas. Retroacción por defecto formal. Vías impugnatorias. CAMBIO DE CRITERIO**

**Asunto:** Ejecución de resoluciones económico-administrativas. Retroacción por defecto formal. Vías impugnatorias. **CAMBIO DE CRITERIO**

**Criterio:** A la luz de la sentencia del Tribunal Supremo 4506/2020 de 22 de diciembre de 2020 (rec. nº 5653-2019), los actos administrativos que ponen fin a los procedimientos cuya retroacción de actuaciones por defecto formal fue ordenada por un Tribunal Económico Administrativo, no son susceptibles de impugnación mediante

recurso contra la ejecución sino a través de reclamación económico – administrativa ordinaria.

Sí es susceptible de impugnación vía recurso contra la ejecución el propio acuerdo de ejecución en virtud del cual se anula la liquidación y se ordena la reposición de actuaciones.

### **CAMBIO DE CRITERIO**

**Criterio 1 de la resolución 00/05954/2018/00/00 del 27/05/2021 - TEAC Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria. Efectos del incumplimiento del plazo por inactividad de la Administración. CAMBIO DE CRITERIO**

**Asunto:** Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Procedimiento de Tasación Pericial Contradictoria. Efectos del incumplimiento del plazo por inactividad de la Administración. **CAMBIO DE CRITERIO**

**Criterio:** De acuerdo con los criterios establecidos por el Tribunal Supremo en la Sentencia 1134/2021 de 17/03/2021 (nº de recurso 4132/2019), superado el plazo procedimental de seis meses (art. 104.1 LGT) establecido para la tramitación y finalización de la tasación pericial contradictoria, siendo responsable del exceso la Administración Tributaria, la consecuencia automática es considerar levantada la suspensión y reanudado el cómputo del plazo de duración del procedimiento principal, en este caso, del procedimiento inspector en el que se inserta la tasación pericial contradictoria, con los consiguientes efectos que el art. 150.2 LGT establece si ese plazo del procedimiento inspector resulta incumplido a la fecha en que se notifica la liquidación resultante del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

### **CAMBIO DE CRITERIO**

**Supone un cambio de criterio respecto a la doctrina de este Tribunal Central que en estos casos limitaba los efectos del incumplimiento del plazo de duración del procedimiento de tasación pericial contradictoria a la exigencia de intereses de demora, limitando el periodo de cómputo de los mismos (Resolución de 27-10-2020 RG 1538-2019 y de 18-3-2014 RG 1040-2011).**

**El criterio de esta resolución RG 5954/2018, ha sido reiterado en la Resolución 4675/2019 de 28 de julio de 2021.**

**Criterio 1 de la resolución 06/00192/2019/00/00 del 27/05/2021 - TEAR de Extremadura**

**IVA. Aplicación del tipo reducido del 4% del IVA a la entrega de vehículos destinados al transporte de personas con movilidad reducida, aun no habiendo existido reconocimiento previo.**

**Asunto:** IVA. Aplicación del tipo reducido del 4% del IVA a la entrega de vehículos destinados al transporte de personas con movilidad reducida, aun no habiendo existido reconocimiento previo.

**Criterio:** Siendo cierto que el tipo de IVA del 4 % es un beneficio fiscal de carácter rogado que exige su reconocimiento y concesión por parte de la Administración tributaria competente (la AEAT) con anterioridad al momento de la compra del vehículo, habiendo en este caso la interesada solicitado su reconocimiento antes de comprar el vehículo, aportando la certificación requerida en el recurso de reposición interpuesto en plazo, certificación que acredita que cumplía el requisito de movilidad reducida a la fecha de su solicitud (y, por tanto, de la adquisición del vehículo), hemos de estimar las alegaciones de la reclamante y reconocer -atendiendo a las concretas circunstancias aquí concurrentes y la doctrina comunitaria y constitucional que ahora expondremos- su derecho a la aplicación del tipo reducido.

Y es que, basando la Administración su denegación de la aplicación del beneficio fiscal solicitado únicamente en el hecho de no haber aportado la interesada el certificado requerido en el plazo concedido, sin cuestionar -tras su aportación- en la resolución del recurso que aquella cumplía el requisito exigido de movilidad reducida al tiempo de su solicitud, este Tribunal considera a la vista del expediente que no ha quedado acreditado que se hayan incumplido aquí las condiciones sustanciales exigibles para tener derecho a este beneficio.

#### **Criterio 1 de la resolución 39/02325/2020/00/00 del 27/05/2021 - TEAR de Cantabria**

**IRPF. Ganancias o pérdidas patrimoniales. Valor de transmisión de acciones o participaciones en sociedades laborales no admitidas a cotización. Aplicación del artículo 37.1.b) LIRPF**

**Asunto:** IRPF. Ganancias o pérdidas patrimoniales. Valor de transmisión de acciones o participaciones en sociedades laborales no admitidas a cotización. Aplicación del artículo 37.1.b) LIRPF

**Criterio:** La regulación de la valoración de las acciones y participaciones de una sociedad laboral, a los efectos de su transmisión, contenida en el artículo 7 de la Ley 44/2015 de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, no implica que dicha previsión conlleve la inaplicación de la presunción del artículo 37.1.b) de la LIRPF, porque, en todo caso, podrá comprobarse si dicha valoración, o cualquier otro importe efectivamente satisfecho, se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, acreditándose a través de medios de prueba admitidos en derecho.

#### **Criterio 1 de la resolución 00/00946/2021/00/00 del 26/05/2021 - TEAC** **IRPF. Incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados del artículo 81.2 de la Ley 35/2006 reguladora del IRPF. Exigencia de la pertinente autorización expedida por la administración educativa competente.**

**Asunto:** IRPF. Incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en guarderías o centros de educación infantil autorizados del artículo 81.2 de la Ley 35/2006 reguladora del IRPF. Exigencia de la pertinente autorización expedida por la administración educativa competente.

**Criterio:** Al tratarse de una medida fiscal vinculada al ámbito educativo, para tener derecho al incremento de la deducción por maternidad por gastos de custodia en

guarderías o centros de educación infantil autorizados del artículo 81.2 de la LIRPF, es necesario que tanto la guardería como el centro de educación infantil tengan la correspondiente autorización expedida por la administración educativa competente.

### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**criterio 1 de la resolución 00/01584/2021/00/00 del 26/05/2021 - TEAC LGT. IRPF. Comprobación limitada. No declarante. Inicio mediante la notificación de una propuesta de liquidación provisional.**

**Asunto:** LGT. IRPF. Comprobación limitada. No declarante. Inicio mediante la notificación de una propuesta de liquidación provisional.

**Criterio:** Resulta posible iniciar el procedimiento de comprobación limitada mediante la notificación de una propuesta de liquidación provisional aun cuando se vaya a regularizar la situación de un obligado tributario que no ha presentado la declaración del tributo objeto de regularización, siempre que la Administración disponga de información suficiente para formularla, en los términos del artículo 137.2 de la LGT, y ponga dicha información a disposición del obligado tributario junto con la notificación de la propuesta de liquidación.

### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**criterio 1 de la resolución 00/01701/2018/00/00 del 26/05/2021 - TEAC IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Rendimientos irregulares. Promoción inmobiliaria.**

**Asunto:** IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Rendimientos irregulares. Promoción inmobiliaria.

**Criterio:** No procede aplicar la reducción del 40% prevista para rendimientos irregulares de actividades económicas a la actividad de promoción inmobiliaria porque, debido a su propia naturaleza, va generando ingresos en diversos períodos impositivos y no conlleva que los rendimientos tengan un período de generación superior a dos años.

**criterio 1 de la resolución 00/02545/2019/00/00 del 26/05/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Motivos que facultan para el empleo de la mediana como precio o margen de plena competencia**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Motivos que facultan para el empleo de la mediana como precio o margen de plena competencia.

**Criterio:** Respecto a la posibilidad de acudir a la mediana para situar en ella el margen de plena competencia, debemos acudir a las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, que nos dicen por una parte lo siguiente: 3.60 Si las condiciones relevantes de la operación vinculada (por ejemplo, el precio o el margen) se encuentran dentro del rango de plena competencia, no será necesario realizar ajustes. Las Directrices sobre precios de transferencia de la OCDE contemplan la aplicación de la mediana "cuando persistan defectos en la comparabilidad".

**Criterio reiterado en la RG 4881-2019, de 23-11-2021**

**Criterio 1 de la resolución 00/04224/2019/00/00 del 26/05/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Zona Especial Canaria (ZEC). Competencia de los órganos de la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para que una entidad forme parte de la ZEC.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Zona Especial Canaria (ZEC). Competencia de los órganos de la Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para que una entidad forme parte de la ZEC.

**Criterio:** Si bien la tramitación de la inscripción en el Registro de la ZEC debe realizarse ante el Consorcio de la ZEC, quien ostenta también las funciones de vigilancia y supervisión de las actividades desarrolladas por las entidades de dicha Zona, ello no es óbice para que, en el ejercicio de su actividad, la Administración de los Tributos pueda verificar el cumplimiento de los requisitos exigibles a las entidades de la ZEC, toda vez que la inscripción en la misma conlleva el disfrute de determinados beneficios fiscales encaminados a promover el desarrollo económico y fiscal de Canarias. Y la aplicación de un tipo impositivo reducido para las entidades de la ZEC no cabe duda de que es un beneficio fiscal.

**Se reitera criterio de RG 478/2019, de 3-12-2019**

**Criterio 1 de la resolución 00/05339/2018/00/00 del 26/05/2021 - TEAC LGT. Notificaciones. Validez de las notificaciones. Recepción por el conserje de la finca, que se identifica pero no firma el acuse de recibo.**

**Asunto:** LGT. Notificaciones. Validez de las notificaciones. Recepción por el conserje de la finca, que se identifica pero no firma el acuse de recibo.

**Criterio:** La notificación efectuada por dos agentes tributarios al conserje de la finca debidamente identificado, el cual recoge la notificación pero no firma el acuse de recibo, se entiende válida y eficaz. La firma por parte de los dos agentes tributarios que realizaron la notificación hace prueba de la misma, dada su condición de funcionarios públicos que desempeñan labores de inspección.

**Reitera criterio de RG 1495/2009, de 3-03-2010.**

**Criterio 1 de la resolución 00/00311/2019/00/00 del 21/05/2021 - TEAC Contrabando. Incumplimiento del plazo de 48 horas, de puesta a disposición del acta de aprehensión a la Administración: Efectos.**

**Asunto:** Contrabando. Incumplimiento del plazo de 48 horas, de puesta a disposición del acta de aprehensión a la Administración: Efectos

**Criterio:** El incumplimiento del plazo del artículo 22.5 del Real Decreto 1649/1998 no constituiría un vicio de nulidad en los términos establecidos en el artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Se trataría de una irregularidad formal no invalidante del procedimiento administrativo que no produce indefensión al reclamante.

**Reitera criterio de RG 00/05998/2016 (29-01-2019).**

**Criterio 2 de la resolución 00/00311/2019/00/00 del 21/05/2021 - TEAC Tráfico exterior. Contrabando. Tiempo transcurrido entre el acta de aprehensión y el acuerdo de inicio del expediente administrativo. No afecta al cumplimiento del plazo de 48 horas del artículo 22.5 del Real Decreto 1649/1998.**

**Asunto:** Tráfico exterior. Contrabando. Tiempo transcurrido entre el acta de aprehensión y el acuerdo de inicio del expediente administrativo. No afecta al cumplimiento del plazo de 48 horas del artículo 22.5 del Real Decreto 1649/1998.

**Criterio:** El plazo máximo de 48 horas para poner el acta de aprehensión y demás documentación a disposición del órgano instructor. El artículo 22.5 del Real Decreto 1649/1998 no se entiende incumplido si transcurren más de 48 horas entre el acta de aprehensión y el acuerdo de inicio del expediente administrativo.

**Reitera criterio de RG 00/05998/2016 (29-01-2019).**

**Criterio 3 de la resolución 00/00311/2019/00/00 del 21/05/2021 - TEAC Tráfico Exterior. Contrabando. Ausencia de la firma del interesado y de los posibles testigos en el acta de aprehensión. Indefensión. Efectos.**

**Asunto:** Tráfico Exterior. Contrabando. Ausencia de la firma del interesado y de los posibles testigos en el acta de aprehensión. Indefensión. Efectos.

**Criterio:** La firma del sujeto no es uno de los requisitos que obligatoriamente debe recoger el acta de aprehensión de acuerdo con el artículo 23.3 del Real Decreto 1649/1998. La ausencia de firma no provoca ni la nulidad de pleno derecho ni la anulabilidad del acto siempre que no se haya producido indefensión.

A la firma de testigos se refiere la norma de manera condicional.

**Reitera criterio de RG 00/05998/2016 (29-01-2019).**

**Criterio 1 de la resolución 00/00556/2019/00/00 del 21/05/2021 - TEAC IVA. Base imponible. Modificación. Plazo. Consideración del mes de agosto como inhábil a los efectos del cómputo del plazo para la modificación de la base imponible en los supuestos de impago y declaración de concurso de acreedores que se contemplan en el art.80.tres de la Ley del IVA.**

**Asunto:** IVA. Base imponible. Modificación. Plazo. Consideración del mes de agosto como inhábil a los efectos del cómputo del plazo para la modificación de la base imponible en los supuestos de impago y declaración de concurso de acreedores que se contemplan en el art.80.tres de la Ley del IVA.

**Criterio:** En línea con lo dispuesto por la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de enero de 2014, número de recurso 141/2013, se considera que el plazo establecido en la Ley del IVA es un plazo de naturaleza tributaria, por lo que debe regirse por las normas tributarias y administrativas, de lo que resulta que para el cómputo del plazo previsto al efecto el mes de agosto es hábil.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/00766/2019/00/00 del 21/05/2021 - TEAC Impuesto sobre Hidrocarburos. Supresión de la exención para el biogás utilizado en la producción de energía eléctrica (período 01/01/2013-01/07/2018).**

**Asunto:** Impuesto sobre Hidrocarburos. Supresión de la exención para el biogás utilizado en la producción de energía eléctrica (período 01/01/2013-01/07/2018).

**Criterio:** Considera el Tribunal Supremo Tribunal Supremo en su resolución del recurso de casación 6783/2019, que la supresión de la exención recogida hasta el 1 de enero de 2013 en la Ley de Impuestos Especiales en relación con el biogás destinado a la producción de electricidad en instalaciones de producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor es contraria al derecho comunitario puesto que no comparte, en contra de lo señalado por el legislador nacional, que, en relación con el biogás, existan motivos de política medioambiental que puedan justificar la supresión de la exención que venía aplicándose con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 15/2012, toda vez aquel no es un combustible fósil, sino que se obtiene a partir de recursos renovables.

Sin embargo, este criterio jurisprudencial no resulta de aplicación cuando se trata de un combustible de carácter fósil para el que si queda justificado, la supresión por motivos medioambientales de la exención prevista en el artículo 51.2.c) de la Ley 38/1992, ello, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, que permite a los Estados miembros para tales fines someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y, con el artículo 15.1.c) de la citada Directiva por lo que se refiere a la generación combinada de calor y electricidad.

***Reitera criterio de RG 00/04882/2018 (21-05-2021).***

**Criterio 1 de la resolución 00/00972/2018/00/00 del 21/05/2021 - TEAC IVA. Aplicación del tipo impositivo reducido en las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas.**

**Asunto:** IVA. Aplicación del tipo impositivo reducido en las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas.

**Criterio:** Si en el momento de la entrega o puesta a disposición del adquirente, el inmueble dispone de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación, y objetivamente considerado es susceptible de ser utilizado como vivienda, se aplica el tipo reducido del impuesto.

No obstante, se admite también la aplicación del tipo reducido en un supuesto en el que la cédula de habitabilidad se obtuvo en un momento posterior al de la entrega, pero el reclamante prueba debidamente que la construcción del inmueble estaba terminada en la fecha de la entrega, que no hubo ninguna modificación del mismo entre dicha fecha y la de obtención de la cédula, debiéndose el retraso únicamente a motivos administrativos. Procede, por tanto, la aplicación del tipo impositivo reducido cuando se acredita que el certificado municipal de final de obras y la cédula de habitabilidad se conceden respecto de un inmueble que se encuentra en el mismo estado y condiciones que en el momento de la entrega.

**Matiza el criterio de RG 00/04392/2011 (07-11-2013) y RG: 00/03182/2004 (01-02-2006).**

**Criterio 1 de la resolución 00/01619/2018/00/00 del 21/05/2021 - TEAC Tráfico Exterior. Valor probatorio de una información vinculante emitida a favor de un tercero.**

**Asunto:** Tráfico Exterior. Valor probatorio de una información vinculante emitida a favor de un tercero.

**Criterio:** A pesar de que las IAV solamente pueden ser invocadas ante las autoridades aduaneras por el titular de las mismas, la existencia de una IAV emitida por un estado miembro a favor de un tercero, o incluso una entidad del mismo grupo empresarial, debe ser tenida en cuenta como prueba, a la hora de resolver sobre la posición estadística en la que se ha de clasificar un producto determinado.

**Sobre esta cuestión se ha pronunciado el TJUE:**

**STJUE de 7 de abril de 2011, Sony Supply Chain Solutions (Europe), asunto C-153/10, apartados 40 y siguientes.**

**STJUE de 19 de diciembre de 2019, Amoena, asunto C-677/18 (vid. apartado 60).**

**Criterio reiterado en RG 00/01930/2018 (20-09-2021).**

**Criterio 1 de la resolución 00/03034/2018/00/00 del 21/05/2021 - TEAC Infracciones y sanciones. Art. 194.1 Ley General Tributaria: solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo.**

**Asunto:** Infracciones y sanciones. Art. 194.1 Ley General Tributaria: solicitar indebidamente devoluciones derivadas de la normativa del tributo.

**Criterio:** En el caso de la infracción prevista en el artículo 194 de la LGT, consistente en solicitar indebidamente devoluciones (referida a una conducta ilícita que no produce

perjuicio económico a la Hacienda Pública), se exige que concurra algún elemento agravado, como es la omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos, requisitos ambos similares a la ocultación. Todo ello, porque la fundamentación de la conducta se halla en que en la autoliquidación, comunicación o solicitud se han declarado datos falsos o se han omitido datos relevantes, y es esta omisión de datos relevantes o la inclusión de datos falsos la que determina la improcedencia de la devolución solicitada. De esta forma, cuando se solicite indebidamente una devolución pero no concurren estos requisitos, no será sancionable la conducta del obligado tributario.

**Reitera el criterio del RG 00/00814/2013 (19-02-2015).**

**Criterio 1 de la resolución 00/03869/2020/00/00 del 21/05/2021 - TEAC Sanción por infracción art 203 LGT. Concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria en el caso de que se haya entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos.**

**Asunto:** Sanción por infracción art 203 LGT. Concurrencia del elemento subjetivo de la infracción tributaria en el caso de que se haya entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos.

**Criterio:** Habiéndose entendido rechazada la notificación de un requerimiento de información como consecuencia de no accederse a su contenido en los términos previstos en la normativa reguladora de las notificaciones por medios electrónicos, puede concurrir el elemento subjetivo necesario a efectos de imponer la sanción por la infracción tipificada en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que puedan apreciarse, en su caso, las circunstancias de exoneración de responsabilidad a que se refiere el artículo 179 de la misma norma.

**Criterio 1 de la resolución 00/04408/2018/00/00 del 21/05/2021 - TEAC IVA. Tipo reducido correspondiente a las entregas de agua aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido, previsto en el artículo 91.uno.1.4º de la Ley del IVA. Aplicación a un contrato de concesión de obra pública para la construcción y explotación de una desaladora.**

**Asunto:** IVA. Tipo reducido correspondiente a las entregas de agua aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido, previsto en el artículo 91.uno.1.4º de la Ley del IVA. Aplicación a un contrato de concesión de obra pública para la construcción y explotación de una desaladora.

**Criterio:** La concesión administrativa de construcción y explotación ha de considerarse como una única prestación, que comprende tanto la reversión de la propia obra como la prestación del servicio de desalinización objeto de la concesión.

No siendo la reclamante concesionaria del aprovechamiento del agua, no puede transmitir el poder de disposición sobre la misma, por lo que sólo cabe calificar la operación como prestación de servicios consistente en desalar agua marina a través de la explotación de una planta desaladora, no resultando aplicable, en consecuencia, el tipo reducido del 10%.

***Reitera criterio de RG 00/04260/2018 (18-02-2021).***

**Criterio 1 de la resolución 00/04882/2018/00/00 del 21/05/2021 - TEAC Impuesto sobre Hidrocarburos. Supresión de la exención para el biogás utilizado en la producción de energía eléctrica (período 01/01/2013-01/07/2018).**

**Asunto:** Impuesto sobre Hidrocarburos. Supresión de la exención para el biogás utilizado en la producción de energía eléctrica (período 01/01/2013-01/07/2018).

**Criterio:** Considera el Tribunal Supremo en su resolución del recurso de casación 6783/2019, que la supresión de la exención recogida hasta el 1 de enero de 2013 en la Ley de Impuestos Especiales en relación con el biogás destinado a la producción de electricidad en instalaciones de producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor es contraria al derecho comunitario puesto que no comparte, en contra de lo señalado por el legislador nacional, que, en relación con el biogás, existan motivos de política medioambiental que puedan justificar la supresión de la exención que venía aplicándose con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 15/2012, toda vez aquel no es un combustible fósil, sino que se obtiene a partir de recursos renovables.

Sin embargo, este criterio jurisprudencial no resulta de aplicación cuando se trata de un combustible de carácter fósil para el que si queda justificado, la supresión por motivos medioambientales de la exención prevista en el artículo 51.2.c) de la Ley 38/1992, ello, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, que permite a los Estados miembros para tales fines someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y, con el artículo 15.1.c) de la citada Directiva por lo que se refiere a la generación combinada de calor y electricidad.

***Reitera criterio de RG 00/00776/2019 (21-05-2021).***

**Criterio 1 de la resolución 00/06314/2018/00/00 del 21/05/2021 - TEAC Tráfico exterior. Contrabando. Valor de las pruebas obtenidas en un registro de buzón de correos. No vulneración de la inviolabilidad del domicilio.**

**Asunto:** Tráfico exterior. Contrabando. Valor de las pruebas obtenidas en un registro de buzón de correos. No vulneración de la inviolabilidad del domicilio.

**Criterio:** No existe vulneración alguna del derecho a la inviolabilidad del domicilio constitucionalmente protegido, consagrado en el artículo 18 de la Constitución

Española, y ello porque, el buzón de correos en el que se encontraron las cajetillas de tabaco no goza de la protección constitucional de domicilio que la reclamante pretende. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia 2366/1995, de 27 de abril ( Fundamento de Derecho Segundo)

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 08/06199/2017/00/00 del 20/05/2021 - TEAR de Cataluña**  
 **Procedimiento económico-administrativo. Valor Catastral. Impugnación de la aplicación del coeficiente de actualización establecido en la Ley de presupuestos del Estado para el año 2017, alegando que la Orden ministerial en la que se establece la relación de municipios concretos en los que resultarán de aplicación los coeficientes de actualización, fue publicada fuera del plazo establecido legalmente. Inadmisibilidad al no constituir un acto impugnado.**

**Asunto:** Procedimiento económico-administrativo. Valor Catastral. Impugnación de la aplicación del coeficiente de actualización establecido en la Ley de presupuestos del Estado para el año 2017, alegando que la Orden ministerial en la que se establece la relación de municipios concretos en los que resultarán de aplicación los coeficientes de actualización, fue publicada fuera del plazo establecido legalmente. Inadmisibilidad al no constituir un acto impugnado.

**Criterio:** La aplicación de los coeficientes de actualización catastral establecidos en la Leyes de los presupuestos generales del Estado, no producen actos administrativos y por ello no son notificados a los interesados, al resultar de una operación aritmética por aplicación del coeficiente previsto legalmente para todos los inmuebles urbanos de los municipios determinados.

**Criterio 1 de la resolución 46/04402/2017/00/00 del 20/05/2021 - TEAR de Valencia**  
 **Impuesto Especial sobre el Alcohol. Aromatizantes para pipas de agua. II.EE. Tráfico exterior. Importación. Accisa. Según Laboratorio de Aduanas se trata de esencias que presentan un contenido en etanol del 70%, que, al no tratarse de alcohol desnaturalizado, debe liquidar el correspondiente impuesto especial sobre el alcohol.**

**Asunto:** Impuesto Especial sobre el Alcohol. Aromatizantes para pipas de agua. II.EE. Tráfico exterior. Importación. Accisa. Según Laboratorio de Aduanas se trata de esencias que presentan un contenido en etanol del 70%, que, al no tratarse de alcohol desnaturalizado, debe liquidar el correspondiente impuesto especial sobre el alcohol.

**Criterio:** Ante la falta de prueba de concurrencia de supuesto de exención (aromatizantes que contienen alcohol que se mezclan en la fábrica con glicerina y otros componentes para elaborar tabaco aromatizado para su inhalación, utilizándolo en pipas de agua; que el contenido en alcohol no es apto para el consumo humano y que no se vende como producto final sino que se somete a un proceso de transformación, tratándose de un producto intermedio que quedando totalmente desnaturalizado para la ingesta humana sólo siendo posible su consumo mediante inhalación; que el producto final tiene un grado alcohólico siempre inferior a 5 litros de alcohol por cada 100 kgs. de producto). Los productos aromatizantes están sujetos no exentos del Impuesto Especial sobre el Alcohol.

**Criterio 1 de la resolución 46/12902/2018/00/00 del 20/05/2021 - TEAR de Valencia IVA. Tipo impositivo aplicable al alquiler de "cabinas sanitarias móviles" y al desatasco de desagües.**

**Asunto:** IVA. Tipo impositivo aplicable al alquiler de "cabinas sanitarias móviles" y al desatasco de desagües.

**Criterio:** No discutiéndose el carácter de "recipiente normalizado" de los sanitarios móviles de que se trata -según Norma Europea EN 16194-2012, cuyo texto aportó la interesada y al que se hace referencia en el acuerdo impugnado-, debe concluirse reconociendo el sometimiento del alquiler -cesión- de los mismos también al tipo reducido como lo está su instalación y mantenimiento. El carácter principal del servicio de recogida y gestión de los residuos depositados en los inodoros sobre el servicio de mero alquiler de las cabinas.

En cuanto a las operaciones de desatasco de tuberías, teniendo en cuenta que el desatasco es el resultado de la actividad que consiste en la liberación del conducto obstruido, y es precisamente ese resultado y no la actividad lo que se persigue y retribuye, en contra de lo razonado en el acuerdo impugnado, debe calificarse como arrendamiento -ejecución- de obra, y no de meros servicios, el contrato que se celebra con dicha finalidad. Asimismo debe reconocerse que el desatasco constituye una suerte de reparación de tuberías de desagüe y, por tanto, en cuanto concurren el resto de requisitos establecidos resulta de aplicación a dicha operación el tipo reducido que invoca la interesada.

**Criterio 1 de la resolución 00/00876/2018/00/00 del 19/05/2021 - TEAC Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio de liquidación vinculada a posible delito contra la Hacienda Pública. Impugnación del acuerdo denegatorio del aplazamiento con solicitud de suspensión con dispensa total de garantías.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio de liquidación vinculada a posible delito contra la Hacienda Pública. Impugnación del acuerdo denegatorio del aplazamiento con solicitud de suspensión con dispensa total de garantías.

**Criterio:** La normativa regula un régimen especial de suspensión del procedimiento de apremio en el caso de las liquidaciones vinculadas a delito, pero no contempla específicamente en los artículos 255, 256 ni 258.3 LGT el régimen aplicable para el caso de un acuerdo de denegación de solicitud de aplazamiento de dicha liquidación.

Es por ello que, al no estar contemplado expresamente un régimen específico en el Título VI de la LGT de 2003 respecto de este acto, debe entenderse aplicable el régimen general de recursos y suspensiones previsto en la LGT de 2003 y en el RGRVA, lo que implica que el acto debe entenderse suspendido cautelarmente, no siendo posible que la Administración inicie el procedimiento de apremio en tanto penda la resolución de la solicitud de suspensión.

***Criterio reiterado RG 6784/2017 de 28.02.2018***

**Criterio 1 de la resolución 00/04628/2018/00/00 del 19/05/2021 - TEAC**  
**Procedimiento de recaudación. Medidas cautelares. Prohibición de disponer sobre bienes inmuebles por la sociedad participada por el deudor a la Hacienda Pública. Acreditación del control efectivo de la sociedad sobre la que recae la prohibición de disponer por el deudor en connivencia con su grupo familiar.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Medidas cautelares. Prohibición de disponer sobre bienes inmuebles por la sociedad participada por el deudor a la Hacienda Pública. Acreditación del control efectivo de la sociedad sobre la que recae la prohibición de disponer por el deudor en connivencia con su grupo familiar.

**Criterio:** La enumeración regulada en el artículo 42 del Código de Comercio no constituye una lista cerrada de supuestos de control, de manera que, de acuerdo con la presunción establecida en el artículo 108.2 LGT, podrá existir control de una sociedad por parte del deudor cuando, aun no concurriendo los supuestos concretos legalmente establecidos, se acredite suficientemente el control efectivo mediante la prueba indiciaria o de presunciones a las que se refiere el artículo 108.2 LGT. Un indicio relevante del control efectivo es la existencia de vínculos familiares entre las personas cuyas participaciones han sido embargadas y la persona o personas que ostentan el control formal de la sociedad sobre la que recae la prohibición de disponer, dados los estrechos lazos afectivos y de confianza que cabe atribuir, en principio, a las relaciones matrimoniales o de parentesco.

***Doctrina reiterada en RG 475/2017 de 28.01.2020 que reitera criterio de RG 4087/2017 de 24.09.2019 dictada en Recurso extraordinario de alzada para la UNIFICACIÓN DE CRITERIO.***

**Criterio 1 de la resolución 45/02821/2018/00/00 del 14/05/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha**  
**IVA. Sanciones tributarias. División artificial de la actividad con el fin de evitar la**

**exclusión del método de estimación objetiva en el IRPF y del REAGP en el IVA. Reintegro de las compensaciones indebidamente obtenidas y regularización de las cantidades que se han dejado de ingresar como consecuencia de la no tributación en el régimen general del IVA.**

---

**Asunto:** IVA. Sanciones tributarias. División artificial de la actividad con el fin de evitar la exclusión del método de estimación objetiva en el IRPF y del REAGP en el IVA. Reintegro de las compensaciones indebidamente obtenidas y regularización de las cantidades que se han dejado de ingresar como consecuencia de la no tributación en el régimen general del IVA.

**Criterio:** En caso de que la conducta consistente en obtener indebidamente compensaciones del REAGP sea constitutiva de infracción tributaria, la misma no está tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria, pues nada tiene que ver el concepto de una percepción indebida de una compensación del REAGP con dejar de ingresar el IVA, máxime cuando se le imputa a quien ni siquiera tiene el deber de autoliquidar ni ingresar nada por el IVA.

Tampoco encajaría en la infracción del artículo 193 LGT puesto que no equivale a la obtención indebida de devolución de IVA. Y por último, tampoco se refleja entre las infracciones específicas del IVA que se tipifican en el artículo 170 LIVA y se sanciones según el 171 de dicha Ley.

Todo ello, sin perjuicio de las responsabilidades tributarias que pudieran recaer sobre quien, mediando culpa o negligencia, dedujese en sus autoliquidaciones de IVA compensaciones del REAGP, indebidamente satisfechas; bien a sabiendas de que lo eran, bien no mostrando la diligencia debida a la hora de comprobar su procedencia.

#### **Criterio 1 de la resolución 11/00768/2020/00/00 del 06/05/2021 - TEAR de Andalucía**

**Procedimiento de recaudación. Compensación de oficio. –**

---

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Compensación de oficio.

**Criterio:** De acuerdo con el artículo 58 de la Ley 58/2003, General Tributaria, la Administración debe compensar de oficio antes la liquidación inspectora que la sanción derivada de la misma.

#### **Criterio 1 de la resolución 14/02302/2020/00/00 del 06/05/2021 - TEAR de Andalucía**

**IVA. Operaciones intracomunitarias de empresa italiana con almacén arrendado en España. Existencia de establecimiento permanente. Venta de mercancías importadas por el reclamante de terceros países. Falta de presentación de declaración recapitulativa. No aplicación de los sistemas de existencias de reserva o ventas en consignación.**

---

**Asunto:** IVA. Operaciones intracomunitarias de empresa italiana con almacén arrendado en España. Existencia de establecimiento permanente. Venta de mercancías importadas por el reclamante de terceros países. Falta de presentación de declaración recapitulativa. No aplicación de los sistemas de existencias de reserva o ventas en consignación.

**Criterio:** En el presente caso no es posible la aplicación de la exención señalada. Lo primero porque respecto a la mayorías de las mercancías se trata de mercancías importadas en España cuya procedencia no es un país comunitario (Italia), sino que proceden de territorios no comunitarios. Y por ello, son importadas en España, mientras las mercancías intracomunitarias no son objeto de importación. Por tanto, no se puede tratar de entregas intracomunitarias.

Lo segundo porque la venta efectuada de la mercancía situada en el almacén del reclamante situado en España es una venta interna, española. Es una venta de mercancías situadas en España a clientes españoles. Y ello con independencia de que se facture desde Italia.

Lo tercero que debe señalarse es que la norma señala que la "la aplicación de esta exención quedará condicionada a que el vendedor haya incluido dichas operaciones en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias prevista en el artículo 164, apartado uno, número 5.º, de esta Ley, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente.". Declaración recapitulativa que debe presentar ante la Administración española, pues el reclamante pretende la aplicación de una exención contenida en una norma española y cuya presentación no consta.

Por último, el reclamante no se ajusta al sistema de existencias de reserva ni al sistema de ventas en consignación pues las mercancías no son entregadas en los almacenes del cliente final ni en los almacenes de un proveedor de servicios logísticos, sino en un almacén propio en España, del que dispone por título de arrendamiento y cuya gestión y responsabilidad es suya exclusivamente.

#### **Criterio 1 de la resolución 14/02499/2020/00/00 del 06/05/2021 - TEAR de Andalucía**

#### **Impuestos Especiales. Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE). Compatibilidad con la normativa comunitaria.**

**Asunto:** Impuestos Especiales. Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE). Compatibilidad con la normativa comunitaria.

**Criterio:** El Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea (Sentencia de 3 de marzo de 2021, PROMOCIONES OLIVA PARK, C-220/19) se ha pronunciado sobre la compatibilidad del Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica (IVPEE) con la normativa comunitaria, señalando:

1) Que el IVPEE no constituye un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad ya que su hecho imponible es la producción e incorporación al sistema eléctrico de electricidad, es decir, la producción neta de energía, y no se percibe directamente de los consumidores de electricidad, sino de los operadores económicos que la producen y la incorporan al sistema. El impuesto no se repercute formalmente a los consumidores.

2) Que los Estados miembros disponen de un margen de apreciación respecto a las medidas que consideren adecuadas para alcanzar los objetivos globales nacionales obligatorios fijados la normativa comunitaria para promover el uso de energías procedentes de fuentes renovables, lo que es compatible con el gravamen a empresas que desarrollan estas energías.

3) Que no se vulnera la normativa relativa al mercado interior de la electricidad por establecer un impuesto que no tenga en cuenta la cantidad de energía eléctrica efectivamente producida e incorporada a ese sistema.

#### **Criterio 1 de la resolución 21/00381/2020/00/00 del 06/05/2021 - TEAR de Andalucía**

**IRPF. Ganancia patrimonial derivada de la transmisión de participaciones adquiridas una parte por herencia y otra por extinción del condominio.**

**Asunto:** IRPF. Ganancia patrimonial derivada de la transmisión de participaciones adquiridas una parte por herencia y otra por extinción del condominio.

**Criterio:** El reclamante adquiere, conjuntamente con sus hermanos, la nuda propiedad de las participaciones de una entidad por herencia de su padre, consolidando el pleno dominio de las participaciones por extinción del derecho de usufructo en un ejercicio posterior. Finalmente los hermanos extinguen el condominio que tienen sobre las participaciones.

Valor de adquisición de las participaciones adquiridas por herencia (adquiere primero la nuda propiedad y consolida ulteriormente el pleno dominio por extinción del derecho de usufructo). El valor de adquisición de las participaciones es el de la adquisición de la propiedad, aunque fuera nuda.

Valor de adquisición de las participaciones adquiridas por extinción del condominio con compensación en metálico por exceso de adjudicación. El valor de adquisición es el importe entregado en metálico por la adquisición de las participaciones adjudicadas en exceso.

#### **Criterio 1 de la resolución 06/01492/2019/00/00 del 30/04/2021 - TEAR de Extremadura**

**Intereses de demora. Devolución de ingresos indebidos. Cómputo de los intereses de demora en los supuestos de rectificación de autoliquidación.**

**Asunto:** Intereses de demora. Devolución de ingresos indebidos. Cómputo de los intereses de demora en los supuestos de rectificación de autoliquidación.

**Criterio:** Hemos de distinguir -a efectos del cómputo de los intereses de demora- dos supuestos en las rectificaciones de autoliquidación:

a) Cuando el obligado tributario, como consecuencia de la presentación de una autoliquidación, hubiera realizado un **ingreso indebido de los expresamente previstos en el artículo 221.1** (supuestos en los que la Administración puede detectar directamente la existencia de este ingreso indebido, sin necesidad de comprobar el contenido de la autoliquidación), tendrá derecho a solicitar su devolución de acuerdo con el procedimiento previsto en dicho apartado, junto con los intereses de demora devengados desde la fecha del ingreso.

b) Por el contrario, **cuando el obligado hubiese presentado en su perjuicio una autoliquidación incorrecta**, bien por no aplicar debidamente la normativa del impuesto, bien por no reflejar en ella los datos reales, tendrá derecho a solicitar su rectificación de acuerdo con el procedimiento al que se remite el artículo

221.4. viniendo así la Administración obligada -en el caso de acordar esta rectificación- a girar nueva liquidación aplicando correctamente esta normativa a los datos reales, devolviendo al interesado el importe resultante ingresado de más en la Hacienda Pública, ya en el momento de presentar su autoliquidación, ya anteriormente con ocasión de los pagos a cuenta de esta que se hubiesen realizado. Y en este segundo supuesto, habiendo surgido el derecho a la devolución de la aplicación de la normativa del tributo, y habiendo sido necesaria la tramitación del correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos como consecuencia de una incorrecta autoliquidación del obligado tributario, el importe de esta devolución solo generará el devengo de intereses de demora si, transcurrido el plazo de seis meses desde la solicitud de rectificación, no se hubiera ordenado su pago.

No obstante, de este segundo supuesto hemos de excluir, atendiendo a la jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, aquellos casos en los que la incorrección de la autoliquidación no fuera evidente a la vista tanto de la normativa vigente como del criterio de la Administración aplicado al tiempo de la presentación de aquella por el obligado, casos en los que debemos entender que nos hallamos ante una especie de "ingresos indebidos sobrevenidos", debiendo reconocerse al obligado el derecho al cobro de los intereses de demora devengados -por el importe de la devolución resultante de la rectificación- desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación, con independencia (como señalamos en el párrafo anterior) de que el resultado de esta hubiese sido a ingresar o a devolver, pues en ambas hipótesis es a partir de ese momento cuando la Administración comienza a disfrutar indebidamente de una cantidad que ha de devolver al obligado.

***Sentencia del TS de 28/01/2021, rec. 3010/2018.***

**Criterio 1 de la resolución 08/09006/2019/00/00 del 30/04/2021 - TEAR de Cataluña IRPF. Exención. Trabajadores desplazados. Exención de rentas percibidas en el extranjero: artículo 7. p) LIRPF.**

**Asunto:** IRPF. Exención. Trabajadores desplazados. Exención de rentas percibidas en el extranjero: artículo 7. p) LIRPF.

**Criterio:** En relación al cómputo de los días de desplazamiento, este debe realizarse mediante un cálculo proporcional sobre los días totales del año y no sobre los días laborables de desplazamiento como pretende el interesado, si bien incluyendo los días de desplazamiento de conformidad con la doctrina del TS.

**Criterio 1 de la resolución 30/05729/2020/00/00 del 30/04/2021 - TEAR de Murcia IVA. Sujeción de las actividades realizadas por los entes públicos de radio y televisión.**

**Asunto:** IVA. Sujeción de las actividades realizadas por los entes públicos de radio y televisión.

**Criterio:** De acuerdo con la Doctrina del TEAC fijada en la resolución de fecha 22/07/2020, R.G.: 00/800/2017 en la que se establece la sujeción a IVA de las operaciones realizadas por las televisiones públicas y la calificación como contraprestación de servicios sujetos al tributo de las cantidades recibidas de la

Comunidad Autónoma, procede anular la regularización efectuada que considera que el contribuyente realiza una actividad dual con dos tipos de actividades:

a) la prestación del servicio público de radio y televisión no sujeta al impuesto y que no genera derecho a la deducción en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para su funcionamiento, sin que deba repercutir el impuesto sobre el importe de las aportaciones económicas que reciba de la Administración Autónoma de acuerdo con el artículo 78.Dos.3º LIVA y

b) la actividad de comercialización y venta de sus productos y la prestación de servicios de publicidad, que está sujeta al IVA y que genera derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los bienes y servicios afectos a la misma.

**Criterio 1 de la resolución 30/03069/2018/00/00 del 29/04/2021 - TEAR de Murcia IRPF. Ganancia patrimonial, derivada de la venta de participaciones, que se imputa a medida que se exigen los cobros. Comprobación en la que se modifica el valor declarado.**

**Asunto:** IRPF. Ganancia patrimonial, derivada de la venta de participaciones, que se imputa a medida que se exigen los cobros. Comprobación en la que se modifica el valor declarado.

**Criterio:** Entiende este Tribunal que procede revisar la valoración que da lugar a la ganancia que se difiere en cuanto a su imputación, según el artículo 14 2 d) de la LIRPF, aunque se determinara en un ejercicio distinto al del ejercicio objeto de la presente reclamación. No parece ajustado a Derecho que por el hecho de que la liquidación resultante de la aplicación de la regla del artículo 37 1 b) de la LIRPF, que fue practicada en ese ejercicio, fuera firme (se interpuso recurso de reposición de forma extemporánea), se impute en ejercicios posteriores una cantidad en concepto de ganancia patrimonial que puede no ser correcta.

**Criterio 1 de la resolución 39/00976/2020/51/00 del 29/04/2021 - TEAR de Cantabria**

**Suspensiones. Solicitud de suspensión con dispensa de garantías respecto de una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo con ocasión de la interposición de un recurso de anulación.**

**Asunto:** Suspensiones. Solicitud de suspensión con dispensa de garantías respecto de una resolución de un Tribunal Económico-Administrativo con ocasión de la interposición de un recurso de anulación.

**Criterio:** Una resolución de un TEAR objeto de recurso de anulación no es un acto susceptible de suspensión, prevista solo para los casos de interposición de reclamaciones económico-administrativas y, en cuanto a recursos en vía

administrativa, respecto del recurso de alzada ordinario. La normativa solo prevé la suspensión con ocasión de la interposición de reclamaciones económico-administrativas, esto es, dentro del ámbito y frente a los actos susceptibles de reclamación económico-administrativa referidos en los artículos 226 y 227 de la LGT, pero no respecto a las propias resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos con ocasión de la interposición de recursos de anulación contra las mismas. El único supuesto en que está prevista la posible suspensión de las resoluciones de los Tribunales en caso de interposición de alguno de los recursos en vía administrativa frente a las mismas es, como se indica, en el recurso de alzada ordinario, de acuerdo con los artículos 241.3 de la LGT y 61.2 del RGRVA.

#### **Criterio 1 de la resolución 39/01824/2020/00/00 del 29/04/2021 - TEAR de Cantabria**

**IRPF. Deducción por inversión en vivienda habitual en supuestos de separación de pareja no matrimonial, habiéndose atribuido el uso de la vivienda que constituía la vivienda habitual del interesado a la madre y a la hija menor.**

**Asunto:** IRPF. Deducción por inversión en vivienda habitual en supuestos de separación de pareja no matrimonial, habiéndose atribuido el uso de la vivienda que constituía la vivienda habitual del interesado a la madre y a la hija menor.

**Criterio:** El artículo 68.1.1º de la LIRPF, a la hora de regular el derecho del contribuyente a continuar practicando la deducción una vez que la vivienda adquirida deja de constituir su residencia habitual, establece como requisito necesario haber tenido un vínculo familiar concreto con los que mantienen su residencia en la vivienda (la norma se refiere claramente a la que fue vivienda habitual del contribuyente "*durante la vigencia del matrimonio*") y que el abandono de la misma haya sido motivado por cualquiera de los tres supuestos tasados de "*nulidad matrimonial, divorcio o separación judicial*", circunstancias que no concurren en este caso, pues nos encontramos ante una unión de hecho. Debe tenerse en cuenta que la normativa reguladora del IRPF no contempla la figura de las uniones de hecho, ni su posible equiparación con el vínculo matrimonial, y también la prohibición de la analogía contenida en el artículo 14 de la LGT, al establecer que "*No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales*".

#### **Criterio 1 de la resolución 46/01743/2019/00/00 del 29/04/2021 - TEAR de Valencia**

**IRPF. Cambio de opción de tributación debido a un error en su confección por el interesado. Voluntad viciada por circunstancias no imputables a los interesados.**

**Asunto:** IRPF. Cambio de opción de tributación debido a un error en su confección por el interesado. Voluntad viciada por circunstancias no imputables a los interesados.

**Criterio:** Se dan requisitos de voluntad viciada en cuanto a participación de un 3º en dicho error.

Aun cuando la declaración fue efectuada y presentada por funcionario público habilitado a través del servicio de cita previa, el contribuyente facilitó toda la información precisa para confeccionar correctamente la declaración, pues constan los datos de la cónyuge y las ganancias patrimoniales obtenidas. Teniendo en cuenta la edad y estado del declarante y que, si bien firmó el consentimiento para la presentación de la declaración por el funcionario, es cierto que en dicho

consentimiento no se informa del resultado de la declaración ni de la opción elegida, circunstancias relevantes que, de advertirse en dicho documento, podrían haber facilitado su revisión y subsanación dentro del plazo reglamentario de declaración.

**Criterio 1 de la resolución 46/03396/2019/00/00 del 29/04/2021 - TEAR de Valencia IRPF. Posibilidad de aplicar la reducción prevista para los planes de pensiones en dos ejercicios distintos.**

**Asunto:** IRPF. Posibilidad de aplicar la reducción prevista para los planes de pensiones en dos ejercicios distintos.

**Criterio:** La DGT en varias de sus consultas Consulta Vinculante de la D.G.T. (V2254-14, de 03 de septiembre de 2014, V0500-15, de 09 de febrero de 2015 y V2396-15, de 28 de julio de 2015) mantiene que solo es posible aplicar la reducción prevista para los planes de pensiones en un único ejercicio para el conjunto de planes de pensiones que se dispongan y por la misma contingencia. Este tribunal se aparta del criterio mantenido por la DGT al admitir la reducción en dos ejercicios distintos por diferentes planes, ya que la normativa no establece el límite al que se refiere la DGT.

**Criterio 1 de la resolución 46/03411/2020/00/00 del 29/04/2021 - TEAR de Valencia IRPF. Gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario. Arrendamiento. Gastos de honorarios incurridos para reclamar la nulidad de la cláusula suelo.**

**Asunto:** IRPF. Gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario. Arrendamiento. Gastos de honorarios incurridos para reclamar la nulidad de la cláusula suelo.

**Criterio:** IRPF. Gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario. Arrendamiento. Gastos de honorarios incurridos para reclamar la nulidad de la cláusula suelo.

En rendimientos derivados de alquiler de inmuebles, la AEAT no considera deducibles los gastos de honorarios incurridos para reclamar la nulidad de la cláusula suelo, al entender que no está relacionado directamente con la obtención de ingresos.

Se admiten dichos gastos como deducibles al tener en cuenta lo dispuesto en la Ley como gastos de financiación, y compartiendo criterio de la DGT en supuesto de vivienda habitual.

**Criterio 1 de la resolución 00/05155/2017/00/01 del 28/04/2021 - TEAC Impuesto sobre Sucesiones. Concierto Económico Vasco. Disposición Adicional Segunda Ley 29/1987**

**Asunto:** Impuesto sobre Sucesiones. Concierto Económico Vasco. Disposición Adicional Segunda Ley 29/1987

**Criterio:** La doctrina sentada por la jurisprudencia europea es de aplicación a la totalidad del bloque normativo de un Estado con independencia de que se trate de

normas estatales, autonómicas o concertadas. Aún cuando jurisprudencia europea no contempla expresamente a los territorios forales, debe aplicarse a los mismos con los mismos criterios de puntos de conexión que en ella se establece, ya que por naturaleza la Disposición Transitoria que está incorporada a la Ley 1987 no es de aplicación a la normativa concertada.

**Se reitera criterio de RG: 470-2018, de 26-02-2021**

**Criterio 1 de la resolución 00/05728/2018/00/00 del 28/04/2021 - TEAC ITP y AJD. Contrato de concesión de obra pública. Exclusión o no de la base imponible del valor de aquellos elementos que por aplicación del porcentaje de amortización establecido en las tablas del Impuesto sobre Sociedades, estarían totalmente amortizados a fecha de reversión.**

**Asunto:** ITP y AJD. Contrato de concesión de obra pública. Exclusión o no de la base imponible del valor de aquellos elementos que por aplicación del porcentaje de amortización establecido en las tablas del Impuesto sobre Sociedades, estarían totalmente amortizados a fecha de reversión.

**Criterio:** Dada la distinta vida útil de los elementos objeto de reversión, puede ocurrir tanto que la vida útil supere el período de concesión como lo contrario. En el primer caso la entidad debe dotar el correspondiente fondo de reversión, mientras que en el segundo caso la entidad concesionaria deberá previsiblemente reponer aquellos elementos de activo que hayan finalizado su vida útil. Dado que la cuantificación de la base imponible en el caso de las concesiones sujetas a reversión está basada en el valor que tuvieran los activos en el momento de la reversión, toda su fundamentación está apoyada necesariamente en cálculos de previsión. Por ello, es lógico que en los casos de elementos que su vida útil se agota -según tablas de amortización- durante de la concesión, se prevea su reposición y se calcule su valor final reversible en función del nuevo período de vida útil.

**Se reitera criterio de RG 4451-2016, de 5-12-2019**

**Criterio 1 de la resolución 00/05983/2018/00/00 del 28/04/2021 - TEAC ITP y AJD. Viviendas de Protección Oficial (VPO). Exenciones. Primera transmisión. Beneficio aplicable a personas físicas, no jurídicas.**

**Asunto:** ITP y AJD. Viviendas de Protección Oficial (VPO). Exenciones. Primera transmisión. Beneficio aplicable a personas físicas, no jurídicas.

**Criterio:** La compra conjunta de una promoción por parte de una sociedad mercantil no puede entenderse como primera transmisión a los efectos de aplicar la exención de la escritura pública para formalizar la transmisión de viviendas de protección oficial. Habida cuenta del fin social perseguido, la normativa contempla que el adquirente es una persona física, y el beneficio no podrá en ningún caso podrá ser aplicable a una persona jurídica.

**Criterio reiterado en la RG 5010-2015, de 16-10-2018**

**Criterio 1 de la resolución 00/06466/2019/00/00 del 28/04/2021 - TEAC ITPAJD. Actos Jurídicos Documentados. Novación de préstamo con garantía hipotecaria. Novación de las cláusulas financieras. Sujeción. Base imponible.**

**Asunto:** ITPAJD. Actos Jurídicos Documentados. Novación de préstamo con garantía hipotecaria. Novación de las cláusulas financieras. Sujeción. Base imponible.

**Criterio:** La novación de las cláusulas financieras tiene un contenido económico por lo que está sujeta a AJD en virtud del artículo 31 del TRITPAJD. La base imponible es el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición y no el total de responsabilidad hipotecaria.

**Se reitera criterio de RG 794-2018, de 28 de enero de 2021**

**Criterio 1 de la resolución 08/01545/2019/00/00 del 28/04/2021 - TEAR de Cataluña Impuesto sobre Sociedades. Entidades de nueva creación. Momento que debe tenerse en cuenta para valorar si la entidad forma parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Entidades de nueva creación. Momento que debe tenerse en cuenta para valorar si la entidad forma parte de un grupo en los términos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

**Criterio:** Siguiendo una interpretación finalista de la norma, parece adecuado entender que la entidad puede ser considerada de nueva creación si no forma parte de un grupo a cierre del ejercicio de su constitución (aun cuando lo formase en el momento de la creación), que es cuando se devenga el Impuesto, y cuando con carácter general se determinan las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria.

**Criterio 1 de la resolución 28/01784/2020/00/00 del 28/04/2021 - TEAR de Madrid IRPF. Mutualidad laboral de seguros. Pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social cuando anteriormente se han realizado aportaciones a la Mutualidad Laboral de Seguros y posteriormente a la de Ahorro y Previsión.**

**Asunto:** IRPF. Mutualidad laboral de seguros. Pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social cuando anteriormente se han realizado aportaciones a la Mutualidad Laboral de Seguros y posteriormente a la de Ahorro y Previsión.

**Criterio:** Mutualidad laboral de seguros. Se aplica la resolución del TEAC de fecha 01/07/2020, R.G: 00-02469-2020, al resultar aplicable también al ámbito de las entidades de seguros, pues el criterio del TEAC tiene su fundamentación en la fecha en que las Mutualidades Laborales se convierten en Entidades Gestoras del Régimen General de la Seguridad Social, siendo que el art. UNO.NOVENO del Real Decreto 2564/1977 por el que se crea la Mutualidad Laboral de Instituciones Financieras y

Seguros, engloba a las anteriores Mutualidades Laborales de Banca y Mutualidades Laborales de Seguros.

**Criterio 1 de la resolución 28/06001/2019/00/00 del 28/04/2021 - TEAR de Madrid IRPF. Declaración de nulidad de un contrato de suscripción de participaciones preferentes. Rectificación de las autoliquidaciones de períodos anteriores en los que se declararon rendimientos de capital mobiliario positivos. Declaración de firmeza de la sentencia el 2.06.2014 fecha que determina el inicio del plazo de prescripción para regularizar la situación tributaria del obligado. No se considera que existan obligaciones conexas.**

**Asunto:** IRPF. Declaración de nulidad de un contrato de suscripción de participaciones preferentes. Rectificación de las autoliquidaciones de períodos anteriores en los que se declararon rendimientos de capital mobiliario positivos. Declaración de firmeza de la sentencia el 2.06.2014 fecha que determina el inicio del plazo de prescripción para regularizar la situación tributaria del obligado. No se considera que existan obligaciones conexas.

**Criterio:** Tras la declaración judicial de nulidad de un contrato de suscripción de participaciones preferentes, el obligado solicita rectificación de autoliquidaciones IRPF 2009 a 2012, cuyos RCM fueron positivos. La Inspección regulariza año 2013 porque resultó un RCM negativo, derivado del canje de las preferentes, y el obligado no solicitó su rectificación. El obligado alega prescripción, pero el órgano inspector considera que no se produce, pues se trata de obligaciones conexas.

Este Tribunal considera que no estamos ante un supuesto de obligaciones conexas, pues la regularización del IRPF 2013 deriva de la nulidad declarada por una sentencia, y no de rectificaciones de las autoliquidaciones 2009 a 2012, y por tanto, no se ha interrumpido la prescripción.

**Criterio 1 de la resolución 28/24491/2018/00/00 del 28/04/2021 - TEAR de Madrid IRPF. Premios literarios. Reducción del 18 LIRPF, 12.1.g) RIRPF.**

**Asunto:** IRPF. Premios literarios. Reducción del 18 LIRPF, 12.1.g) RIRPF.

**Criterio:** Aplicando el criterio de la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid 575/2017, de fecha 3/4/19, la reducción sí es aplicable. El premio no está amparado por la exención que el artículo 7.l) de la LIRPF. Dicho esto, procede valorar si la retribución obtenida por la parte reclamante tiene encaje en el apartado g) del art.12 Reglamento del RIRPF como rendimiento reglamentariamente calificado como obtenido de forma notoriamente irregular en el tiempo. La reducción sólo se aplicará si el importe del premio literario no constituye un pago por una cesión de derechos previamente efectuada o, lo que es lo mismo, la reducción opera ÚNICAMENTE sobre aquellos premios que no tienen otra causa que el fallo del jurado, aunque después de su concesión y como consecuencia de ella, el autor ceda la explotación, como sucede en el presente caso, porque si no el citado artículo reglamentario quedaría vacío de contenido.

**criterio 1 de la resolución 28/00843/2021/00/00 del 27/04/2021 - TEAR de Madrid**  
 **Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio. Solicitud de aplazamiento presentada una vez iniciado el período ejecutivo y antes de dictarse la providencia de apremio.**

---

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio. Solicitud de aplazamiento presentada una vez iniciado el período ejecutivo y antes de dictarse la providencia de apremio.

**Criterio:** La solicitud de aplazamiento en periodo ejecutivo, planteada por el interesado en el periodo que media entre el dictado de la providencia de apremio y su notificación, conduce a que la providencia de apremio deba anularse, en aplicación de la STS 15/10/2020; al señalar esta que "la Administración estaba obligada en el caso presente a contestar la solicitud formulada por la entidad, antes de proceder a notificar la providencia de apremio, y ello aún cuando la solicitud hubiera sido presentada en período ejecutivo de pago."

**criterio 1 de la resolución 00/02016/2020/00/00 del 22/04/2021 - TEAC IRPF. Exención de la indemnización por despido o cese del trabajador. Requisito de desvinculación de la empresa. Presunción iuris tantum de no desvinculación. La inexistencia de ánimo defraudatorio en la nueva relación con la misma empresa u otra vinculada no conlleva la aplicación automática de la exención.**

---

**Asunto:** IRPF. Exención de la indemnización por despido o cese del trabajador. Requisito de desvinculación de la empresa. Presunción iuris tantum de no desvinculación. La inexistencia de ánimo defraudatorio en la nueva relación con la misma empresa u otra vinculada no conlleva la aplicación automática de la exención.

**Criterio:** Para que opere la presunción iuris tantum del artículo 1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), basta con que en los tres años siguientes a su despido o cese el trabajador vuelva a prestar servicios a la misma empresa o a otra empresa vinculada a aquélla en los términos del citado precepto, sin que sea necesaria la apreciación de una finalidad fraudulenta en la nueva prestación de servicios. En consecuencia, la inexistencia de ánimo defraudatorio en la nueva relación con la misma empresa u otra vinculada, no conlleva la aplicación automática de la exención establecida en el artículo 7.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF).

**criterio relacionado con RG 6918/2015 (y acumulada RG 899/2016), de 11-03-2019, RG 2992/2016, de 14-05-2019 y RG 3202/2016, de 29-06-2020.**

**UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

---

**Criterio 1 de la resolución 00/03101/2020/00/00 del 22/04/2021 - TEAC IRPF. Rectificación de autoliquidación. Devolución de ingresos indebidos. Cómputo de los intereses de demora. Fecha de inicio.**

**Asunto:** IRPF. Rectificación de autoliquidación. Devolución de ingresos indebidos. Cómputo de los intereses de demora. Fecha de inicio.

**Criterio:** En el supuesto de que, ante una solicitud de rectificación de autoliquidación, la devolución acordada por la Administración tributaria no sea una devolución derivada de la normativa del tributo sino, en la expresión utilizada por el Tribunal Supremo en un supuesto similar, una devolución derivada de “una especie de ingresos indebidos sobrevenidos” (que se acuerda en este caso al provenir de resultados generados por una sociedad patrimonial), resulta aplicable el artículo 32.2 de la LGT y, por tanto, se devengan intereses de demora desde la fecha en que se hubiese realizado el ingreso indebido, que en este caso es desde el fin del plazo de presentación de la autoliquidación del ejercicio al que se imputaron.

**STS de 28-01-2021, Rec. Cas. 3010/2018.**

**Criterio 1 de la resolución 00/03720/2020/00/00 del 22/04/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Exclusión del Grupo Fiscal. Concurrencia de la situación patrimonial a que se refiere el artículo 363.1.d (actual 363.1 e)) de la Ley 1/2010, de Sociedades de Capital. Alegación de error contable por parte del obligado tributario.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Exclusión del Grupo Fiscal. Concurrencia de la situación patrimonial a que se refiere el artículo 363.1.d (actual 363.1 e)) de la Ley 1/2010, de Sociedades de Capital. Alegación de error contable por parte del obligado tributario.

**Criterio:** La concurrencia o no de la situación patrimonial a que se refiere el artículo 363.1.d [actualmente 363.1.e)] del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, a efectos de lo dispuesto en el artículo 67.4.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDL 4/2004) y en el artículo 58.4.d) de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, no puede apreciarse en virtud de criterios distintos a los aplicados en las cuentas anuales por el obligado tributario, salvo que éste alegue haber incurrido en un error contable que se halle debidamente corregido en las cuentas anuales de ejercicios posteriores a través de los mecanismos previstos al efecto en la normativa contable. A estos efectos, la Inspección se limitará a constatar si el error contable alegado que determina la inexistencia de desequilibrio patrimonial ha sido subsanado o corregido en las cuentas anuales correspondientes, sin entrar a valorar si el error existió realmente o no conforme a la normativa contable puesto que la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables aplicados por la Inspección.

**Criterio relacionado con RG 1215/2009, de 15-09-2010.**

**UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**Criterio 1 de la resolución 00/05301/2019/00/00 del 22/04/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento fiscal de la reducción de capital. Interpretación del artículo 15.4 TRLIS**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Tratamiento fiscal de la reducción de capital. Interpretación del artículo 15.4 TRLIS

**Criterio:** La renta de la sociedad se determina conforme a las reglas contables de cuantificación del resultado, es decir, la fiscalidad sigue a la contabilidad. El artículo 15.4 del TRLIS existe para que, fiscalmente, la imputación de la renta derivada de la reducción de capital siga un ritmo distinto al marcado por la contabilidad, produciéndose un diferimiento de la tributación: los socios de las sociedades que reduzcan capital solamente incluirán en su base imponible las rentas que excedan del valor contable de **toda la participación poseída, no de la participación anulada**, que es lo que resulta de aplicar las normas contables. Por tanto, será necesario efectuar ajustes extracontables para corregir el resultado contable y transformarlo en “resultado fiscal”.

**Se reitera criterio de RG 2276/2016**

**Criterio 1 de la resolución 00/05582/2018/00/00 del 22/04/2021 - TEAC Anulación de disposiciones de carácter general. Retroactividad o no de los efectos de la anulación.**

**Asunto:** Anulación de disposiciones de carácter general. Retroactividad o no de los efectos de la anulación.

**Criterio:** La anulación tiene efectos “ex tunc”, esto es, desde que se dictó la disposición de carácter general y no desde que la misma se anula.

**Se reitera criterio de RG 4877-2012**

**Criterio 1 de la resolución 00/06086/2019/00/00 del 22/04/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Institución de Inversión Colectiva (IIC). Inclusión en el Registro de Grandes Empresas. (CRITERIO MODIFICADO)**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Institución de Inversión Colectiva (IIC). Inclusión en el Registro de Grandes Empresas. (CRITERIO MODIFICADO)

**Criterio:** Las Instituciones de Inversión Colectiva sí tienen volumen de operaciones a efectos de ser considerados Grandes Empresas. Independientemente de que puedan no ser “empresarios o profesionales” a efectos del IVA, su inclusión en el Registro de grandes Empresas tiene otras implicaciones, como la del pago fraccionado en Impuesto sobre Sociedades. Y, tratando la cuestión del pago fraccionado, tal y como se regula el pago fraccionado mínimo (40.3 TRLIS + DA14 LIS) lo cierto es que, al excluirlas expresamente de la obligación de satisfacerlo entendemos que el legislador admite que podrían haber quedado sometidas a esa obligación lo cual sólo es posible si se admite que pueden tener un “volumen de operaciones” suficiente a estos efectos.-

**Nota: Este criterio ha sido modificado por la resolución de 22-9-2021 (RG 00/06051/2019) que supone un CAMBIO DE CRITERIO. Como consecuencia del cambio de criterio, han sido eliminadas de la base las resoluciones RG 00/06046/2019 y RG 00/02802/2016, que seguían este mismo criterio, conservándose el RG 00/06086/2019/00/0 para su contraste con el nuevo criterio.**

**Criterio 1 de la resolución 00/06589/2017/00/00 del 22/04/2021 - TEAC LGT. Segunda solicitud de rectificación de autoliquidación. Inadmisión por reiteración de la anterior. STS de 4-02-2021, rec.cas. 3816/2019.**

**Asunto:** LGT. Segunda solicitud de rectificación de autoliquidación. Inadmisión por reiteración de la anterior. STS de 4-02-2021, rec.cas. 3816/2019.

**Criterio:** De acuerdo con la doctrina de la STS de 4-02-2021, rec.cas. 3816/2019, "le es posible al contribuyente solicitar una segunda vez -y obtener respuesta de fondo por parte de la Administración, que es obligada-, la rectificación de la autoliquidación formulada y la devolución de ingresos indebidos derivados de tal acto, en tanto no se consume el plazo de prescripción del derecho establecido en el artículo 66.c) de la LGT ". Añade la sentencia que "A los efectos que nos ocupan, cabe considerar que una segunda solicitud es diferente a la primera cuando incorpora argumentos, datos o circunstancias sobrevenidas, relevantes para la devolución instada".

Siguiendo esa misma argumentación, en el caso presente la segunda solicitud de rectificación de autoliquidación no puede considerarse diferente a la primera porque no incorpora argumentos o datos nuevos respecto a la misma, tan solo reitera su petición de devolución del ingreso que consideraba indebido en base a las mismas razones y argumentos que ya había efectuado en su primer escrito de solicitud de rectificación de autoliquidación.

**Relacionado con criterio de RG 5674/2018 (UNIFICACIÓN DE CRITERIO), de 18-09-2019, y con la STS de 4-02-2021, rec.cas. 3816/2019.**

**Criterio 1 de la resolución 00/07583/2019/00/00 del 22/04/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Leasing. Requisito de cuotas iguales o crecientes.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Leasing. Requisito de cuotas iguales o crecientes.

**Criterio:** Es una cláusula antiabuso para evitar que bajo la apariencia de un leasing se lleven a cabo operaciones que se asimilan más a una compraventa.

**Se reitera criterio de RG 1214/2006 y RG 1291/2005**

**criterio 1 de la resolución 08/11062/2017/00/00 del 22/04/2021 - TEAR de Cataluña  
 IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Actuación entre particulares.**

**Asunto:** IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Actuación entre particulares.

**Criterio:** Se cuestiona si los servicios prestados por una entidad establecida en territorio de aplicación del impuesto a otra sociedad asimismo establecida en territorio de aplicación del impuesto, consistentes en la realización de inspecciones de equipos y elementos específicos (maquinaria..) previa a su instalación en una central de generación eléctrica a gas situada en Argelia y que materialmente se llevan a cabo en diversos países en ciclo combinada (España, China, Portugal, USA, Holanda..), son servicios relacionados con bienes inmuebles o bien deben regirse por la regla general del artículo 69.Uno.1º LIVA (B2B).

No cuestionándose la naturaleza de bien inmueble de la central de generación eléctrica, se concluye, de conformidad con el Reglamento de Ejecución 282/2011 y las Notas Explicativas sobre las normas de la UE referentes al lugar de realización de las prestaciones de servicios relacionados con bienes inmuebles a efectos de IVA elaborada por la Comisión Europea, que dichos servicios no se encuentran suficientemente vinculados al inmueble dado que los mismos se realizan en territorios distintos al que se sitúa el inmueble, previamente a su instalación y antes de su puesta a disposición. En consecuencia tributan por la regla general debiéndose repercutir el impuesto.

**criterio 1 de la resolución 46/07181/2017/00/00 del 22/04/2021 - TEAR de Valencia  
 Actos Jurídicos Documentados. Extinción de condominio sobre tres viviendas resultantes de la división horizontal con adjudicación de un piso a cada comunero en proporción a sus cuotas de 1/3. Base imponible.**

**Asunto:** Actos Jurídicos Documentados. Extinción de condominio sobre tres viviendas resultantes de la división horizontal con adjudicación de un piso a cada comunero en proporción a sus cuotas de 1/3. Base imponible.

**Criterio:** Aunque constan en la misma escritura dos convenciones, división horizontal y extinción de la comunidad de bienes, adjudicando a cada comunero su parte correspondiente, la extinción del condominio es el acto principal. Por ello, no debe tributarse por la división, al ser ésta presupuesto necesario de la disolución de condominio, y haberse realizado en el mismo acto jurídico que aquella. La convención sujeta es la extinción del condominio, y la base imponible es el valor del bien que ingresa en su patrimonio y que en este caso es cero al realizarse una pura especificación del derecho que cada comunero tenía en la comunidad; la división es perfecta sin excesos provocados por la desproporción.

**criterio 1 de la resolución 46/14966/2018/00/00 del 21/04/2021 - TEAR de Valencia  
 IVA. Contratos de compraventa de maquinaria y subsiguiente arrendamiento de la misma al vendedor. Operación de "lease-back". Naturaleza del negocio jurídico.**

**Asunto:** IVA. Contratos de compraventa de maquinaria y subsiguiente arrendamiento de la misma al vendedor. Operación de "lease-back". Naturaleza del negocio jurídico.

**Criterio:** Se dilucida la naturaleza de este negocio jurídico, sea como -tal como pretende la reclamante- arrendamiento financiero, sea -según se razona en los

acuerdos impugnados- como préstamo con garantía fiduciaria, pues de dicha naturaleza resultará la exención o no del Impuesto sobre el Valor Añadido de dicha operación. Con cita de la Sentencia TJUE en asunto C-201-18, se llega a la conclusión de que no es "arrendamiento financiero" sino "lease-back".

**Criterio 1 de la resolución 00/00279/2020/00/00 del 20/04/2021 - TEAC IAE. Sector automoción en crisis. Aplicación de la regla 14.3 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas**

**Asunto:** IAE. Sector automoción en crisis. Aplicación de la regla 14.3 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas

**Criterio:** Una situación de crisis financiera a nivel nacional como la que se inició en 2007 que afecta a todos los sectores de la economía, entre otros el sector de la automoción no justifica la aplicación de la regla 14.3 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas

Es necesario acreditar que la existencia de una crisis propia del sector dio lugar al establecimiento de un proceso de reconversión o reestructuración del sector (en palabras del Tribunal Supremo), que estimulen la competitividad y el crecimiento económico de ese sector y no de la economía en general.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/01199/2018/00/00 del 20/04/2021 - TEAC IVA. Establecimiento permanente. Entidad belga que se dedica realiza sus ventas en el territorio de aplicación del impuesto a través de dos entidades locales, con las que tiene suscritos contratos de comisión de ventas en nombre propio pero por cuenta del comitente. Todas las entidades locales forman parte del mismo grupo.**

**Asunto:** IVA. Establecimiento permanente. Entidad belga que se dedica realiza sus ventas en el territorio de aplicación del impuesto a través de dos entidades locales, con las que tiene suscritos contratos de comisión de ventas en nombre propio pero por cuenta del comitente. Todas las entidades locales forman parte del mismo grupo.

**Criterio:** De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria sobre la materia (entre otras, la reciente sentencia del TJUE de 7-5-2020, Dong Yang Electronics, asunto C-547/18), ni la personalidad jurídica diferenciada de las entidades locales ni la calificación del contrato celebrado entre las partes como de mediación en nombre propio impiden considerar la existencia de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto. Ha de analizarse la autonomía o dependencia de las filiales, respecto de la entidad belga y la realidad económica y mercantil de la relación que entre ellas se establece, lo anterior, teniendo en cuenta, además, la jurisprudencia europea en cuanto a la noción de establecimiento permanente, referida a la permanencia y existencia de medios materiales y humanos que intervengan en la operación en cuestión.

Considerando la documentación que figura en el expediente, más allá de lo que resulta del contrato de comisión, se establece la asunción por parte de la entidad belga de todos los riesgos inherentes a la entrega, al inventario y al cobro por parte de los clientes finales, así como la participación de esta en la financiación y gestión de la actividad de las locales, por lo que se debe concluir la dependencia a efectos de considerar la existencia de establecimiento permanente.

***criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 2 de la resolución 00/01199/2018/00/00 del 20/04/2021 - TEAC IVA. Inversión del sujeto pasivo. Exigencia del IVA devengado. Intereses de demora. Entidad belga que se dedica realiza sus ventas en el territorio de aplicación del impuesto a través de dos entidades locales, con las que tiene suscritos contratos de comisión de ventas en nombre propio pero por cuenta del comitente. Todas las entidades locales forman parte del mismo grupo.**

**Asunto:** IVA. Inversión del sujeto pasivo. Exigencia del IVA devengado. Intereses de demora. Entidad belga que se dedica realiza sus ventas en el territorio de aplicación del impuesto a través de dos entidades locales, con las que tiene suscritos contratos de comisión de ventas en nombre propio pero por cuenta del comitente. Todas las entidades locales forman parte del mismo grupo.

**Criterio:** La exigencia del IVA devengado es independiente de que se haya aplicado la inversión del sujeto pasivo por parte de las entidades adquirentes, como así ha establecido el TJUE en su sentencia de 23-4-2015, GST - Sarviz Germania, asunto C-111/14. La concurrencia de los requisitos para exigir intereses de demora ha de valorarse desde el punto de vista de la entidad a la que se practica la liquidación, no estando previsto, en este sentido, compensación alguna, en cuanto a la cuota, con lo declarado por otra entidad que haya aplicado la inversión del sujeto pasivo.

***criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/01252/2019/00/00 del 20/04/2021 - TEAC IVA. Exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones. Transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto. Transportes interiores en conexión con transportes internacionales operados por la misma u otra compañía. IVA. Artículo 22.Trece Ley IVA. CAMBIO DE CRITERIO.**

**Asunto:** IVA. Exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones. Transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto. Transportes interiores en conexión con transportes internacionales operados por la misma u otra compañía. IVA. Artículo 22.Trece Ley IVA. CAMBIO DE CRITERIO.

**Criterio:** Se discute la improcedencia de la aplicación de la exención prevista en el artículo 22.Trece de la Ley del IVA a los transportes aéreos nacionales en conexión

con vuelos internacionales, con desembarque de pasajeros en un punto interior al territorio de aplicación del Impuesto y cambio de avión, independientemente de que sea la misma u otra compañía las que realicen los vuelos ligados.

Con base en las contestaciones a consultas de la DGT V0406-18 y V0937-18, de 10 de abril de 2018, y las recientes sentencias de la Audiencia Nacional de fecha 12 de marzo de 2021 (recurso nº 349/2016) y 16 de marzo de 2021 (recurso nº 397/2018), se cambia el criterio respecto a los citados vuelos de conexión y se admite su exención.

### **CAMBIO DE CRITERIO**

***Criterio reiterado en RG 00/06253/2017 de la misma sesión (20-04-2021), que modifican el criterio de RG 00/06594/2014 (24-05-2017) y RG 00/06583/2014 (21-03-2018).***

**Criterio 2 de la resolución 00/01252/2019/00/00 del 20/04/2021 - TEAC IVA. Sujeción al IVA de prestaciones consistentes en el servicio de transporte de recogida desde el domicilio del empleado al aeropuerto, consideradas como retribuciones en especie del trabajo personal.**

**Asunto:** IVA. Sujeción al IVA de prestaciones consistentes en el servicio de transporte de recogida desde el domicilio del empleado al aeropuerto, consideradas como retribuciones en especie del trabajo personal.

**Criterio:** Asimismo, se discute la sujeción al IVA de las prestaciones de servicios consistentes en el servicio de transporte de recogida desde el domicilio del empleado al aeropuerto, consideradas como retribuciones en especie del trabajo personal.

Entiende este Tribunal que retribuciones en especie del trabajo personal, consistentes en el servicio de transporte de recogida desde el domicilio del empleado al aeropuerto, constituyen prestaciones onerosas, ello con base en la jurisprudencia comunitaria, en particular, las sentencias del TJUE de 27-4-1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, y de 21-1-2021, QM, asunto C-288/19, habida cuenta de que el empleado tiene la posibilidad de optar por el referido transporte o renunciar al mismo, recibiendo en tal caso una retribución dineraria adicional. Con esta premisa, se concluye la sujeción al IVA de la prestación, cuya base imponible en este caso ha de venir dada por el coste de la prestación de transporte a los aeropuertos.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/01722/2018/00/00 del 20/04/2021 - TEAC Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Devolución del impuesto por la venta de vehículos fuera del territorio de aplicación del impuesto. Envío con carácter definitivo.**

**Asunto:** Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. Devolución del impuesto por la venta de vehículos fuera del territorio de aplicación del impuesto. Envío con carácter definitivo.

**Criterio:** El artículo 66.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece que el envío con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto del medio de transporte se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación. Este registro es el de la Jefatura Provincial de Tráfico correspondiente.

La Inspección sostiene que el envío definitivo se produjo con anterioridad a la expedición de dichos certificados, pues así lo prueban las facturas y los CMR. Sin embargo, la Ley de Impuestos Especiales es clara al respecto y dice que el envío definitivo se acredita con la baja en Tráfico, no con las facturas o los CMR.

El criterio se fundamenta en sentencia del Tribunal Supremo Rec. 6083/2017 (07-11-2019) que ha establecido el criterio: El artículo 66.3 LIIEE, cuando señala que "el envío con carácter definitivo fuera del territorio de aplicación del impuesto del medio de transporte se acreditará mediante la certificación de la baja en el registro correspondiente expedida por el órgano competente en materia de matriculación", no está exigiendo que la solicitud de baja de los vehículos se lleve a efecto por el empresario dedicado a la reventa que solicita la devolución de la cuota del IEDMT, pudiendo dicho empresario demostrar la propiedad de los vehículos en el momento de la solicitud de su baja por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. (La sentencia es contraria al criterio TEAC 00/03918/2007 de 23-07-2008.

***Reitera criterio de RG 00/01436/2012 (18-06-2015) que supuso un cambio de criterio con respecto al RG 00/03918/2007 (23-07-2008).***

**Criterio 1 de la resolución 00/01891/2018/00/00 del 20/04/2021 - TEAC IVA. Sujeción. Determinación del régimen de tributación de las operaciones realizadas por una sucursal registrada en España de una entidad domiciliada en Luxemburgo. Toma en consideración de las operaciones efectuadas por la matriz y no solo por la sucursal.**

**Asunto:** IVA. Sujeción. Determinación del régimen de tributación de las operaciones realizadas por una sucursal registrada en España de una entidad domiciliada en Luxemburgo. Toma en consideración de las operaciones efectuadas por la matriz y no solo por la sucursal.

**Criterio:** Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (FCE Bank, asunto C-210/04, de 23-03-2006, Morgan Stanley & Co International, asunto C-165/17, de 24-01-2019, o Danske Bank, asunto C-812/18, de 11-03-2021, entre otras), una sucursal realiza una actividad económica independiente si asume el riesgo económico derivado de su actividad. En caso contrario, la sede y la sucursal constituyen un único sujeto pasivo del IVA, por lo que las prestaciones recíprocas intercambiadas entre ambas son flujos internos no imponibles.

***Reitera criterio de RG 00/01980/2017 (17-09-2020).***

**Criterio 2 de la resolución 00/01891/2018/00/00 del 20/04/2021 - TEAC IVA. Sujeción. Determinación del régimen de tributación de las operaciones realizadas por una sucursal registrada en España de una entidad domiciliada en Luxemburgo. Toma en consideración de las operaciones efectuadas por la matriz y no solo por la sucursal.**

**Asunto:** IVA. Sujeción. Determinación del régimen de tributación de las operaciones realizadas por una sucursal registrada en España de una entidad domiciliada en Luxemburgo. Toma en consideración de las operaciones efectuadas por la matriz y no solo por la sucursal.

**Criterio:** Partiendo de la no sujeción de los servicios prestados por la sucursal a su matriz por constituir las mismas una unidad jurídica, en un supuesto en el que la sucursal realiza operaciones de soporte tanto para la matriz como para otras entidades del grupo, para determinar la prorrata de deducción de la sucursal aplicable a los gastos generales, se deben tomar en consideración tanto las operaciones realizadas por la sucursal como por la matriz, en los términos que señala la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 24-01-2019, Morgan Stanley & Co International, asunto C-165/17.

***Reitera criterio de RG 00/01980/2017 (17-09-2020).***

**Criterio 1 de la resolución 00/01987/2018/00/00 del 20/04/2021 - TEAC IVA. Practicada liquidación por el Impuesto Especial sobre el carbón, se discute su inclusión en la base imponible del IVA y la imputación temporal de esta.**

**Asunto:** IVA. Practicada liquidación por el Impuesto Especial sobre el carbón, se discute su inclusión en la base imponible del IVA y la imputación temporal de esta.

**Criterio:** Conforme al artículo 78.dos.4º de la Ley del IVA, se integran en la base imponible los impuestos especiales “exigidos”. Dado que la exigibilidad del Impuesto sobre el carbón es trimestral, parece ajustado a derecho incrementar la base del IVA correspondiente al mes en que se exige el Impuesto sobre el Carbón.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/03086/2018/00/00 del 20/04/2021 - TEAC Sanciones. Base de la sanción. Autoliquidación a compensar. Liquidación por la Administración a ingresar.**

**Asunto:** Sanciones. Base de la sanción. Autoliquidación a compensar. Liquidación por la Administración a ingresar.

**Criterio:** Producida la transmisión de un inmueble en el segundo trimestre de 2009, repercutido y recibido el IVA correspondiente a la misma, el sujeto pasivo procede a su declaración en el cuarto trimestre de este año. Se regulariza la situación del contribuyente y se impone la sanción por la infracción prevista en el artículo 191.6 de la LGT.

El saldo declarado para la autoliquidación del segundo trimestre de 2009 resultaba a compensar, transformándose en una cantidad a ingresar como consecuencia de la

imputación de la cantidad correspondiente a la operación controvertida a dicho trimestre en lugar del al cuarto como había hecho el contribuyente.

Se plantea la base de imposición de la sanción, discutiéndose si ha de venir dada por el importe total de la cantidad devengada o por el defecto de ingreso en el segundo trimestre, una vez compensado el saldo declarado por el contribuyente.

Habida cuenta de la redacción del artículo 191.6 de la LGT, la base de la sanción es el importe dejado de ingresar en el segundo trimestre de 2009, que no coincide con la cuota devengada por la operación cuyo devengo se discutió, ya que la liquidación presentada por el contribuyente resultó a compensar.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/03224/2018/00/00 del 20/04/2021 - TEAC IVA. Operaciones no sujetas. Concesiones administrativas. Negocio jurídico que no tiene naturaleza de concesión administrativa.**

**Asunto:** IVA. Operaciones no sujetas. Concesiones administrativas. Negocio jurídico que no tiene naturaleza de concesión administrativa.

**Criterio:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, el contrato de gestión de servicios públicos sólo puede ser suscrito por una Administración Pública, conforme a la delimitación que se hace en la propia Ley (art. 3.2), así como por las Mutuas que cita el precepto, pero en ningún caso por sociedades privadas, aun cuando tengan capital íntegramente público. En el presente caso, no cabe considerar que se ha constituido una concesión administrativa porque quien pretende celebrar el contrato no tiene competencia para otorgar concesiones administrativas.

***Reitera el criterio del RG 00/01408/2015 (17-03-2016).***

**Criterio 1 de la resolución 00/03237/2018/00/00 del 20/04/2021 - TEAC Impuesto especial sobre el Valor del Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). Vulneración del derecho de la Unión.**

**Asunto:** Impuesto especial sobre el Valor del Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). Vulneración del derecho de la Unión.

**Criterio:** El Impuesto especial sobre el Valor del Producción de la Energía Eléctrica no vulnera el derecho de la Unión.

El TJUE se ha pronunciado en sentencia Promociones Oliva Park, de 3 de marzo de 2021, dictada en el asunto C-220/19, sobre la vulneración del derecho de la Unión por el IVPEE, señalando al respecto lo siguiente: es adecuado a la normativa

comunitaria, puesto que al no ser un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad a que se refiere la Directiva 2003/96, no está incluido en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

***Criterio reiterado en RG 00/03276/2019 (20-04-2021).***

**Criterio 1 de la resolución 00/03276/2019/00/00 del 20/04/2021 - TEAC Impuesto especial sobre el Valor del Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). Vulneración del derecho de la Unión.**

**Asunto:** Impuesto especial sobre el Valor del Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE). Vulneración del derecho de la Unión.

**Criterio:** El Impuesto especial sobre el Valor del Producción de la Energía Eléctrica no vulnera el derecho de la Unión.

El TJUE se ha pronunciado en sentencia Promociones Oliva Park, de 3 de marzo de 2021, dictada en el asunto C-220/19, sobre la vulneración del derecho de la Unión por el IVPEE, señalando al respecto lo siguiente: es adecuado a la normativa comunitaria, puesto que al no ser un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad a que se refiere la Directiva 2003/96, no está incluido en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

***Criterio reiterado en RG 00/03237/2018 (20-04-2021).***

**Criterio 1 de la resolución 00/03281/2018/00/00 del 20/04/2021 - TEAC LGT. Recargos por extemporaneidad. En un procedimiento inspector previo se incrementaron las bases imponibles de IVA declaradas por el contribuyente, al incluir los gastos financieros en la base imponible de las operaciones de arrendamiento de vehículos. Presentadas autoliquidaciones complementarias extemporáneas por ejercicios posteriores, se aplican por la AEAT los recargos que regula el artículo 27 de la LGT, que se discuten. CAMBIO DE CRITERIO.**

**Asunto:** LGT. Recargos por extemporaneidad. En un procedimiento inspector previo se incrementaron las bases imponibles de IVA declaradas por el contribuyente, al incluir los gastos financieros en la base imponible de las operaciones de arrendamiento de vehículos. Presentadas autoliquidaciones complementarias extemporáneas por ejercicios posteriores, se aplican por la AEAT los recargos que regula el artículo 27 de la LGT, que se discuten. **CAMBIO DE CRITERIO.**

**Criterio:** Con base en la STS de 23-11-2020, número de recurso 491/2019, se entiende que el requerimiento previo al que se refiere el artículo 27 LGT debe interpretarse como un concepto amplio, siendo aplicable a una situación en la que el obligado tributario presenta autoliquidaciones extemporáneas para ajustar su conducta a lo señalado por la Administración. Apoyan esta interpretación el hecho de que la conducta del contribuyente no fuera sancionada, así como la posibilidad de rectificar la repercusión del IVA sin necesidad de presentar autoliquidaciones complementarias cuando la actuación del obligado tributario es considerada como fundada en derecho.

Con base en las anteriores consideraciones, se entiende que no es procedente la liquidación de recargos practicada por la administración, estimándose la reclamación.

**CAMBIO DE CRITERIO respecto a RG 00/04672/2017 (17-09-2020), RG 00/06505/2013 (03-11-2016), RG 00/03945/2018 (27-10-2020) y RG 00/01959/2019 (24-11-2020).**

**Criterio 1 de la resolución 00/04707/2018/00/00 del 20/04/2021 - TEAC IVA. Anulación de compraventa. Falta de recepción de la factura rectificativa. Deber de rectificar la deducción originalmente practicada.**

---

**Asunto:** IVA. Anulación de compraventa. Falta de recepción de la factura rectificativa. Deber de rectificar la deducción originalmente practicada.

**Criterio:** Efectuada la compra de unas fincas y soportado IVA por una determinada cantidad, que se dedujo, se anula con posterioridad la compraventa, sin que el sujeto pasivo que soportó y dedujo el tributo rectificase la deducción practicada en su momento. Regularizada la situación del obligado tributario, se discute la procedencia de la rectificación cuando no consta que se haya recibido la correspondiente factura rectificativa.

Inexistentes las operaciones, no procede deducción alguna en concepto de IVA soportado, según resulta de la jurisprudencia del TJUE (sentencia de 27 de junio de 2018, SGI y Valériane asuntos acumulados C-459/17 y C-460/17). No hay razón que justifique una interpretación distinta para el caso de las operaciones que cesan en sus efectos, por lo que debe rectificarse la cuota soportada y deducida que ha devenido improcedente.

La situación se distingue de aquellas otras en las que la rectificación de la repercusión únicamente puede ser conocida por quien la soportó por medio de la emisión de la correspondiente factura rectificativa, en las cuales, a falta de esta, no cabe exigir la rectificación de la repercusión del impuesto. No siendo este el caso, por cuanto el adquirente de las fincas es perfecto conocedor de la anulación de la operación y el cese en sus efectos, debe proceder a la rectificación de la deducción practicada.

Esta obligación de rectificación ha de considerarse independiente del curso de acción seguido por quien repercutió el impuesto, como apuntan las sentencias del TJUE de 13-3-2014, asunto C-107/13, Firin, o de 26-4-2017, asunto C-564/15, Farkas, al igual que el Tribunal Supremo en su sentencia 2255/2020, de 8 de julio de 2020.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/06253/2017/00/00 del 20/04/2021 - TEAC IVA. Exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones. Transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto. Transportes interiores en conexión con transportes internacionales operados por la misma u otra compañía. IVA. Artículo 22.Trece Ley IVA. CAMBIO DE CRITERIO**

**Asunto:** IVA. Exenciones en operaciones asimiladas a las exportaciones. Transportes de viajeros y sus equipajes por vía marítima o aérea procedentes de o con destino a un puerto o aeropuerto situado fuera del ámbito espacial del impuesto. Transportes interiores en conexión con transportes internacionales operados por la misma u otra compañía. IVA. Artículo 22.Trece Ley IVA. **CAMBIO DE CRITERIO**

**Criterio:** Los servicios de transporte prestados en los supuestos en que se expide un único billete que comprende varios vuelos, con un contrato único de transporte, concurriendo el requisito de inicio en un aeropuerto situado dentro del ámbito territorial el impuesto y finalización en un aeropuerto situado fuera de dicho ámbito territorial, o viceversa, en el que uno de los vuelos es de conexión interior, constituyen una única prestación de servicios a la que resulta de aplicación la exención contenida en el artículo 22.Trece de la Ley del IVA.

**En este sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en las sentencias de 12-3-2021 (rec. 349/2016) y de 16-3-2021 (rec. 521/2017 y 397/2018).**

### **CAMBIO DE CRITERIO**

**Criterio reiterado en RG 00/01252/2019 de la misma sesión (20-04-2021), que modifican el criterio de RG 00/06594/2014 (24-05-2017) y RG 00/06583/2014 (21-03-2018).**

**Criterio 1 de la resolución 00/06999/2020/00/00 del 20/04/2021 - TEAC IVA. Liquidación en la que se fija un mayor saldo a compensar. Regularización de los periodos siguientes a los liquidados. No procede que el Tribunal Económico-Administrativo ordene a la Administración regularizar los periodos siguientes.**

**Asunto:** IVA. Liquidación en la que se fija un mayor saldo a compensar. Regularización de los periodos siguientes a los liquidados. No procede que el Tribunal Económico-Administrativo ordene a la Administración regularizar los periodos siguientes.

**Criterio:** Estimada Reclamación por Tribunal Económico-Administrativo, se ordena dictar una nueva liquidación en la que se reconozca la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas, objeto de regularización practicada por la Administración en su momento.

La entidad presenta el recurso contra la ejecución alegando que la Administración ha de regularizar los ejercicios siguientes conforme a la cuota a compensar que resulta de la liquidación practicada.

Discutida la procedencia de la deducción de unas cuotas de IVA, y habiéndose practicado su deducción en una autoliquidación cuyo saldo resultó a compensar para el contribuyente, es a partir del momento en que se resuelva mediante resolución o sentencia firme cuando procederá la deducción, disponiéndose de cuatro años para ello como así establece el artículo 100 de la Ley del IVA.

La situación es distinta de aquellas otras en las que el saldo de la autoliquidación correspondiente resultó a ingresar o en una solicitud de devolución, ya que en estos

casos las consecuencias de la autoliquidación presentada se agotan en sí misma, de suerte que la estimación parcial o total de la pretensión del contribuyente no inciden en otras autoliquidaciones distintas a la afecta o afectadas por la inicial actuación de la administración.

No procede, por tanto, que este tribunal ordene a la administración regularizar los periodos subsiguientes afectados por el mayor saldo a compensar resultante de la ejecución de la resolución dictada.

***criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

#### **Criterio 1 de la resolución 13/01055/2018/00/00 del 16/04/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha**

**IRPF. Transmisión de participaciones de carácter ganancial. Alteración de la titularidad de las participaciones pero no del dominio de las mismas que sigue siendo de la comunidad de gananciales.**

**Asunto:** IRPF. Transmisión de participaciones de carácter ganancial. Alteración de la titularidad de las participaciones pero no del dominio de las mismas que sigue siendo de la comunidad de gananciales.

**Criterio:** En la transmisión entre cónyuges, en régimen de gananciales, de participaciones con carácter ganancial, sin que pierdan dicha naturaleza, no hay alteración patrimonial sino mera transmisión de derechos políticos.

#### **Criterio 1 de la resolución 45/01249/2017/00/00 del 16/04/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha**

**Impuestos Especiales. Procedimiento interventor. Plazo para iniciar el procedimiento sancionador.**

**Asunto:** Impuestos Especiales. Procedimiento interventor. Plazo para iniciar el procedimiento sancionador.

**Criterio:** En el caso analizado, las irregularidades cometidas se detectan en un procedimiento interventor, sin que vaya seguido de ningún procedimiento de comprobación o inspector. No resulta aplicable el plazo de tres meses del artículo 209.2 de la LGT para incoar el procedimiento sancionador.

**Criterio 1 de la resolución 00/01469/2020/00/00 del 15/04/2021 - TEAC**  
**Recargos por presentación extemporánea de declaraciones/autoliquidaciones sin requerimiento previo. Reducción del importe del recargo. Ingreso del recargo reducido en los plazos concedidos por la Administración en el aplazamiento/fraccionamiento del recargo. Cumplimiento de los requisitos exigidos para mantener la reducción del recargo.**

**Asunto:** Recargos por presentación extemporánea de declaraciones/autoliquidaciones sin requerimiento previo. Reducción del importe del recargo. Ingreso del recargo reducido en los plazos concedidos por la Administración en el aplazamiento/fraccionamiento del recargo. Cumplimiento de los requisitos exigidos para mantener la reducción del recargo.

**Criterio:** En el caso de liquidaciones de recargo por extemporaneidad del artículo 27 de la Ley 58/2003, General Tributaria, cuando se haya concedido aplazamiento o fraccionamiento del recargo, reducido conforme al apartado 5 de dicho artículo, el ingreso del recargo reducido en los plazos concedidos por la Administración en el aplazamiento o fraccionamiento supone el cumplimiento de los requisitos que, para mantener la reducción del recargo concedida, exige ese precepto.

### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**Criterio 1 de la resolución 00/04442/2020/00/00 del 15/04/2021 - TEAC Procedimiento de recaudación. Declaración de responsabilidad subsidiaria según el artículo 43.2 LGT. Requisitos. Continuidad en el ejercicio de la actividad del deudor principal. –**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Declaración de responsabilidad subsidiaria según el artículo 43.2 LGT. Requisitos. Continuidad en el ejercicio de la actividad del deudor principal.

**Criterio:** En el supuesto de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, la continuidad en el ejercicio de la actividad del deudor principal debe predicarse del año natural en el que se presentan las autoliquidaciones sin ingreso cuyo alcance podrá ser derivado al administrador mediante el acuerdo de declaración de responsabilidad. Dicho de otro modo, para poder derivar la responsabilidad al administrador es preciso que el deudor principal esté activo al menos durante el año natural en el que se presentan las autoliquidaciones sin ingreso, sin que sea necesario que la continuidad en su actividad persista en el momento de iniciarse el procedimiento de declaración de responsabilidad.

### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**Criterio 1 de la resolución 00/05534/2018/00/00 del 15/04/2021 - TEAC Procedimiento de recaudación en el marco de la asistencia mutua. Reclamación de deuda emitida por la Administración portuguesa en el marco de la asistencia mutua, así como contra la petición de cobro (título de ejecución) efectuada por el Estado español.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación en el marco de la asistencia mutua. Reclamación de deuda emitida por la Administración portuguesa en el marco de la asistencia mutua, así como contra la petición de cobro (título de ejecución) efectuada por el Estado español.

**Criterio:** Conforme a los artículos 177 octies – duodecimos y, en concreto, el artículo 177 duodecimos apartado primero LGT, el instrumento de ejecución debe ser objeto de revisión, en caso de ser impugnado, por los órganos revisores del Estado requirente de la asistencia mutua en materia de cobro, esto es, por los órganos económico - administrativos españoles en el caso que nos ocupa. Asimismo, dicho instrumento se asemeja a las providencias de apremio y es título suficiente para iniciar la vía de apremio, aunque, por contra, no pueden invocarse los motivos de oposición señalados en el artículo 167.3 de la LGT (artículo 177 decimos de la LGT). Por otro lado, el "documento de reclamación de deuda" recibido por las Autoridades Aduaneras de

Portugal será objeto de reclamación ante los órganos revisores de dicho Estado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 177 duodécimos apartado segundo de la LGT.

Así las cosas, a este Tribunal Central, no le corresponde a entrar a analizar las alegaciones aducidas por el recurrente en cuanto a la falta de notificación de las liquidaciones objeto de las providencias de apremio en cuestión (motivo señalado en el artículo 167.3 de la LGT como oposición a una providencia de apremio). Analizado el título de ejecución, este es acorde con lo dispuesto en la Directiva 2010/24/UE, por lo que se ha de considerar ajustado a derecho.

***Reitera criterio de RG 365/2016 de 22.11.2018***

**Criterio 1 de la resolución 08/11204/2017/00/00 del 15/04/2021 - TEAR de Cataluña  
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo.  
Imputación temporal. Cambio de residencia fiscal.**

**Asunto:** Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo. Imputación temporal. Cambio de residencia fiscal.

**Criterio:** El art. 14.3 LIRPF no es una regla de imputación temporal autónoma e independiente de las restantes reglas del art. 14 apartados 1º y 2º LIRPF, sino una cláusula de salvaguarda de la efectividad de la potestad tributaria respecto de rentas que deberían ser declaradas por no residentes. Por tanto, si en el momento de la pérdida de la condición de contribuyente del IRPF no existían rendimientos del trabajo exigibles pendientes de imputación por alguna de las reglas restantes (v.gr. atrasos, operaciones a plazos) no puede aplicarse el art. 14.3 LIRPF. En el caso analizado se trata de una prima, de permanencia o traspaso consentido por el club, convenida en 2013 pero cuyo devengo y exigibilidad dependía de determinados eventos futuros, siendo finalmente exigible en 2015, cuando el jugador ya era no residente fiscal.

***Sobre la finalidad del art. 14.3 LIRPF: STJUE 12.7.2012, Asunto C-269/09, Comisión Europea contra Reino de España***

**Criterio 1 de la resolución 21/01826/2018/00/00 del 31/03/2021 - TEAR de Andalucía**

**Actos de la Administración Catastral. Valor de referencia de mercado del bien inmueble. Informe anual del mercado inmobiliario.**

**Asunto:** Actos de la Administración Catastral. Valor de referencia de mercado del bien inmueble. Informe anual del mercado inmobiliario.

**Criterio:** Tras solicitud del interesado, Catastro emite informe en el que se le comunica la imposibilidad de facilitarle el valor de referencia del inmueble por no disponer de los requisitos legalmente establecidos, para la determinación del valor de referencia individualizado de su inmueble, en la disposición final tercera del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Catastro Inmobiliario, modificado por la disposición final vigésima de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018. El Tribunal ordena la retroacción por no justificar la no aplicación de la Disposición Transitoria Novena del mismo texto legal prevista para el caso de la falta de desarrollo reglamentario.

**criterio 1 de la resolución 30/00776/2021/00/00 del 31/03/2021 - TEAR de Murcia**  
 **Procedimiento de recaudación. Aplazamiento y fraccionamiento. Requisitos. Aplazamiento de pago al amparo de las normas por las que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Aplazamiento y fraccionamiento. Requisitos. Aplazamiento de pago al amparo de las normas por las que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19.

**Criterio:** La solicitud de aplazamiento objeto de examen, presentada por el modelo 111, 1º T/2020, no cumplía los requisitos del aplazamiento regulado en el artículo 14.1 Real Decreto Ley -RDL- 7/2020, por el que se adoptan medidas urgentes para responder al impacto económico del COVID-19, en cuanto que remite al artículo 82.2.a) LGT, por tratarse de deudas de cuantía superior a los 30.000 euros, debido a la acumulación con las deudas con aplazamiento solicitado y no resuelto. Y habida cuenta de que se pretendía el aplazamiento de deudas que correspondían a retenciones e ingresos a cuenta de IRPF que debía hacer la reclamante, tampoco se refería a deudas aplazables por el procedimiento ordinario, por lo que de acuerdo con el art. 65.2 LGT corresponde su inadmisión. En este sentido, la inadmisibilidad del aplazamiento no deriva de que su solicitud no reunía los requisitos establecidos en la normativa o no se acompañan los documentos citados en el artículo 46 del RGR, lo cual podría haberse subsanado tras el oportuno requerimiento, sino de que la deuda no era aplazable conforme a derecho. Es cierto, como alega la reclamante, que esta podía haber pagado la deuda para dejarla por debajo de 30.000 euros, pero ello no constituiría una subsanación de defectos sino la modificación de la pretensión solicitada.

**criterio 1 de la resolución 30/02417/2018/00/00 del 31/03/2021 - TEAR de Murcia**  
 **ITPAJD. Devengo del impuesto en el caso de adjudicación de inmuebles en subasta judicial.**

**Asunto:** ITPAJD. Devengo del impuesto en el caso de adjudicación de inmuebles en subasta judicial.

**Criterio:** El devengo del ITP-AJD en caso de adjudicación de inmuebles en subasta judicial se produce en el momento en que el Letrado de la Administración de justicia expide el testimonio del decreto de adjudicación, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 102.1 RITPAJD: día que se cause el acto o contrato. En caso de documentos judiciales en la fecha de firmeza de la correspondiente resolución judicial. Por tanto, la declaración debe presentarse en el plazo de 30 días hábiles contados a partir del día siguiente a aquel en que se cause el acto o contrato.

**criterio 1 de la resolución 30/04117/2017/00/00 del 31/03/2021 - TEAR de Murcia**  
 **IVA. Base imponible. Subvenciones directamente vinculadas al precio. Art. 78 Ley 37/1992. Doctrina TEAC.**

**Asunto:** IVA. Base imponible. Subvenciones directamente vinculadas al precio. Art. 78 Ley 37/1992. Doctrina TEAC.

**Criterio:** A la vista de las condiciones establecidas en las Encomiendas de gestión y los Contratos Programa suscritos, la Comunidad Autónoma de Murcia presta a los

ciudadanos el servicio de obtención de recursos hídricos destinados al abastecimiento de agua a través de un ente público, servicios que son encargados por este ente a través de una encomienda de gestión a una entidad Desaladora de acuerdo con las directrices fijadas, de forma que esta última entidad presta los servicios encomendados percibiendo de la Comunidad Autónoma, a través del ente público, las cantidades necesarias para el desarrollo de la actividad las cuales se fijan con carácter previo a través de las Leyes de Presupuestos de la CCAA, pues según se desprende de los Anexos del Contrato Programa, los gastos/costes totales asociados al abastecimiento de agua son superiores a los ingresos procedentes de la venta de agua y servicios de laboratorio.

Por lo que, lo expuesto permite concluir razonablemente, de conformidad con la doctrina del TEAC que nos encontramos ante unas prestaciones de servicios y unos fondos entregados a cambio de que se efectúen dichas prestaciones, haciéndose depender la ejecución de los proyectos en curso de la efectividad y suficiencia de la financiación prevista, de modo que puede apreciarse la existencia de un vínculo directo entre ambos.

#### **Criterio 1 de la resolución 41/00511/2020/00/00 del 31/03/2021 - TEAR de Andalucía**

**Procedimiento de recaudación. Motivos de impugnación de la diligencia de embargo. Extinción de la deuda por apreciación de oficio de la prescripción del derecho a liquidar.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Motivos de impugnación de la diligencia de embargo. Extinción de la deuda por apreciación de oficio de la prescripción del derecho a liquidar.

**Criterio:** Se anula la diligencia de embargo por prescripción del derecho de la Administración para practicar la liquidación ya que esta se practicó concurriendo caducidad del procedimiento y no se notificó eficazmente, de manera que cuando se notificó la providencia de apremio habían transcurrido ya más de cuatro años desde la fecha de la última actuación anterior susceptible de interrumpir el cómputo de la prescripción.

#### **Criterio 1 de la resolución 02/01128/2018/00/00 del 30/03/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha**

**IRPF. Inexistencia de exceso de adjudicación. Disolución de sociedad de gananciales con asunción de deudas de la sociedad.**

**Asunto:** IRPF. Inexistencia de exceso de adjudicación. Disolución de sociedad de gananciales con asunción de deudas de la sociedad.

**Criterio:** En una disolución de gananciales, cuando a uno de los cónyuges no solamente se le adjudican bienes sino que también asume deudas (préstamos) de la sociedad, contraídos en la vigencia de la misma, no se produce un exceso de

adjudicación, resultando de aplicación lo dispuesto en el artículo 33.2 de la Ley 35/2006 del IRPF.

**criterio 1 de la resolución 08/10366/2019/00/00 del 30/03/2021 - TEAR de Cataluña  
IVA. Autoconsumo. Obras de acondicionamiento de un local realizadas por el  
arrendatario que revierten al arrendador.**

**Asunto:** IVA. Autoconsumo. Obras de acondicionamiento de un local realizadas por el arrendatario que revierten al arrendador.

**Criterio:** Las obras de acondicionamiento de un local realizadas por el arrendatario, que en el momento del cese de la actividad revierten al arrendador sin indemnización en favor de aquél, no constituyen un supuesto de autoconsumo gravable. La contraprestación por el arrendamiento incluye no sólo la renta pactada sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario, entre ello, las obras de acondicionamiento o adecuación del local que quedará en beneficio del arrendador.

**Consulta de la DGT V2684-18 de 2 de octubre.**

**criterio 1 de la resolución 19/00310/2017/00/00 del 30/03/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha**

**IIEE. Cambios en el Código de Identificación minorista (CIM) por desaparición  
IVMDH. Baja de oficio de CIM VM. Gasóleo de uso profesional. Falta de  
motivación**

**Asunto:** IIEE. Cambios en el Código de Identificación minorista (CIM) por desaparición IVMDH. Baja de oficio de CIM VM. Gasóleo de uso profesional. Falta de motivación

**Criterio:**

Se trata de una estación de servicio que el interesado tiene derecho a usar como punto de suministro de su producto a sus clientes, en virtud de un contrato de prestación de servicios de cooperación, almacenamiento y suministro de gasóleo A.

La oficina gestora inicia procedimiento de baja de oficio del Censo CIM VM (venta minorista) porque no es titular de las instalaciones. Con el cambio de normativa solo existen los CIM ES (estaciones de servicio).

Se acuerda la retroacción de actuaciones para la adecuación del CIM VM existente a la nueva normativa, existiendo procedimiento de baja de oficio del CIM (CIM VM) y solicitud de alta del CIM (CIM ES), a fin de que se motive el CIM que permita al interesado seguir desarrollando la actividad que ya venía desarrollando con el CIM anterior.

**criterio 1 de la resolución 19/00334/2017/00/00 del 30/03/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha**

**IIEE. Cambios en el Código de Identificación minorista (CIM) por desaparición**

**IVMDH. Baja de oficio de CIM VM. Gasóleo de uso profesional. Falta de motivación .**

**Asunto:** IIEE. Cambios en el Código de Identificación minorista (CIM) por desaparición IVMDH. Baja de oficio de CIM VM. Gasóleo de uso profesional. Falta de motivación .

**Criterio:** El código VM del que disfrutaba con anterioridad el reclamante es un código que subsiste y se traslada a la normativa actual y conservarán dicho CIM a los efectos establecidos en la DT única de la ORDEN HAP/290/2013.

Si a juicio de la oficina gestora el anterior código VM no se engloba en la clase de establecimiento a que hace referencia el artículo 1.4 y DA tercera, porque sólo se permite a los titulares de establecimientos, falta la motivación y prueba que explique los razonamientos jurídicos por los que se estima que no queda demostrado por el interesado que realice ventas al por menor de gasóleo A que pueden beneficiarse de la devolución de gasóleo por uso profesional a que se refiere el artículo 52bis de la Ley 38/1992.

**Criterio 1 de la resolución 28/22368/2018/00/00 del 29/03/2021 - TEAR de Madrid**  
**Procedimiento de recaudación. Sucesión en la actividad. La Administración sostiene la aplicabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT en base a la existencia de una sucesión fáctica en el ejercicio de la actividad.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Sucesión en la actividad. La Administración sostiene la aplicabilidad del artículo 42.1.c) de la LGT en base a la existencia de una sucesión fáctica en el ejercicio de la actividad.

**Criterio:** Este Tribunal no comparte el criterio seguido por la Administración, que considera desfasado a la vista de la introducción de los artículos 43.1.g) y h) en la LGT en virtud de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre. Ello es así puesto que, en aplicación del principio interpretativo de especialidad de la norma, la ley atribuye a tales presupuestos de hecho una responsabilidad concreta y específica tipificada en el artículo 43.1.g) y h) que es de carácter subsidiario, frente a la de carácter solidario prevista en el artículo 42.1.c) de la LGT.

**Criterio 1 de la resolución 06/01612/2019/00/00 del 26/03/2021 - TEAR de Extremadura**

**IRPF. Mínimo por discapacidad. Incremento en concepto de gastos de asistencia: se aplicará cuando el contribuyente acredite necesitar ayuda de terceras personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.**

**Asunto:** IRPF. Mínimo por discapacidad. Incremento en concepto de gastos de asistencia: se aplicará cuando el contribuyente acredite necesitar ayuda de terceras

personas o movilidad reducida, o un grado de minusvalía igual o superior al 65 por ciento.

**Criterio:** La Ley 39/2006, de 14 de diciembre, de Promoción de la Autonomía Personal y Atención a las personas en situación de dependencia define esta dependencia en su artículo 2.2 como *"el estado de carácter permanente en que se encuentran las personas que, por razones derivadas de la edad, la enfermedad o la discapacidad, y ligadas a la falta o a la pérdida de autonomía física, mental, intelectual o sensorial, precisan de la atención de otra u otras personas, o ayudas importantes para realizar actividades básicas de la vida diaria o, en el caso de las personas con discapacidad intelectual o enfermedad mental, de otros apoyos para su autonomía personal"*. Y si bien es cierto que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 de esta Ley, el órgano de valoración de la situación de dependencia en Extremadura es el Servicio Extremeño de Promoción de la Autonomía y Atención a la Dependencia (SEPAD), que habrá de emitir en cada caso un dictamen sobre el grado de dependencia del solicitante -con especificación de los cuidados que la persona pueda requerir-, no constando en este caso que el contribuyente disponga de dicho dictamen acreditativo de su situación de dependencia, también lo es que sí se ha aportado certificación del INSS acreditando tener reconocida una pensión por gran invalidez. Y a la vista de ella la Administración tributaria no solo ha de considerar acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por ciento, sino también la necesidad de ayuda de terceras personas, pues de acuerdo con el artículo 12.4 de la Orden de 15 de abril de 1969, por la que se establecen normas para la aplicación y desarrollo de las prestaciones por invalidez en el Régimen General de la Seguridad Social, se entiende por gran invalidez *"la situación del trabajador afectado de incapacidad permanente absoluta y que, por consecuencia de pérdidas anatómicas o funcionales, necesite la asistencia de otra persona para realizar los actos más esenciales de la vida, tales como vestirse, desplazarse, comer o análogos"*, siendo precisamente este el motivo por el que la cuantía de esta pensión por gran invalidez está constituida no solo por el importe de la prestación por incapacidad permanente, sino también por un complemento destinado a remunerar a la persona que cuida del incapacitado.

#### **Criterio 1 de la resolución 06/01848/2019/00/00 del 26/03/2021 - TEAR de Extremadura**

##### **IRPF. Mínimo por discapacidad. Acreditación del grado.**

---

**Asunto:** IRPF. Mínimo por discapacidad. Acreditación del grado.

**Criterio:** La única discapacidad que genera el derecho a una desgravación en el IRPF es la reconocida -como señala nuestro Alto Tribunal- por los medios de prueba taxativos establecidos en el artículo 72.1 del Reglamento de IRPF, que establece que el grado de discapacidad se ha de acreditar mediante certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o por el órgano competente de las Comunidades Autónomas (en Extremadura, el CADEX).

No se puede extender la resolución sobre grado de discapacidad y el informe emitidos por el Centro de Atención a la Discapacidad en Extremadura (CADEX) en cuanto a la fecha de efectos, cuando este órgano es el único competente para realizar este tipo de reconocimientos, razón por la que precisamente la normativa del IRPF circunscribe su prueba a dicho órgano, salvo en los casos de declaración judicial o de reconocimiento de la pensión correspondiente por la Seguridad Social o la Mutualidad (destacar aquí que el contribuyente se ha deducido en sus declaraciones del IRPF por este grado de

discapacidad del 65% desde al menos el año 2014, no constando que hubiera intentado obtener la acreditación exigida para ello por la Ley del impuesto hasta el año 2018).

Se vuelve a aportar la misma documentación previamente facilitada a la Administración, entre la que figura, además de diversos informes médicos (que en ningún caso suponen el reconocimiento oficial de grado de discapacidad alguno), el certificado del Centro de Atención a la Discapacidad en Extremadura (CADEX) de fecha 03/06/2019, en el que se reconoce al contribuyente el grado de discapacidad del 65% desde el 22/02/2018. Si no estaba de acuerdo con la fecha desde la que se le reconoció dicha discapacidad debió impugnar esa resolución, no pudiendo pretender ahora que a través de esta vía de revisión tributaria le sea reconocido dicho grado de discapacidad desde una fecha anterior a la considerada por el único órgano competente, a la vista de los informes médicos aportados ante él.

### **Criterio 1 de la resolución 10/00085/2019/50/00 del 26/03/2021 - TEAR de Extremadura**

**IRPF. Anualidades por alimentos. Especialidad de la escala en caso de anualidades por alimentos. Cese legal de la obligación de dar alimentos: prueba.**

**Asunto:** IRPF. Anualidades por alimentos. Especialidad de la escala en caso de anualidades por alimentos. Cese legal de la obligación de dar alimentos: prueba.

**Criterio:** No habiéndose establecido en la sentencia límite temporal alguno a la obligación de satisfacer las anualidades por alimentos a favor del hijo, habría que analizar ahora si este ya tenía los medios para subsistir económicamente por él mismo en los ejercicios regularizados. Y ello teniendo en cuenta que en 2013 -primero de los ejercicios comprobados- el hijo (al que el contribuyente declara pasarle una pensión de 600 euros mensuales en virtud de aquella sentencia) tenía 28 años, debiendo recordar aquí que esta ventaja fiscal de las anualidades por alimentos es alternativa a la del mínimo por descendientes, siendo ambas incompatibles, y esta última solo es aplicable en relación con los hijos menores de 25 años que no tengan rentas anuales superiores a 8.000 euros (*cf.* artículos 58 y 64 de la Ley del IRPF).

Constan en los expedientes remitidos las autoliquidaciones presentadas por el hijo del reclamante por el IRPF de los ejercicios 2013 a 2016, quedando probado que el alimentista pudo ejercer y ejerció efectivamente un oficio o profesión desde aquella fecha. El hecho de que un padre dé o preste dinero a su hijo que ya ejerce una profesión y vive en su propia casa no implica que aquél pueda desgravarse en el IRPF por esa colaboración económica, como así ocurre en general con los padres de hijos mayores de 25 años -o menores que obtengan rentas superiores a 8.000 euros o que presenten declaración del impuesto incluyendo rentas superiores a 1.800 euros- (*cf.* artículos 58.1 y 61.2<sup>a</sup> de la Ley del IRPF), y en particular con los padres de hijos respecto de los que -atendiendo a su edad y circunstancias en ese momento- se fijó en su día la obligación de pagarles una pensión alimenticia y estos ya pueden ejercer un oficio.

### **Criterio 1 de la resolución 10/00162/2020/00/00 del 26/03/2021 - TEAR de Extremadura**

**Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio. Importe de la providencia de apremio exigible a los responsables.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio. Importe de la providencia de apremio exigible a los responsables.

**Criterio:** Siendo la deuda derivada a los distintos responsables única, no puede exigirse a estos el pago de la misma -ni de las prestaciones accesorias a ella, como los recargos e intereses- cuando ya se hubiese satisfecho por alguno de ellos o el obligado principal, de modo que cuando concurren varios responsables -solidarios entre sí-, si bien la Administración puede dirigir su acción contra uno, varios o todos ellos sucesiva o simultáneamente, en caso de optar por esta última alternativa deberá, una vez advertido el pago de la deuda -junto con sus recargos e intereses correspondientes- por uno de ellos, anular automáticamente la exigencia de estos pagos a los demás responsables, devolviéndoles -en su caso- las cantidades indebidamente ingresadas, pues de lo contrario la citada opción supondría dejar al arbitrio de la Administración la posibilidad de multiplicar artificiosamente el importe de la deuda tributaria a recaudar. La Administración no puede exigir que se ingrese la misma deuda (ni principal, ni recargos, ni intereses) más de una vez, pues ello supondría un enriquecimiento injusto de ella; sin embargo, no procede aquí anular las providencias de apremio ya que fueron emitidas correctamente, pues no se discute que a la fecha de su emisión no se había pagado la deuda por ninguno de los responsables, encontrándose en período ejecutivo, pudiendo por ello la Administración -como hemos advertido antes- dirigirse simultáneamente contra todos los obligados por el importe íntegro de aquella; además, hemos de tener en cuenta el principio de conservación de actuaciones recogido en el artículo 166.2 de la LGT. Ahora bien, del mismo modo que la AEAT -al emitir las doce nuevas cartas de pago- dividió el importe de la deuda en seis partes iguales para permitir su pago proporcional por cada uno de los responsables, debió dividir también en idéntica proporción el importe del recargo del 10% devengado como obligación tributaria accesoria a aquella.

En consecuencia, una vez constatado el ingreso tanto de la deuda pendiente como del recargo del 10% a ella anudado, y que este último se ha pagado hasta seis veces, procede estimar las alegaciones de los interesados relativas a este punto y reconocer la extinción total de la deuda y el derecho a la devolución del importe pagado en exceso por el recargo.

***STS de 14.10.20 Rec 2785/2018; 10.12.20 Rec 2189/2018; 24.06.15 Rec 1491/2013***

**Criterio 1 de la resolución 00/02406/2018/00/00 del 25/03/2021 - TEAC Impuesto sobre Sucesiones. Caducidad de un expediente iniciado por declaración. Posibilidad de reabrir el expediente dentro del plazo de prescripción.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sucesiones. Caducidad de un expediente iniciado por declaración. Posibilidad de reabrir el expediente dentro del plazo de prescripción.

**Criterio:** En aplicación de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25/11/2019 (Rec. 6270-2017), declarada la caducidad de un expediente iniciado por declaración, los actos del mismo, incluyendo la declaración, no interrumpen el plazo de prescripción, por lo que sólo puede reiniciarse el procedimiento si no ha transcurrido el plazo legalmente establecido.

***Se reitera criterio de RG 4995-2017, de 26 de febrero de 2021***

**Criterio 1 de la resolución 00/02471/2013/50/00 del 25/03/2021 - TEAC ITPAJD. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Exención del artículo 108.2 a) de la Ley del Mercado de Valores (LMV). Determinación del valor real del activo.**

**Asunto:** ITPAJD. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Exención del artículo 108.2 a) de la Ley del Mercado de Valores (LMV). Determinación del valor real del activo.

**Criterio:** El art 108 LMV permite a la administración tributaria considerar el valor neto contable derivado de la documentación aportada por el contribuyente como equivalente a los valores reales. (STS 11/09/2020 REC 6598/2017).

***Reitera criterio de RG 6563/2018, de 28 de enero de 2021***

**Criterio 1 de la resolución 00/02633/2019/00/00 del 25/03/2021 - TEAC Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción adquisición mortis causa negocio. Comunidad de bienes que desarrolla la actividad de arrendamiento. Requisito relativo a la persona empleada con contrato laboral. Calificación del contrato suscrito entre una de las comuneras y la comunidad de bienes.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción adquisición mortis causa negocio. Comunidad de bienes que desarrolla la actividad de arrendamiento. Requisito relativo a la persona empleada con contrato laboral. Calificación del contrato suscrito entre una de las comuneras y la comunidad de bienes.

**Criterio:** Debe prevalecer una interpretación finalista de la norma de acuerdo a la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 2380/2016, de 26 de mayo de 2016, entre otras) y, en consecuencia, no puede negarse la aplicación de la reducción contemplada en el artículo 2.1.d) de la Ley 21/2001 de 28 diciembre (CCAA Cataluña) debido a motivos puramente formales y relacionados con la naturaleza laboral o no de un contrato suscrito entre el causante y la causahabiente a través del cual se instrumenta y posibilita la continuación de la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, pues ello implicaría atentar contra el espíritu y finalidad de la norma.

***Criterio reiterado en RG 2643/2019, de 28 de abril de 2021***

**Criterio 1 de la resolución 00/02710/2019/00/00 del 25/03/2021 - TEAC Impuesto sobre Sucesiones. Testamento ológrafo. Devengo del impuesto. Prescripción.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sucesiones. Testamento ológrafo. Devengo del impuesto. Prescripción.

**Criterio:** En el supuesto de testamento ológrafo, la adquisición hereditaria se entiende producida con la adverbación y protocolización del testamento, abriéndose por tanto el plazo reglamentario de declaración o autoliquidación del impuesto respecto de los instituidos en dicho testamento, iniciándose consecuentemente con la finalización de dicho plazo, el plazo de prescripción artículo 67.1 de la Ley General Tributaria.

***Se reitera criterio de la RG 3110/2016, de 18 de junio de 2019.***

**criterio 1 de la resolución 00/04918/2018/00/00 del 25/03/2021 - TEAC Ley General Tributaria. Posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos para obtener un beneficio fiscal después de una actuación previa de la misma en otro procedimiento. Requisitos**

**Asunto:** Ley General Tributaria. Posibilidad de que la Administración tributaria compruebe el cumplimiento de los requisitos para obtener un beneficio fiscal después de una actuación previa de la misma en otro procedimiento. Requisitos

**Criterio:** La liquidación practicada por la propia Administración en el procedimiento iniciado mediante declaración tiene efecto preclusivo en la aplicación de las reducciones que fueron solicitadas en la declaración presentada.

De acuerdo con el criterio jurisprudencial (STS de 10 de abril de 2019, rec. 1215/2018, y STS 31 de mayo de 2019, rec. 1214/2018), el reconocimiento de un beneficio fiscal en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, impide la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación, del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, cuando la Administración tributaria tiene desde el primer momento todos los datos relativos a los requisitos condicionantes del dicho beneficio fiscal y éste fue reconocido por ella, salvo que en dicho procedimiento de comprobación o investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración.

***Criterio reiterado en RG 4626/2018, de 24-09-2020***

**criterio 1 de la resolución 00/05296/2014/50/00 del 25/03/2021 - TEAC ITP y AJD. Art. 108.2 LMV. Hecho imponible. Modificación introducida por la Ley 36/2009, de 29 de noviembre.**

**Asunto:** ITP y AJD. Art. 108.2 LMV. Hecho imponible. Modificación introducida por la Ley 36/2009, de 29 de noviembre.

**Criterio:** La modificación introducida en el tercer párrafo del apartado 2 a) 4º del art 108 de la LMV por la Ley de 36/2006, consistente en considerar a efectos de computar la participación total adquirida cualquier participación que sobre la sociedad objeto de compraventa ostente cualquier sociedad del grupo, no es una mera aclaración del hecho imponible, sino que es una ampliación del mismo, y, por tanto, no es de aplicación a hechos imponibles devengados con anterioridad.

***Se reitera criterio de RG 5397-2009, de 28 de junio de 2011.***

**criterio 1 de la resolución 03/00194/2018/00/00 del 24/03/2021 - TEAR de Valencia IVA. Exenciones. Funciones propias de Colegio Profesional. Servicio de facturación.**

**Asunto:** IVA. Exenciones. Funciones propias de Colegio Profesional. Servicio de facturación.

**Criterio:** Las cantidades pagadas por los miembros en contraprestación de las prestaciones de servicios que su Colegio Profesional les preste y cuya finalidad sea la satisfacción del interés particular o individual del miembro receptor del servicio, no quedan incluidas en el concepto "cotizaciones fijadas en los estatutos". El servicio de facturación es un servicio sujeto al IVA y no exento.

**Criterio 1 de la resolución 46/03317/2019/00/00 del 24/03/2021 - TEAR de Valencia LGT. Recargo por declaración extemporánea. Supuesto de hecho: Presentación dentro de plazo de las autoliquidaciones mensuales de IVA, cuando parece que debe presentarla de manera trimestral.**

**Asunto:** LGT. Recargo por declaración extemporánea. Supuesto de hecho: Presentación dentro de plazo de las autoliquidaciones mensuales de IVA, cuando parece que debe presentarla de manera trimestral.

**Criterio:** Una vez ingresada la cuota del Impuesto dentro del plazo reglamentario, aún cuando hubiera sido con modelos erróneos, el pago se ha producido, el retraso en la presentación de la autoliquidación complementaria ante la oficina competente constituye, todo lo más, el incumplimiento de una obligación formal del que, por no producir perjuicio o daño patrimonial alguno, no puede derivarse la aplicación de una medida indemnizatoria como el recargo a que se refiere el repetido artículo 27.

**Criterio 1 de la resolución 46/09539/2017/00/00 del 24/03/2021 - TEAR de Valencia IVA. Agente de futbolistas. Devengo en "prestaciones de servicios de mediación y gestión".**

**Asunto:** IVA. Agente de futbolistas. Devengo en "prestaciones de servicios de mediación y gestión".

**Criterio:** Para la AEAT se produce en el momento en que dichas prestaciones de mediación y gestión se llevan a cabo, independientemente del momento de su facturación y cobro, ya que se trata de prestaciones de ejecución instantánea y no de tracto sucesivo o ejecución sucesiva. Para el TEAR debe entenderse, en el caso, más ajustado –con las pruebas que en el expediente obran- la consideración de los contratos controvertidos como de tracto sucesivo a los que se les aplica la regla del devengo que se contempla en el artículo 75, Uno.7º de la LIVA.

**Criterio 1 de la resolución 00/00851/2021/00/00 del 23/03/2021 - TEAC LGT. Procedimiento Económico Administrativo. Recurso extraordinario de alzada para la UNIFICACIÓN DE CRITERIO contra una resolución de Tribunal Económico-Administrativo Regional que falla siguiendo el criterio de consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos.**

**Asunto:** LGT. Procedimiento Económico Administrativo. Recurso extraordinario de alzada para la UNIFICACIÓN DE CRITERIO contra una resolución de Tribunal

Económico-Administrativo Regional que falla siguiendo el criterio de consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos.

**Criterio:** La cuestión controvertida consistía en determinar si la pensión no contributiva de invalidez, reconocida por el Instituto Murciano de Acción Social (IMAS) y satisfecha por el Instituto de Mayores y Servicios Sociales (IMSERSO), resultaba equiparable a las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez de la Seguridad Social, a los únicos efectos de aplicar la exención reconocida en la letra f) del artículo 7 de la LIRPF.

Se desestima el recurso extraordinario de alzada para la UNIFICACIÓN DE CRITERIO. El acto de liquidación que es recurrido ante el TEAR, el cual estima la reclamación citando al efecto el criterio aceptado por la dirección General de Tributos, nunca debió dictarse pues existían en el momento de su dictado contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos (V2944-15 de 7-10-2015 y V1486-17 de 12-06-2017) con efectos vinculantes para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 89.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, reiteradas por otras posteriores (V0129-20 de 21-01-2020 y V1000-20 de 22-04-2020).

Y se hace ver que, en un caso como el presente, este TEAC no debe ni puede entrar a conocer sobre el fondo del asunto de lo que se le suscita; pues si lo hiciera, estaría abriendo una vía que permitiría a los órganos de aplicación de los tributos vulnerar lo dispuesto en el repetido art. 89.1 de la Ley 58/2003, es decir, vulnerar el carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios, al habilitar una vía para que los Órganos que tienen acceso al recurso extraordinario de alzada para la UNIFICACIÓN DE CRITERIO (art. 242.1 de la Ley 58/2003) pudiesen intentar combatir los criterios vinculantes de la D.G.T. que entiendan no convenientes y que resulten favorables para los obligados tributarios.

### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**Criterio 1 de la resolución 00/00986/2020/00/00 del 23/03/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Inversiones aptas para la materialización de la RIC. Inversiones financiadas con subvenciones no reintegrables.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Inversiones aptas para la materialización de la RIC. Inversiones financiadas con subvenciones no reintegrables.

**Criterio:** La exclusión de las subvenciones en la normativa de la RIC vigente a partir del 1 de enero de 2007, que fue introducida por la Disposición transitoria segunda del Real Decreto-Ley 12/2006, de 29 de diciembre, por el que se modifica el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias no es aplicable, con carácter retroactivo, a los períodos anteriores, por lo que en el periodo en el que se doto la reserva (2004), no resulta ajustada a derecho la exclusión de este beneficio fiscal respecto de la parte de la inversión financiada con subvenciones.

**Se reitera criterio de RG 6477/2014 y RG 6547/2014.**

**Criterio 1 de la resolución 00/02193/2019/00/00 del 23/03/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. El arrendamiento de inmuebles como actividad económica. CAMBIO DE CRITERIO**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. El arrendamiento de inmuebles como actividad económica. **CAMBIO DE CRITERIO**

**Criterio:** A la vista de la reciente jurisprudencia que se cita en la resolución este TEAC cambia su criterio en los términos siguientes: para el periodo 2007 (la Ley 35/2006 hace desaparecer el régimen de entidades patrimoniales) a 2014 (a partir de 2015 entra en vigor la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 5 contiene una definición de actividad económica) no es procedente que en el Impuesto sobre Sociedades se remita al artículo 27 de la Ley 36/2005, del IRPF, para determinar que, sólo si se cumplen los requisitos de “local y empleado”, se puede entender que la actividad de arrendamiento de inmuebles es empresarial o económica.

Una actividad empresarial se define como la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, por lo que habrá que estar al caso concreto de tal forma que factores tales como, entre otros, la existencia o no de local, la existencia o no de empleado o el volumen de trabajo que genere la actividad de arrendamiento de inmuebles determinen si, a la vista del conjunto, existe o no una organización empresarial relativa al arrendamiento de inmuebles.

En el caso que nos ocupa el criterio expuesto sólo tiene repercusión para el ejercicio 2006 ya que la Ley 12/2006 modificó el artículo 27 de la Ley 19/1994, del Régimen Fiscal de Canarias, introduciendo por lo que aquí interesa, una remisión expresa al artículo 27.2 de la Ley 35/2006.

**CAMBIO DE CRITERIO**

**Criterio reiterado en RG 2841/19 de esta misma fecha.**

**Criterio 1 de la resolución 00/02460/2020/00/00 del 23/03/2021 - TEAC Procedimiento sancionador. Exoneración por interpretación razonable de la norma. Improcedencia. Inexistencia de criterios administrativos o judiciales oscilantes.**

**Asunto:** Procedimiento sancionador. Exoneración por interpretación razonable de la norma. Improcedencia. Inexistencia de criterios administrativos o judiciales oscilantes.

**Criterio:** La existencia de unos criterios administrativos o judiciales oscilantes ha sido entendida en términos generales como sustentadora de una interpretación razonable excluyente de la culpabilidad. Sin embargo, en el supuesto que se examina, lo que ha sido objeto de cambio de criterio no es que, para que la Administración Tributaria pueda determinar a efectos del régimen fiscal de consolidación la exclusión de una entidad, sea precisa que medie un acuerdo de disolución de la Junta General de la entidad o un pronunciamiento judicial en este sentido, sino que la Inspección no puede recalcular el patrimonio neto de la entidad a los efectos de tal exclusión sino que la situación de desequilibrio que aprecie a estos efectos ha de resultar de la propia contabilidad de la entidad. En definitiva, no cabe fundamentar una interpretación

razonable en la creencia de que era preciso que hubiera mediado un Acuerdo de la Junta General o de la autoridad judicial decretando la disolución pues nunca se suscitó cambio ni oscilación interpretativa en esta cuestión.

**Se reitera criterio en el RG 7407/2020, de 22 de febrero de 2021**

**Criterio 1 de la resolución 00/02841/2019/00/00 del 23/03/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. El arrendamiento de inmuebles como actividad económica. CAMBIO DE CRITERIO**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. El arrendamiento de inmuebles como actividad económica. **CAMBIO DE CRITERIO**

**Criterio:** A la vista de la reciente jurisprudencia que se cita en la resolución este TEAC cambia su criterio en los términos siguientes: para el periodo 2007 (la Ley 35/2006 hace desaparecer el régimen de entidades patrimoniales) a 2014 (a partir de 2015 entra en vigor la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, cuyo artículo 5 contiene una definición de actividad económica) no es procedente que en el Impuesto sobre Sociedades se remita al artículo 27 de la Ley 36/2005, del IRPF, para determinar que, sólo si se cumplen los requisitos de “local y empleado”, se puede entender que la actividad de arrendamiento de inmuebles es empresarial o económica.

Una actividad empresarial se define como la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, por lo que habrá que estar al caso concreto de tal forma que factores tales como, entre otros, la existencia o no de local, la existencia o no de empleado o el volumen de trabajo que genere la actividad de arrendamiento de inmuebles determinen si, a la vista del conjunto, existe o no una organización empresarial relativa al arrendamiento de inmuebles.

**CAMBIO DE CRITERIO**

***Criterio que se reitera en el RG 2193/19 de esta misma fecha si bien matizando en ella que, por lo que a la reserva para inversiones en Canarias se trata, el criterio expuesto sólo tiene repercusión para el ejercicio 2006 ya que la Ley 12/2006 modificó el artículo 27 de la Ley 19/1994, del Régimen Fiscal de Canarias, introduciendo por lo que aquí interesa, una remisión expresa al artículo 27.2 de la Ley 35/2006.***

**Criterio 1 de la resolución 00/03098/2020/00/00 del 23/03/2021 - TEAC Procedimiento inspector. Actuaciones realizadas tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Requisitos para se pueda considerar el acta de inspección incoada como acto de reanudación formal interruptivo de la prescripción. STS de 12 de julio de 2017 (rec. casación 1564/2016). CAMBIO DE CRITERIO**

**Asunto:** Procedimiento inspector. Actuaciones realizadas tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Requisitos para se pueda considerar el acta de inspección incoada como acto de reanudación formal interruptivo de la prescripción. STS de 12 de julio de 2017 (rec. casación 1564/2016). **CAMBIO DE CRITERIO.**

**Criterio:** Atendiendo a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2017 (rec. casación 1564/2016), para que una actuación realizada tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, en este caso un acta de inspección, tenga efectos interruptivos deben cumplirse los siguientes requisitos:

- 1) Dictar un acuerdo formal de reanudación;
- 2) Poner de manifiesto que el procedimiento inicial ha dejado de producir efectos interruptivos; y
- 3) Indicar los objetos y períodos a los que irán referidas las actuaciones siguientes.

En la Sentencia de 12-7-2017, el Tribunal Supremo concluía que, a pesar de que en el acta de inspección se ponía de manifiesto el concepto y períodos comprobados, la misma no constituía un acuerdo formal de reanudación y en ella no se indicaba ni que se hubieran extinguido los efectos interruptivos de las actuaciones realizadas con anterioridad ni que hubiera prescrito el derecho de la Administración a comprobar el impuesto sobre Sociedades de determinados ejercicios, por lo que el acta no cumplía ninguno de los requisitos exigidos para desplegar los efectos interruptivos previstos en el artículo 150.2.a) de la LGT.

***Se cambia el criterio respecto a la doctrina de este Tribunal Central que admitía las actas de inspección como actos de reanudación formal de las actuaciones a los efectos previstos en el artículo 150.2.a) LGT, a la vista de la sentencia de la Audiencia Nacional de 28-12-2017 (recurso nº 123/2014).***

#### **CAMBIO DE CRITERIO**

***Criterio reiterado en RG 7414/2020, de 23 de marzo de 2021.***

**Criterio 1 de la resolución 00/03572/2019/00/00 del 23/03/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Gastos fiscalmente deducibles. Intereses de demora derivados de regularizaciones tributarias administrativas. CAMBIO DE CRITERIO**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Gastos fiscalmente deducibles. Intereses de demora derivados de regularizaciones tributarias administrativas. **CAMBIO DE CRITERIO.**

**Criterio:** En aplicación de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de febrero de 2021 (rec. nº. 3071/2019), se admite la deducibilidad fiscal de los intereses de demora derivados de regularizaciones tributarias administrativas.

***Ello supone un CAMBIO DE CRITERIO respecto a la doctrina mantenida por este Tribunal Central, entre otras, en resolución de 4 de diciembre de 2017 (RG 5241/16)***

**Criterio 1 de la resolución 00/05942/2020/00/00 del 23/03/2021 - TEAC IRPF. Rendimientos del trabajo. Pensiones percibidas con origen en Alemania. Consideración de los conceptos de Seguro de Enfermedad Obligatorio y Seguro**

**de Asistencia Social como gastos deducibles del artículo 19.2 de la Ley 35/2006, del IRPF.**

---

**Asunto:** IRPF. Rendimientos del trabajo. Pensiones percibidas con origen en Alemania. Consideración de los conceptos de Seguro de Enfermedad Obligatorio y Seguro de Asistencia Social como gastos deducibles del artículo 19.2 de la Ley 35/2006, del IRPF.

**Criterio:** Para el caso de pensiones percibidas con origen en Alemania, para el cálculo de los rendimientos netos del trabajo personal correspondientes a las mismas, de acuerdo con el artículo 19.2 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), deben ser consideradas como gastos deducibles las cantidades que de dichas pensiones el correspondiente Organismo alemán haya detrído para sufragar las contingencias del Seguro de Enfermedad Obligatorio y del Seguro de Asistencia Social o Dependencia.

### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**Criterio 1 de la resolución 00/06036/2018/00/00 del 23/03/2021 - TEAC IRNR. Retenciones practicadas sobre los dividendos satisfechos por entidad con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de Navarra a entidad no residente. Competencia para resolver la solicitud de devolución.**

---

**Asunto:** IRNR. Retenciones practicadas sobre los dividendos satisfechos por entidad con domicilio fiscal en la Comunidad Autónoma de Navarra a entidad no residente. Competencia para resolver la solicitud de devolución.

**Criterio:** La competencia para la devolución de las retenciones derivadas de los dividendos satisfechos por una entidad que tributa exclusivamente en Navarra a entidades no residentes, no corresponde a la AEAT de la Administración del Estado sino a la Hacienda Foral Navarra. En el caso planteado, en que la entidad pagadora de los dividendos tributa exclusivamente a la Hacienda Foral de Navarra, el punto de conexión es claro y distinto del supuesto en que se tribute proporcionalmente en ambas Administraciones y determina que la competencia para la exacción y, en su caso, la devolución que corresponda practicar a los no residentes es exclusiva de la Hacienda Foral de Navarra, ante quien procede solicitar la correspondiente devolución a través del modelo “ad hoc” articulado en su normativa.

**Criterio reiterado en la RG 3605-2018, de 25 de octubre de 2021**

**Criterio 1 de la resolución 00/06790/2019/00/00 del 23/03/2021 - TEAC IRPF. Retenciones. Reducción por renta irregular del artículo 18.2 LIRPF. Limitación de la reducción establecida en el párrafo 3º del artículo 18.2 LIRPF. Renuncia a la aplicación de la reducción mediante presentación de declaración complementaria de ejercicios anteriores.**

---

**Asunto:** IRPF. Retenciones. Reducción por renta irregular del artículo 18.2 LIRPF. Limitación de la reducción establecida en el párrafo 3º del artículo 18.2 LIRPF. Renuncia a la aplicación de la reducción mediante presentación de declaración complementaria de ejercicios anteriores.

**Criterio:** La cuestión se centra en determinar si procede aplicar la reducción del artículo 18.2 LIRPF para los rendimientos con período de generación superior a dos años satisfechos a los empleados de una entidad en el ejercicio 2016. Cuestión esta que viene determinada por la validez o no de la declaración complementaria de los ejercicios 2012 y 2013 presentada por los empleados para la eliminación de la reducción aplicada en dichos ejercicios y de ese modo sortear para el ejercicio 2016 la limitación, establecida en el párrafo 3º del artículo 18.2 LIRPF por la Ley 26/2014 para ejercicios a partir de 2015, de no haber aplicado la reducción en los cinco periodos impositivos anteriores.

Se considera que la aplicación de las reducciones no es un derecho cuya aplicación puedan decidir los obligados tributarios, sino que se trata de un elemento de obligada aplicación, por lo que las declaraciones complementarias presentadas por los empleados no pueden tener como consecuencia la renuncia a la reducción practicada.

Siendo los coeficientes reductores un elemento de aplicación automática cuando se dan las circunstancias previstas en la normativa, sin que se haya previsto un régimen transitorio para los supuestos en los que la aplicación de dichos coeficientes limitase la aplicación de los mismos en ejercicios posteriores a 2015, no cabe admitir la validez pretendida de la renuncia a la aplicación de la reducción en los ejercicios 2012 y 2013.

***Criterio reiterado en RG 6791/2019, de 23-03-2021***

**Criterio 1 de la resolución 00/06791/2019/00/00 del 23/03/2021 - TEAC**  
**IRPF. Retenciones. Reducción por renta irregular del artículo 18.2 LIRPF. Limitación de la reducción establecida en el párrafo 3º del artículo 18.2 LIRPF. Renuncia a la aplicación de la reducción mediante presentación de declaración complementaria de ejercicios anteriores.**

**Asunto:** IRPF. Retenciones. Reducción por renta irregular del artículo 18.2 LIRPF. Limitación de la reducción establecida en el párrafo 3º del artículo 18.2 LIRPF. Renuncia a la aplicación de la reducción mediante presentación de declaración complementaria de ejercicios anteriores.

**Criterio:** La cuestión se centra en determinar si procede aplicar la reducción del artículo 18.2 LIRPF para los rendimientos con período de generación superior a dos años satisfechos a los empleados de una entidad en el ejercicio 2016. Cuestión esta que viene determinada por la validez o no de la declaración complementaria de los ejercicios 2012 y 2013 presentada por los empleados para la eliminación de la reducción aplicada en dichos ejercicios y de ese modo sortear para el ejercicio 2016 la limitación, establecida en el párrafo 3º del artículo 18.2 LIRPF por la Ley 26/2014 para ejercicios a partir de 2015, de no haber aplicado la reducción en los cinco periodos impositivos anteriores.

Se considera que la aplicación de las reducciones no es un derecho cuya aplicación puedan decidir los obligados tributarios, sino que se trata de un elemento de obligada aplicación, por lo que las declaraciones complementarias presentadas por los empleados no pueden tener como consecuencia la renuncia a la reducción practicada.

Siendo los coeficientes reductores un elemento de aplicación automática cuando se dan las circunstancias previstas en la normativa, sin que se haya previsto un régimen transitorio para los supuestos en los que la aplicación de dichos coeficientes limitase la aplicación de los mismos en ejercicios posteriores a 2015, no cabe admitir la validez pretendida de la renuncia a la aplicación de la reducción en los ejercicios 2012 y 2013.

**Reitera criterio de RG 6790/2019, de 23-03-2021**

**Criterio 1 de la resolución 00/07009/2017/00/00 del 23/03/2021 - TEAC Procedimiento de comprobación limitada. Finalización con la notificación de inicio de un procedimiento inspector que incluye el objeto de la comprobación limitada. No exigencia de acuerdo expreso de terminación.**

**Asunto:** Procedimiento de comprobación limitada. Finalización con la notificación de inicio de un procedimiento inspector que incluye el objeto de la comprobación limitada. No exigencia de acuerdo expreso de terminación.

**Criterio:** La comunicación de inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de una previa comprobación limitada según permite el artículo 139.1.c) LGT, pone fin a ese procedimiento de comprobación limitada siempre que la notificación de dicho inicio se produzca antes de que haya caducado esa comprobación limitada. En estos casos, la finalización del procedimiento de comprobación limitada no requiere de acuerdo expreso de finalización del mismo, sino tan solo que la comunicación de inicio del procedimiento inspector incluya el objeto de la comprobación limitada.

**Reitera criterio de RG 5161/2015, de 15-10-2018.**

**Criterio 1 de la resolución 00/07414/2020/00/00 del 23/03/2021 - TEAC Procedimiento inspector. Actuaciones realizadas tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Requisitos para se pueda considerar el acta de inspección incoada como acto de reanudación formal interruptivo de la prescripción. STS de 12 de julio de 2017 (rec. casación 1564/2016). CAMBIO DE CRITERIO**

**Asunto:** Procedimiento inspector. Actuaciones realizadas tras el incumplimiento del plazo de duración de las actuaciones inspectoras. Requisitos para se pueda considerar el acta de inspección incoada como acto de reanudación formal interruptivo de la prescripción. STS de 12 de julio de 2017 (rec. casación 1564/2016). **CAMBIO DE CRITERIO**

**Criterio:** Atendiendo a la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 2017 (rec. casación 1564/2016), un acta de inspección que no cumpla con las condiciones expresamente señaladas por el Alto Tribunal en dicha sentencia no puede admitirse como "acto de reanudación formal de las actuaciones" a los efectos de producir la interrupción de la prescripción en virtud de lo recogido en el artículo 150.2 de la Ley General Tributaria, siendo dichas condiciones:

a) que recoja expresamente que procede a la "reanudación formal de las actuaciones" que, bien se han excedido de su duración máxima legalmente establecida o bien se habían interrumpido de forma injustificada por un período superior a seis meses;

b) que ponga de manifiesto expresamente que el procedimiento inspector en curso, por las circunstancias referidas (incumplimiento del plazo máximo o interrupción injustificada superior a seis meses), ha dejado de producir efectos interruptivos;

c) indicar el tributo o tributos y el ejercicio o ejercicios a los que va referido el procedimiento que se reanuda tras dicha reanudación.

Se cambia el criterio respecto a la doctrina de este Tribunal Central que admitía las actas de inspección como actos de reanudación formal de las actuaciones a los efectos previstos en el artículo 150.2.a) LGT, a la vista de la sentencia de la Audiencia Nacional de 28-12-2017 (recurso nº 123/2014).

### **CAMBIO DE CRITERIO**

***Criterio reiterado en RG 3098/2020, de 23 de marzo de 2021.***

#### **Criterio 1 de la resolución 41/05626/2019/00/00 del 18/03/2021 - TEAR de Andalucía**

**IRPF. Comprobación limitada. Rendimientos de actividades económicas. Gastos deducibles de la actividad. (agencia de seguros).**

**Asunto:** IRPF. Comprobación limitada. Rendimientos de actividades económicas. Gastos deducibles de la actividad. (agencia de seguros).

**Criterio:** No se produce extralimitación del alcance inicialmente comunicado por parte de la oficina gestora porque el informado comprende, en conjunto, la verificación de la totalidad de los requisitos que la normativa alude para permitir la deducción de los gastos de la actividad económica.

#### **Criterio 1 de la resolución 41/06170/2019/00/00 del 18/03/2021 - TEAR de Andalucía**

**IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Gastos fiscalmente deducibles. Justificación del pago del destinatario de los servicios al prestador. Actuaciones en un procedimiento de comprobación limitada.**

**Asunto:** IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Gastos fiscalmente deducibles. Justificación del pago del destinatario de los servicios al prestador. Actuaciones en un procedimiento de comprobación limitada.

**Criterio:** Se prueba la correlación de los gastos con los ingresos obtenidos y, por tanto, la deducibilidad de aquéllos, mediante la acreditación, a través de justificantes bancarios, del pago del importe de los servicios por el destinatario de los mismos al prestador, pudiendo llevar a cabo la Oficina gestora la comprobación, a través del

procedimiento de comprobación limitada, mediante el examen de los referidos justificantes.

**Criterio 1 de la resolución 00/00749/2018/00/00 del 17/03/2021 - TEAC IVA. Rectificación de Facturas. Laboratorio no establecido que realiza entregas de medicamentos en el TAI, con repercusión del IVA en el caso de clientes con la consideración de consumidores finales, y sin repercusión en el caso de entregas a distribuidores (por inversión del sujeto pasivo). Rectificación de facturas por el laboratorio por minoración del precio conforme al Real Decreto-Ley 8/2010. No procedencia de la minoración del IVA por el laboratorio en ninguno de los dos casos.**

**Asunto:** IVA. Rectificación de Facturas. Laboratorio no establecido que realiza entregas de medicamentos en el TAI, con repercusión del IVA en el caso de clientes con la consideración de consumidores finales, y sin repercusión en el caso de entregas a distribuidores (por inversión del sujeto pasivo). Rectificación de facturas por el laboratorio por minoración del precio conforme al Real Decreto-Ley 8/2010. No procedencia de la minoración del IVA por el laboratorio en ninguno de los dos casos.

**Criterio:** Laboratorio farmacéutico establecido en Italia, sin establecimiento permanente en el TAI, que vende sus productos a distribuidores mayoristas en el TAI y a otros clientes establecidos en dicho territorio (hospitales y servicios de salud autonómicos). En la venta de estos productos no repercute IVA, aplicando los clientes el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

Efectuados los pagos en el Real Decreto-Ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público, pacíficamente considerados ya como descuentos o minoraciones de precio como así ha dispuesto la doctrina de este TEAC, la reclamante minoró un IVA que nunca repercutió.

Partiendo de la consideración de las cantidades satisfechas como descuentos que han de minorar la base imponible, y en atención igualmente a la aplicación del mecanismo de autoliquidación del IVA en la operativa de la reclamante, la efectiva realización de esta minoración ha de distinguir entre:

1º. Entregas de medicamentos efectuadas a clientes que deben considerarse como consumidores efectivos de los mismos, esto es, que no procederán a su posterior transmisión como tales, supuesto en el cual la reclamante habrá de proceder a la emisión de facturas rectificativas para que sean estos quienes procedan a la rectificación del IVA liquidado por ellos, al ser estos quienes habrán debido liquidar e ingresar el impuesto. La deducción practicada, de ser este el caso, no debería modificarse. Es improcedente la modificación, pues, por parte del reclamante, de un IVA que no repercutió ni ingresó al erario público.

2º. Entregas efectuadas a distribuidores, para las que la modificación de la base imponible ha de efectuarse del mismo modo que se ha señalado en relación con los consumidores efectivos de medicamentos.

Para este caso, si los distribuidores a través de los cuales se hayan comercializado los medicamentos no se puedan identificar con precisión, se debería, previos los ajustes oportunos por ventas efectuadas a quienes no tuvieran la condición de distribuidores, hacer una imputación proporcional de las ventas efectuadas que atendiera a la cifra total de operaciones efectuadas para con ellos y la cifra específica de cada uno de

ellos, expidiendo de este modo las correspondientes facturas rectificativas al objeto de que sean estos quienes corrijan el IVA por ellos liquidado e ingresado por sus compras.

La citada modificación en ningún caso afectaría al recargo de equivalencia, de haberse procedido a su liquidación e ingreso conforme dispone el artículo 158 de la Ley del IVA, por cuanto los descuentos a cuyo efecto se contrae esta reclamación, satisfechos por el laboratorio reclamante, en modo alguno afectan al margen comercial obtenido por estos últimos en su normal operativa.

Tampoco en este caso la reclamante podría, como es su pretensión, recuperar de la Hacienda Pública un impuesto que nunca liquidó ni ingresó.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/02176/2018/00/00 del 17/03/2021 - TEAC IVA. Determinación del devengo en las entregas de productos naturales a cooperativas agrarias.**

**Asunto:** IVA. Determinación del devengo en las entregas de productos naturales a cooperativas agrarias.

**Criterio:** La operativa de una cooperativa, pese a que se realicen entregas diferidas durante el plazo de duración de cada campaña, no presenta las características propias de una operación de tracto sucesivo, por lo que no resulta aplicable la regla de devengo prevista para este tipo de operaciones.

A este respecto, resultan relevantes los criterios establecidos por la DGT (entre otras, contestaciones de 23-11-2011, V2784-11, 10-5-2012, V1028-12, 16-10-2017, V2631-17, u 8-5-2019, V0986-19), en las que se establece que para considerar una operación como de tracto sucesivo han de concurrir los siguientes requisitos:

- a) Los actos de ejecución reiterada son iguales e idénticos entre sí lo que los distingue de otras operaciones de naturaleza similar, pero no equivalente.
- b) Dichos actos se repiten en el tiempo a lo largo de la duración del contrato.

En el mismo sentido se ha pronunciado este Tribunal, entre otras, en sus resoluciones de 26 de enero de 2010 (RG 2611/2007) y 23 de marzo de 2010 (RG 5554/2008).

Deben distinguirse, pues, las operaciones cuya reiteración en el tiempo e identidad entre sí conducen a su calificación como de tracto continuado de aquellas otras que, por más que se ejecuten a lo largo de un determinado lapso temporal, como puede ocurrir con la recogida del producto en la campaña agrícola correspondiente, carecen de estas características. Efectivamente, en estas últimas se producen una serie de

entregas sucesivas, en atención a la recogida del producto, pero carecen de la característica de la reiteración a la que antes se ha hecho referencia, ya que se trata, el pretendido suministro, de la entrega de un producto a medida que se recoge, agotándose la entrega cuando se ultima la campaña respectiva.

Adicionalmente, este Tribunal considera que las particularidades que caracterizan la forma de operar de una cooperativa como la reclamante requiere la consideración de las operaciones de compra y venta que desarrolla como constitutivas de negocios en comisión, a los efectos de considerar las reglas de devengo que le resulten aplicables (en el mismo sentido se expresa la Resolución de 7-11-2000, de la Secretaría de Estado de Hacienda, sobre el porcentaje aplicable para calcular el importe de la compensación a tanto alzado del régimen especial de la agricultura en determinados supuestos, como consecuencia de la modificación de dicho porcentaje efectuada por el Real Decreto-ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrarios, pesquero y del transporte).

De lo anterior resulta que el devengo de las entregas y adquisiciones efectuadas por quien así procede coincide en el tiempo, siendo que producidas las entregas por parte de la cooperativa a terceros, será a esta fecha a la que deba referirse el devengo del IVA correspondiente a sus adquisiciones, con la única salvedad de la existencia de pagos anticipados.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/04267/2018/00/00 del 17/03/2021 - TEAC IVA. Operación de cesión de cartera de seguros, para la que se discute si puede calificarse o no como una operación de seguro o reaseguro a los efectos de la exención del IVA contenida en el artículo 20.Uno.16º de la Ley del IVA.**

**Asunto:** IVA. Operación de cesión de cartera de seguros, para la que se discute si puede calificarse o no como una operación de seguro o reaseguro a los efectos de la exención del IVA contenida en el artículo 20.Uno.16º de la Ley del IVA.

**Criterio:** Conforme a la jurisprudencia europea, los contratos que cabe considerar como de seguro a los efectos de su exención en el IVA son contratos en los que la entidad que presta el servicio se compromete a proporcionar una prestación en caso de que se produzca el acontecimiento o riesgo que se cubre de este modo, cobrando a cambio una prima que es precisamente la contraprestación de la operación. En ausencia de dicha asunción de riesgo, no cabe la consideración de la operación de que se trate como de seguro a estos efectos ni su exención, como de forma contundente especifica la sentencia del TJUE de 8-3-2001, asunto C-240/99, Skandia. Especialmente relevante a estos efectos es la sentencia del mismo TJUE de 22-10-2009, asunto C-242/08, Swiss RE Deutschland Holding, en la que se concluye que la cesión de una cartera de reaseguros no es un supuesto asimilable a las operaciones de seguros, quedando fuera, por tanto, de la exención, criterio que este TEAC considera trasladable a la operación realizada, de cesión de una cartera de seguros.

**Criterio 2 de la resolución 00/04267/2018/00/00 del 17/03/2021 - TEAC IVA. Operación de cesión de cartera de seguros, para la que se discute si puede calificarse o no como una operación de seguro o reaseguro a los efectos de la exención del IVA contenida en el artículo 20.Uno.16º de la Ley del IVA.**

**Asunto:** IVA. Operación de cesión de cartera de seguros, para la que se discute si puede calificarse o no como una operación de seguro o reaseguro a los efectos de la exención del IVA contenida en el artículo 20.Uno.16º de la Ley del IVA.

**Criterio:** Se descarta igualmente (ver criterio anterior de este misma resolución) la aplicación de la norma de no sujeción que establece el artículo 7.1º de la Ley del IVA, al faltar la autonomía de funcionamiento que se requiere para ello.

Así, con base en las sentencias del TJUE de 27-11-2003, asunto C-497/01, Zita Modes, y de 10-11-2011, asunto C-444/10, Schriever, se considera que es la aptitud para el funcionamiento autónomo del conjunto de bienes y derechos transmitidos lo que habilitará la no sujeción de su transmisión, sin que otros elementos, tales como la necesidad de los bienes o derechos objeto de la transmisión para el desarrollo de la actividad de su destinatario, sean pertinentes a estos efectos.

En el presente caso, se transmite un conjunto de contratos de seguros de decesos que no cabe considerar como cesión de una unidad económica autónoma, por cuanto los elementos transmitidos no son capaces de funcionar autónomamente, debiendo excluirse, por tanto, la aplicación de la norma de no sujeción que se discute.

**Criterio 1 de la resolución 00/05820/2018/00/00 del 17/03/2021 - TEAC IVA. Deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes que son entregados gratuitamente a clientes, en particular, compatibilidad con la Directiva del IVA de la exclusión prevista en el artículo 96.uno.5º de la Ley del IVA.**

**Asunto:** IVA. Deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes que son entregados gratuitamente a clientes, en particular, compatibilidad con la Directiva del IVA de la exclusión prevista en el artículo 96.uno.5º de la Ley del IVA.

**Criterio:** La exclusión del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por bienes y servicios adquiridos para ser entregados en concepto de atenciones a clientes es procedente en este caso, considerándose igualmente compatible con la Directiva 2006/112/CE.

Así se ha señalado por este TEAC y se deduce de la jurisprudencia del TJUE (sentencias de 14-6-2001, asunto C-345/99, Comisión contra Francia, y 15-4-2010, asuntos 538/08 y C-33/09, X holding y Oracle Nederland), como especialmente del auto del TJUE de 17-9-2020, asunto C-837/19, Super Bock Bebidas, en el que se señala la improcedencia de introducir restricciones adicionales a las existentes a la fecha de adhesión a la Unión Europea y la aplicación de esta exclusión incluso a gastos de exclusiva utilización empresarial o profesional.

A esta misma conclusión, confirmando la compatibilidad de la norma interna con la comunitaria, ha llegado igualmente el Tribunal Supremo en su sentencia de 25-9-2020, correspondiente al recurso nº 2989/2017.

**Reitera criterio de RG 00/03271/2008 (08-06-2010) y RG 00/05489/2011 (22-05-2014).**

**Criterio 1 de la resolución 00/01036/2020/00/00 del 16/03/2021 - TEAC**  
**Procedimiento de recaudación. Responsabilidad del artículo 42.2.a). Posibilidad de que los actos destinados a disminuir el valor de realización para la Hacienda Pública de bienes y derechos puedan entenderse como “ocultación de bienes o derechos del obligado al pago”, aunque no se produzca cambio en la titularidad de los mismos.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Responsabilidad del artículo 42.2.a). Posibilidad de que los actos destinados a disminuir el valor de realización para la Hacienda Pública de bienes y derechos puedan entenderse como “ocultación de bienes o derechos del obligado al pago”, aunque no se produzca cambio en la titularidad de los mismos.

**Criterio:** A los efectos del artículo 42 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha de entenderse que también puede ser ocultación de bienes o derechos del obligado al pago, los actos que aun no conllevando la pérdida por el deudor de la titularidad del bien, dificultan la acción ejecutiva de la Administración tributaria para el cobro de las deudas por disminuir el valor de realización del bien para la Hacienda Pública.

### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO**

**Criterio 1 de la resolución 00/02126/2018/00/00 del 16/03/2021 - TEAC**  
**Procedimiento de recaudación. Responsabilidad solidaria de causantes o colaboradores en la realización de actos que dan lugar a una liquidación vinculada a delito.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Responsabilidad solidaria de causantes o colaboradores en la realización de actos que dan lugar a una liquidación vinculada a delito.

**Criterio:** Teniendo en cuenta lo dispuesto en la Disposición Transitoria Única de la Ley 34/2015 que habilita la declaración de responsabilidad en este caso, en el que consta la existencia de sendas liquidaciones vinculadas a posible delito contra la Hacienda Pública referidas a la sociedad deudora principal, así como la imputación del responsable como causante/colaborador activo en los hechos que han originado dichas liquidaciones, y concurriendo los requisitos establecidos por la normativa tributaria, este Tribunal debe confirmar el acto impugnado, sin que resulte procedente entrar al análisis de las alegaciones formuladas por el interesado relativas a la procedencia de su imputación, pues supondría una indebida injerencia de este Tribunal en las competencias de la jurisdicción penal, contraria a lo dispuesto en el artículo 258 de la LGT, que en su apartado tercero establece taxativamente que *"en el recurso o reclamación contra el acuerdo que declare la responsabilidad prevista en el apartado 1 anterior sólo podrá impugnarse el alcance global de la citada responsabilidad"*.

**Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.**

**Criterio 1 de la resolución 00/03762/2018/00/00 del 16/03/2021 - TEAC**  
**Suspensiones. Suspensión por el Tribunal Económico-Administrativo. Inadmisión a trámite. Posibilidades de impugnación de tales resoluciones. Imposibilidad de impugnación en vía administrativa.**

---

**Asunto:** Suspensiones. Suspensión por el Tribunal Económico-Administrativo. Inadmisión a trámite. Posibilidades de impugnación de tales resoluciones. Imposibilidad de impugnación en vía administrativa.

**Criterio:** De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46 del RGRVA, tales acuerdos no son impugnables en vía administrativa, por lo que, de no estar conforme el interesado con la resolución de inadmisión a trámite, tiene expedita la vía contenciosa administrativa, tal como se le señala en tal acuerdo de inadmisión. Por ello, no cabe la interposición de recurso de anulación frente al acuerdo de inadmisión a trámite de la solicitud de suspensión.

***Criterio reiterado en RG 2296/2016 de 10.07.2019.***

**Criterio 1 de la resolución 00/04757/2018/00/00 del 16/03/2021 - TEAC**  
**Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio. Solicitud de aplazamiento/fraccionamiento presentada en período ejecutivo. Imposibilidad de dictar providencia de apremio sin analizar y dar respuesta motivada a la solicitud presentada por el obligado al pago.**

---

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio. Solicitud de aplazamiento/fraccionamiento presentada en período ejecutivo. Imposibilidad de dictar providencia de apremio sin analizar y dar respuesta motivada a la solicitud presentada por el obligado al pago.

**Criterio:** Aunque la solicitud de aplazamiento se haya formulado en período ejecutivo, tal solicitud tiene efectos suspensivos, no pudiéndose notificar la providencia hasta tanto la Administración no resuelva expresamente sobre su solicitud.

***Así se ha pronunciado el Tribunal Supremo en Sentencia de 15.10.2020 Rec. 1652/2019***

**Criterio 1 de la resolución 00/06715/2020/00/00 del 16/03/2021 - TEAC**  
**Procedencia del recurso extraordinario de alzada para UNIFICACIÓN DE CRITERIO. Existencia de doctrina del Tribunal Supremo : Sentencia de 28 de mayo de 2020 (Rec. cas. 5751/2017)**

---

**Asunto:** Procedencia del recurso extraordinario de alzada para UNIFICACIÓN DE CRITERIO. Existencia de doctrina del Tribunal Supremo : Sentencia de 28 de mayo de 2020 (Rec. cas. 5751/2017)

**Criterio:** La cuestión controvertida consistía en determinar si la Administración tributaria puede o no dictar providencia de apremio como consecuencia del impago en período voluntario de una liquidación que había sido recurrida en reposición sin solicitud de suspensión, habiendo transcurrido el plazo legal para la resolución de dicho recurso sin que hubiera recaído resolución expresa.

Se declara inadmisibile el recurso extraordinario de alzada para UNIFICACIÓN DE CRITERIO pues no existe criterio a unificar por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central al haber fijado ya doctrina el Tribunal Supremo a través de la sentencia de 28 de mayo de 2020 (Rec. cas. 5751/2017) en un caso idéntico al planteado en el presente recurso, doctrina que es la aplicable para supuestos idénticos a los contemplados en la sentencia en tanto en cuanto el propio Tribunal Supremo no la matice o rectifique.

### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO**

#### **Criterio 1 de la resolución 45/03040/2018/00/00 del 12/03/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha**

##### **IRPF. Rendimientos de la actividad económica. Determinación de rendimientos en estimación directa**

**Asunto:** IRPF. Rendimientos de la actividad económica. Determinación de rendimientos en estimación directa.

**Criterio:** La cifra de negocio superior a 600.000 euros en un concreto ejercicio en que el obligado viniere determinando sus rendimientos en modalidad simplificada, supone que para el ejercicio siguiente habrá de hacerlo en la normal, y hacerlo durante tres ejercicios, pero si el obligado ya viene determinando sus rendimientos en modalidad normal el rebasar la cifra de negocios de 600.000 euros no supone sino que habrá de seguir en dicha modalidad el ejercicio siguiente y sin que de ello se siga que haya de permanecer en dicha modalidad otros tres ejercicios, pues no nos encontramos ante una exclusión de la modalidad ni ante una renuncia, únicos supuestos en que la modalidad se impone durante los tres ejercicios siguientes.

#### **Criterio 1 de la resolución 08/04570/2017/00/00 del 11/03/2021 - TEAR de Cataluña Declaración Tributaria Especial (DTE). Efectos sobre el valor de adquisición de los elementos declarados. No afectación de la declaración de inconstitucionalidad.**

**Asunto:** Declaración Tributaria Especial (DTE). Efectos sobre el valor de adquisición de los elementos declarados. No afectación de la declaración de inconstitucionalidad.

**Criterio:** Las pérdidas patrimoniales en IRPF derivadas de la venta de valores consignados en una DTE que constituye una situación jurídico-tributaria firme, y que debe ser respetada por la limitación de efectos contenida en el FJ 6º de la STC 73/2017, están afectadas por la limitación (valor de adquisición máximo el valor de mercado a fecha de la DTE) regulada en la DA 1ª.7 RDL 12/2012, debido a que dicho apartado 7º (introducido por RDL 19/2012) no fue declarado inconstitucional por la STC 73/2017, que se limitó a la redacción originaria del RDL 12/2012.

**Sobre el alcance y efectos de la declaración de inconstitucionalidad del RDL 12/2012: STC 73/2017 de 8 de junio, Recurso 3856-2012, FFJJ 1º y 6º**

**Criterio 1 de la resolución 08/10029/2017/00/00 del 11/03/2021 - TEAR de Cataluña LGT. Opciones. Posibilidad de cambio de imputación temporal. Aplicación de la cláusula rebus sic stantibus en ausencia de sanción.**

**Asunto:** LGT. Opciones. Posibilidad de cambio de imputación temporal. Aplicación de la cláusula rebus sic stantibus en ausencia de sanción.

**Criterio:** En caso de cambio de calificación en el IRPF de los rendimientos -derivados de la cesión de derechos de imagen de un futbolista profesional en este caso- declarados como del capital (exigibilidad) a actividades económicas (I. Sociedades o cobros y pagos), cuando tal errónea calificación no es objeto de sanción, la jurisprudencia del TS actual obliga a admitir que el obligado opte por el criterio de cobros y pagos, no siendo automática la aplicación del criterio de devengo.

**SSTS 15.10.2020, casación nº 6189/2017; 21.10.2020, casación nº 327/2019 y 29.10.2020, casación nº 4648/2018.**

**Criterio 1 de la resolución 43/01344/2017/00/00 del 11/03/2021 - TEAR de Cataluña Infracciones y sanciones. Tipo art. 203 LGT. Antijuridicidad. Nemo tenetur o derecho a la no autoincriminación. Improcedencia de sancionar por el art. 203 LGT la no aportación de información con relevancia exclusivamente a efectos sancionadores, no tributaria.**

**Asunto:** Infracciones y sanciones. Tipo art. 203 LGT. Antijuridicidad. *Nemo tenetur* o derecho a la no autoincriminación. Improcedencia de sancionar por el art. 203 LGT la no aportación de información con relevancia exclusivamente a efectos sancionadores, no tributaria.

**Criterio:** La jurisprudencia del TS ha admitido que el principio *nemo tenetur* se haga efectivo mediante la no utilización a efectos sancionadores de información obtenida coactivamente en procedimientos de aplicación de los tributos, pues lo contrario supondría desposeer a la Administración de una facultad al servicio del art. 31.1. CE.

No obstante, en el caso planteado se ha sancionado al obligado conforme al art. 203.1 b) y 6 LGT por no aportar información requerida (patrimonio en el extranjero a 31.12.2012) con relevancia sancionadora exclusiva, determinar si se había incumplido la obligación informativa (modelo 720), sin que se hubiesen iniciado actuaciones por IRPF 2012, que prescribió. En tales condiciones la no aportación no puede considerarse antijurídica, pues en el conflicto de bienes jurídicos prevalece el art. 24.2 CE frente a la potestad sancionadora.

***Interpretación nemo tenetur por TS: SSTS 23.7.2020, casación nº 1993/2019; 15.9.2020, casación nº 3277/2019; 5.11.2020, casación nº 2004/2019 y 17.12.2020, casación nº 4780/2019.***

**Criterio 1 de la resolución 00/00470/2018/00/00 del 26/02/2021 - TEAC Impuesto sobre Sucesiones. Concierto Económico Vasco. Disposición Adicional Segunda Ley 29/1987**

**Asunto:** Impuesto sobre Sucesiones. Concierto Económico Vasco. Disposición Adicional Segunda Ley 29/1987

**Criterio:** La doctrina sentada por la jurisprudencia europea es de aplicación a la totalidad del bloque normativo de un Estado con independencia de que se trate de normas estatales, autonómicas o concertadas. Aún cuando jurisprudencia europea no contempla expresamente a los territorios forales, debe aplicarse a los mismos con los mismos criterios de puntos de conexión que en ella se establece, ya que por naturaleza la Disposición Transitoria que está incorporada a la Ley 1987 no es de aplicación a la normativa concertada.

***Criterio reiterado en RG 5155-2017, de 28 de abril de 2021***

**Criterio 1 de la resolución 00/04028/2018/00/00 del 26/02/2021 - TEAC Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción por transmisión de participaciones “inter vivos” de empresa (artículo 20.6 de Ley 29/1987). Requisito exigido en el apartado c) del artículo 4.8.2. de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, relativo al cumplimiento de las funciones de dirección.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reducción por transmisión de participaciones “inter vivos” de empresa (artículo 20.6 de Ley 29/1987). Requisito exigido en el apartado c) del artículo 4.8.2. de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, relativo al cumplimiento de las funciones de dirección.

**Criterio:** A la luz de la jurisprudencia transcrita (STS 15/2016, rec.2316/2015, de 18 de enero de 2016), a efectos de acreditar el requisito relativo al cumplimiento de las funciones de dirección, es indiferente la denominación de la categoría profesional que consta en el contrato de trabajo si efectivamente son desarrolladas funciones de dirección.

***Criterio reiterado en RG 1187/2020, de 23-11-2021 .***

**Criterio 1 de la resolución 00/04995/2017/00/00 del 26/02/2021 - TEAC Impuesto sobre Sucesiones. Caducidad de un expediente iniciado por**

**declaración. Posibilidad de reabrir el expediente dentro del plazo de prescripción.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sucesiones. Caducidad de un expediente iniciado por declaración. Posibilidad de reabrir el expediente dentro del plazo de prescripción.

**Criterio:** En aplicación de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25/11/201 (Rec. 6270-2017), declarada la caducidad de un expediente iniciado por declaración, los actos del mismo, incluyendo la declaración, no interrumpen el plazo de prescripción, por lo que sólo puede reiniciarse el procedimiento si no ha transcurrido el plazo legalmente establecido.

***Criterio reiterado en RG 2406-2018, de 25 de marzo de 2021***

**Criterio 1 de la resolución 02/00955/2019/00/00 del 26/02/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha**

**Procedimiento de recaudación. Diligencia de embargo de cuentas. Motivos de oposición a la diligencia de embargo. Incumplimiento de las normas reguladoras de la práctica de los embargos de bienes o derechos en entidades de crédito.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Diligencia de embargo de cuentas. Motivos de oposición a la diligencia de embargo. Incumplimiento de las normas reguladoras de la práctica de los embargos de bienes o derechos en entidades de crédito.

**Criterio:** No cabe embargar una cuenta bancaria cuya titularidad única corresponde a una persona que no es el deudor a la Hacienda Pública, aunque deudor y titular sean cónyuges, si entre uno y otro existe separación de bienes. Ello sin perjuicio de que si se acredita que los fondos ingresados en la cuenta proceden del deudor y que la titular de la cuenta se ha prestado para lograr la ocultación de esos fondos, la Administración pueda declarar a ésta responsable de la deuda de aquél en el importe que contribuyó a ocultar.

**Criterio 1 de la resolución 28/13834/2018/00/00 del 26/02/2021 - TEAR de Madrid**  
**Procedimiento de recaudación. Declaración de responsabilidad solidaria. Requisitos para la derivación de responsabilidad por incumplimiento de órdenes de embargo. Acreditación de la cesión de créditos en documento público con carácter previo a la recepción de la diligencia de embargo.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Declaración de responsabilidad solidaria. Requisitos para la derivación de responsabilidad por incumplimiento de órdenes de embargo. Acreditación de la cesión de créditos en documento público con carácter previo a la recepción de la diligencia de embargo.

**Criterio:** En el presente caso en el momento en el que se recepciona la diligencia de embargo ya se habían cedido los créditos en virtud de documento público, no resultando de aplicación el artículo 81 del RGR al no tener el reclamante la condición de deudor frente al acreedor comercial (deudor tributario) embargado, y por tanto, tampoco el artículo 76.5 del RGR, en la medida en que el receptor de la diligencia de embargo cumpla las restantes obligaciones derivadas de la notificación de esta, como lo es poner dicha circunstancia en conocimiento de la Hacienda Pública en virtud del requerimiento de información practicado.

Por tanto, debe diferenciarse este supuesto de aquel en el que, concurriendo la condición de deudor en el momento de la notificación de la diligencia de embargo, se produce una cesión del crédito a posteriori o cualquier otra modificación contractual bajo la cual pretenda escudarse el receptor de la diligencia de embargo para eludir su cumplimiento en sus estrictos términos.

**Criterio 1 de la resolución 30/00479/2019/00/00 del 26/02/2021 - TEAR de Murcia IRPF. Se pierde la exención por despido por nueva vinculación con la empresa dentro del plazo de tres años.**

**Asunto:** IRPF. Se pierde la exención por despido por nueva vinculación con la empresa dentro del plazo de tres años.

**Criterio:** Al respecto cabe recordar que la norma se refiere en términos generales al concepto "vinculación", sin exigir que se trate de una nueva relación laboral, por lo que cabe considerar también una relación de carácter empresarial o profesional. Lo esencial es que se produzca una desvinculación efectiva y real del trabajador despedido con la empresa, requisito imprescindible para el mantenimiento de la exención y que no se acredita en este caso. El despido como director operativo tiene efectos mayo 2013. En octubre de 2013 presta un servicio de asesoría para demanda judicial por importe de 1.500 euros, y en enero de 2014 otro servicio de asesoría para la venta de unos terrenos y derechos mineros por importe de 101.944 euros.

**Criterio 1 de la resolución 30/02156/2018/00/00 del 26/02/2021 - TEAR de Murcia Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio. Atribución de competencias. Actos producidos por actuaciones automatizadas. Código Seguro de Verificación.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Providencia de apremio. Atribución de competencias. Actos producidos por actuaciones automatizadas. Código Seguro de Verificación.

**Criterio:** La Resolución de 22 de enero de 2013, de la Presidencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de competencias en el área de recaudación establece que corresponde al Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación la competencia para dictar providencias de apremio. No obstante, el apartado segundo de la Resolución de 24 de noviembre de 2011, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por la que se aprueban nuevas aplicaciones informáticas para la actuación administrativa automatizada, habilita la emisión de providencias de apremio de forma automatizada.

**Criterio 1 de la resolución 30/03061/2017/00/00 del 26/02/2021 - TEAR de Murcia Impuesto sobre sociedades. Limitación a las amortizaciones fiscalmente**

**deducibles en el Impuesto sobre Sociedades incorporada por el artículo 7 de la Ley 16/2012. Exclusión del inmovilizado que se amortiza libremente.**

**Asunto:** Impuesto sobre sociedades. Limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades incorporada por el artículo 7 de la Ley 16/2012. Exclusión del inmovilizado que se amortiza libremente.

**Criterio:** La limitación a las amortizaciones fiscalmente deducibles incorporada por el artículo 7 de la Ley 16/2012 no afecta a la libertad de amortización. En consecuencia, al no afectar el límite a la amortización fiscalmente deducible a la libertad de amortización, y al objeto de calcular la base sobre la que se aplica el porcentaje del 70 por ciento, se hace necesario excluir la amortización contable de los elementos del inmovilizado amortizados libremente, puesto que el límite se aplica sobre la amortización contable fiscalmente deducible conforme a los apartados 1 y 4 del artículo 11 del TRLIS, y ésta no lo es.

**Criterio 1 de la resolución 30/03668/2017/00/00 del 26/02/2021 - TEAR de Murcia IVA. Regularización íntegra. Solicitud de devolución de las cuotas de IVA soportado en los supuestos en que se practique una regularización por considerar que resulta improcedente la deducción de cuotas del IVA indebidamente repercutidas por la existencia de facturas emitidas por determinados proveedores correspondientes a servicios simulados.**

**Asunto:** IVA. Regularización íntegra. Solicitud de devolución de las cuotas de IVA soportado en los supuestos en que se practique una regularización por considerar que resulta improcedente la deducción de cuotas del IVA indebidamente repercutidas por la existencia de facturas emitidas por determinados proveedores correspondientes a servicios simulados

**Criterio:** De acuerdo con el criterio del Tribunal Supremo, Sentencia de fecha 17/10/2019 en el Recurso nº 4809/2007, la regularización debe abarcar tanto a la deducción del IVA indebidamente soportado como a la devolución de las cuotas soportadas, de modo que conlleve el reconocimiento del derecho a la devolución de los ingresos indebidos, debiendo analizarse la concurrencia de los requisitos del artículo 14.2.c) del Real Decreto 520/2005 necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas a quien indebidamente las soportó.

**Criterio 1 de la resolución 30/04308/2019/00/00 del 26/02/2021 - TEAR de Murcia Suspensiones. Solicitud de suspensión presentada con ocasión de la tramitación de procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho en relación al acuerdo de derivación de Responsabilidad.**

**Asunto:** Suspensiones. Solicitud de suspensión presentada con ocasión de la tramitación de procedimiento de revisión de actos nulos de pleno derecho en relación al acuerdo de derivación de Responsabilidad.

**Criterio:** Nada se prevé en la normativa tributaria sobre la posibilidad de suspender la ejecución de los actos objeto de procedimientos de nulidad de pleno derecho. No obstante, dicha suspensión está prevista en el artículo 108 de la Ley 39/2015 de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Entiende este Tribunal que ante este silencio, por aplicación supletoria de la normativa administrativa general, podría el órgano competente acordar la suspensión. Sin

embargo, ello no significa que se trate de un supuesto de suspensión automática y ante el silencio legal, no entiende este Tribunal que se produzca una suspensión cautelar en tanto se decide sobre la misma por el órgano competente.

En este sentido, entiende este Tribunal que no es aplicable la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la suspensión cautelar en los supuestos de interposición de recursos y reclamaciones económico-administrativas (representativa de esta doctrina es la Sentencia del Tribunal Supremo 704/2018 (nº de recurso 170/2016) de fecha 27/02/2018).

**Criterio 1 de la resolución 43/00123/2019/00/00 del 26/02/2021 - TEAR de Cataluña**  
**IVA. Exención. Dedución. Se cuestiona si la actividad de la entidad, de naturaleza cultural (art. 20.Uno.14 LIVA), está sujeta y exenta o sujeta y no exenta, en función de si cumple los requisitos para ser calificada como entidad de carácter social de conformidad con el art. 20.Tres LIVA, en particular, en cuanto al hecho de abonar una retribución al secretario de la fundación.**

**Asunto:** IVA. Exención. Dedución. Se cuestiona si la actividad de la entidad, de naturaleza cultural (art. 20.Uno.14 LIVA), está sujeta y exenta o sujeta y no exenta, en función de si cumple los requisitos para ser calificada como entidad de carácter social de conformidad con el art. 20.Tres LIVA, en particular, en cuanto al hecho de abonar una retribución al secretario de la fundación.

**Criterio:** Dado que las funciones desarrolladas por el Secretario de la Fundación no son funciones superiores de gestión o administración de la entidad en los términos del derecho comunitario, no deben tenerse en cuenta a los efectos del art. 20.Tres LIVA por lo que la actividad se encuentra exenta no resultando procedente el derecho a la deducción.

**Criterio 1 de la resolución 45/02968/2018/00/00 del 26/02/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha**

**IVA. Operación vinculada socio-sociedad que realiza actividades exentas (servicios médicos) y no exentas de IVA.**

**Asunto:** IVA. Operación vinculada socio-sociedad que realiza actividades exentas (servicios médicos) y no exentas de IVA.

**Criterio:** Los efectos de la operación vinculada declarada, dentro del ámbito material de las actuaciones, deben ser todos los que naturalmente resulten de la misma, tanto favorables como desfavorables.

Reconocer la posibilidad de que la obligada se deduzca las cuotas soportadas de IVA una vez que reciba el documento justificativo en el que se rectifiquen las cuotas inicialmente repercutidas por el socio, y diferir esta deducción a una actuación posterior de la obligada, tratándose de un concepto y periodos incluidos en la extensión de las actuaciones, no es acorde con el tratamiento que la jurisprudencia da al principio de íntegra regularización.

**criterio 1 de la resolución 51/00777/2018/00/00 del 26/02/2021 - TEAR de Murcia Procedimiento de recaudación. La solicitud de reconsideración de las condiciones del aplazamiento no tiene efectos suspensivos.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. La solicitud de reconsideración de las condiciones del aplazamiento no tiene efectos suspensivos.

**Criterio:** El artículo 52.3) del Reglamento General de Recaudación concede la facultad al deudor durante toda la vigencia del aplazamiento/fraccionamiento de solicitar la modificación de sus condiciones, pero estableciendo una cautela, que es excepcionar la regla general de que la solicitud del interesado tenga efectos suspensivos mientras es tramitada. Esta cautela debe entenderse vigente para el caso de solicitud de suspensión presentada con ocasión de la impugnación de la denegación de la solicitud de reconsideración.

**Doctrina TEAC dictada en UNIFICACIÓN DE CRITERIO RG 00/05501/2012 (27-02-2012).**

**criterio 1 de la resolución 17/00656/2017/00/00 del 25/02/2021 - TEAR de Cataluña Procedimiento Recaudatorio. Responsabilidad subsidiaria. Concepto de "actividad económica principal". La sociedad deudora prestaba servicios de vigilancia de seguridad privada a la responsable en su establecimiento donde ejerce como actividad principal actividades de naturaleza sexual.**

**Asunto:** Procedimiento Recaudatorio. Responsabilidad subsidiaria. Concepto de "actividad económica principal". La sociedad deudora prestaba servicios de vigilancia de seguridad privada a la responsable en su establecimiento donde ejerce como actividad principal actividades de naturaleza sexual.

**Criterio:** De acuerdo con la normativa reguladora de la Comunidad Autónoma la actividad de vigilancia es obligatoria para estos establecimientos. A juicio del Tribunal estos servicios se corresponden directamente con la actividad principal del responsable, esto es, proporcionar la seguridad necesaria a trabajadores, clientes y vecinos de forma que dicha actividad principal pueda ser desarrollada conforme a la normativa vigente, resultando indispensable por tanto dicha actividad de seguridad para el desarrollo de la actividad principal.

**criterio 1 de la resolución 46/02567/2019/00/00 del 25/02/2021 - TEAR de Valencia IVA. Régimen simplificado en actividades en que se realiza la entrega de productos naturales o los trabajos, servicios y actividades accesorios. Aplicación de los índices sobre las entregas intracomunitarias exentas.**

**Asunto:** IVA. Régimen simplificado en actividades en que se realiza la entrega de productos naturales o los trabajos, servicios y actividades accesorios. Aplicación de los índices sobre las entregas intracomunitarias exentas.

**Criterio:** La cuota devengada por operaciones corrientes se calcula aplicando el índice de cuota devengada por operaciones corrientes al volumen total de ingresos. En dicho volumen total de ingresos se incluyen la entregas intracomunitarias de bienes aun cuando las mismas sean entregas exentas.

**Criterio 1 de la resolución 46/02599/2020/00/00 del 25/02/2021 - TEAR de Valencia**  
**IVA. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales. Incremento ingresos. Guía turístico factura a una empresa española un evento en Andorra. No ha lugar a la aplicación del art 70 LIVA.**

---

**Asunto:** IVA. Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales. Incremento ingresos. Guía turístico factura a una empresa española un evento en Andorra. No ha lugar a la aplicación del art 70 LIVA.

**Criterio:** El destinatario de los servicios es una entidad establecida en territorio de aplicación del impuesto, por tanto se aplica la regla general del 69.1 LIVA constituyendo una operación sujeta al impuesto.

**Criterio 1 de la resolución 39/01073/2020/00/00 del 24/02/2021 - TEAR de Cantabria**

**Impuesto sobre Sociedades. Aplicación del tipo reducido por entidades de nueva creación (art. 29.1 LIS) a sociedad civil constituida en 2015 y que tributa por primera vez en el impuesto sobre sociedades en 2016.**

---

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Aplicación del tipo reducido por entidades de nueva creación (art. 29.1 LIS) a sociedad civil constituida en 2015 y que tributa por primera vez en el impuesto sobre sociedades en 2016.

**Criterio:** Una sociedad civil constituida y con inicio de actividad en 2015, y que no tributó en dicho ejercicio por el impuesto sobre Sociedades al no ser contribuyente de este impuesto sino que le fue de aplicación el régimen de atribución de rentas a sus socios en IRPF, sí puede aplicarse el tipo reducido para entidades de nueva creación cuando tribute por el impuesto sobre sociedades en 2016, considerando que se constituyó en 2015, siendo por ello entidad de nueva creación conforme al artículo 29.1 de la LIS que entró en vigor el 01/01/2015, desde luego siempre que no concurra ningún supuesto en el que no se entienda iniciada una actividad económica de acuerdo con dicho precepto -exclusión que no advertimos en el caso objeto de esa reclamación-, y en todo caso estimando que dicho ejercicio 2016 es ya el segundo y último en que cabría aplicar dicho tipo reducido.

**Criterio 1 de la resolución 39/01197/2020/00/00 del 24/02/2021 - TEAR de Cantabria**

**IVA. Exención por arrendamiento de vivienda. Arrendatario entidad jurídica (Asociación sin ánimo de lucro) que la destina a acoger gratuitamente a inmigrantes inscritos en programas del Ministerio de Empleo y Seguridad Social.**

---

**Asunto:** IVA. Exención por arrendamiento de vivienda. Arrendatario entidad jurídica (Asociación sin ánimo de lucro) que la destina a acoger gratuitamente a inmigrantes inscritos en programas del Ministerio de Empleo y Seguridad Social.

**Criterio:** En este caso, aun cuando en el contrato no figuren las personas usuarias del inmueble, el arrendatario no tiene la facultad de designar las personas que han de ocupar la vivienda, sino que estas son remitidas por el Ministerio de Empleo y Seguridad entre las personas inscritas en sus programas de acogida a inmigrantes. El uso pactado del arrendamiento es el de vivienda, no existe ánimo de explotar el

inmueble por el arrendatario para obtener un beneficio económico sino que lo cede de forma gratuita, que no existe contraprestación por las personas físicas que residirán en la vivienda -no analizándose por la Administración que las subvenciones percibidas por la Asociación estén vinculadas al precio-, la Asociación arrendataria no tiene la facultad de designar las personas concretas que ocuparán la vivienda en cada momento ni en qué condiciones. Atendiendo al carácter finalista de la exención de vivienda, se considera que concurren los requisitos para aplicar la exención.

**Resolución dictada en UNIFICACIÓN DE CRITERIO TEAC de 15/12/2004 (RG 00/391/2002), citada en la resolución de 15/12/2016 (RG 00/03856/2013).**

**Criterio 1 de la resolución 28/04968/2020/00/00 del 23/02/2021 - TEAR de Madrid IRPF. Prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social. Aplicación del régimen transitorio previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, del IRPF.**

**Asunto:** IRPF. Prestaciones por jubilación e invalidez derivadas de contratos de seguro concertados con mutualidades de previsión social. Aplicación del régimen transitorio previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, del IRPF

**Criterio:** En el caso analizado, se considera que procede la integración al 75% del importe percibido al no poderse acreditar la cuantía que fue objeto de reducción, teniendo en cuenta lo dispuesto en la Sentencia (nº de resolución: 281/2020), de fecha 20 de mayo de 2020, dictada por la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Madrid para este supuesto.

**Criterio 1 de la resolución 28/19790/2020/00/00 del 23/02/2021 - TEAR de Madrid Procedimientos de gestión. Procedimiento de comprobación limitada. Caducidad del procedimiento. Análisis de la interrupción de plazos derivada del estado de alarma: suspensión de los plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el 18.03.2020 al 30.05.2020**

**Asunto:** Procedimientos de gestión. Procedimiento de comprobación limitada. Caducidad del procedimiento. Análisis de la interrupción de plazos derivada del estado de alarma: suspensión de los plazos de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el 18.03.2020 al 30.05.2020

**Criterio:** Para analizar la duración máxima del procedimiento de comprobación limitada que nos ocupa es preciso tener en cuenta **la interrupción de plazos derivada del estado de alarma**, de acuerdo con la Disposición Adicional Tercera del RD 463/2020, de 14 de marzo (modificado por el RD 465/2020, vigente desde el 18 de marzo), que declara la suspensión de los términos y la interrupción de los plazos para la tramitación de los procedimientos de las entidades del sector público; así como de artículo 33 del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19 (vigencia desde el 18 de marzo) que, en sus apartados 5 y 6 establecen que "5. El período comprendido desde la entrada en vigor del presente real decreto-ley hasta el 30 de Mayo de 2020 no computará a efectos de la duración máxima de los

*procedimientos de aplicación de los tributos, sancionadores y de revisión tramitados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, si bien durante dicho período podrá la Administración impulsar, ordenar y realizar los trámites imprescindibles. 6. El período a que se refiere el apartado anterior no computará a efectos de los plazos establecidos en el artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ni a efectos de los plazos de caducidad."*

Asimismo, el apartado 2 de la Disposición Adicional Novena del Real Decreto Ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, dispone: "*Desde la entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19, hasta el 30 de Mayo de 2020 quedan suspendidos los plazos de prescripción y caducidad de cualesquiera acciones y derechos contemplados en la normativa tributaria*"

**Criterio 1 de la resolución 28/22173/2018/00/00 del 23/02/2021 - TEAR de Madrid LGT. Recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones. Si procede, o no, la exigencia de la reducción en el supuesto previsto en el art.27.5 LGT de los recargos por extemporaneidad cuando se ha solicitado un aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario del citado recargo.**

**Asunto:** LGT. Recargos por presentación extemporánea de autoliquidaciones. Si procede, o no, la exigencia de la reducción en el supuesto previsto en el art.27.5 LGT de los recargos por extemporaneidad cuando se ha solicitado un aplazamiento o fraccionamiento en periodo voluntario del citado recargo.

**Criterio:** Se considera que procede la reducción prevista en el citado artículo, de conformidad con lo expuesto por el TEAC en resolución de 8/11/2011, R.G 00-04410/09

**Criterio 1 de la resolución 00/02689/2020/00/00 del 22/02/2021 - TEAC IRPF. Simulación. Sociedades de profesionales. Prestación del servicio por los propios socios y no por las sociedades interpuestas creadas al efecto por los profesionales.**

**Asunto:** IRPF. Simulación. Sociedades de profesionales. Prestación del servicio por los propios socios y no por las sociedades interpuestas creadas al efecto por los profesionales.

**Criterio:** Se constituye una sociedad de profesionales, los cuales firman las facturas que giran a los clientes y, a su vez, esos servicios los facturan a dicha sociedad principal por medio de otras sociedades, que son las que perciben esos pagos directamente de la sociedad de profesionales; esa facturación no responde a un servicio prestado por tales sociedades, sino por el socio.

Por lo tanto, se admite la existencia de la simulación en estos supuestos en los que se presta el servicio profesional por los mismos socios, abogados en este caso, pero a través de entidades de las que son a su vez socios. Se considera que dichas sociedades son meros artificios jurídico-formales que no persiguen otra finalidad que la de minorar la carga fiscal que debe soportar el obligado tributario.

**Reitera criterio de RG 7092/2008, de 7-04-2010.**

**Criterio 1 de la resolución 00/02836/2020/00/00 del 22/02/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Pagos fraccionados mínimos. Efectos temporales de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, recaída en la cuestión de inconstitucionalidad 1021-2019 (en adelante STC), declarando la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Pagos fraccionados mínimos. Efectos temporales de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, recaída en la cuestión de inconstitucionalidad 1021-2019 (en adelante STC), declarando la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre.

**Criterio:** La declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016 efectuada por la STC implica su expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos extunc, extendiéndose la inconstitucionalidad declarada solo a los pagos fraccionados efectuados de conformidad con dicha norma, pero NO a los pagos fraccionados efectuados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y de la Ley 8/2018. La tacha de inconstitucionalidad afecta solo a dicha norma, y en tanto que vehículo jurídico inadecuado, es decir, por la indebida utilización del instrumento del decreto ley, por lo que no autoriza, en modo alguno, a extender el pronunciamiento a los pagos fraccionados para cuya regulación no ha sido empleado dicho instrumento.

**Se reitera criterio de RG 6355/2020, de 11/02/2021**

**Criterio 1 de la resolución 00/07407/2020/00/00 del 22/02/2021 - TEAC Procedimiento sancionador. Exoneración por interpretación razonable de la norma. Improcedencia. Inexistencia de criterios administrativos o judiciales oscilantes**

**Asunto:** Procedimiento sancionador. Exoneración por interpretación razonable de la norma. Improcedencia. Inexistencia de criterios administrativos o judiciales oscilantes

**Criterio:** La existencia de unos criterios administrativos o judiciales oscilantes ha sido entendida en términos generales como sustentadora de una interpretación razonable excluyente de la culpabilidad. Sin embargo, en el supuesto que se examina, lo que ha sido objeto de cambio de criterio no es que, para que la Administración Tributaria pueda determinar a efectos del régimen fiscal de consolidación la exclusión de una entidad, sea precisa que medie un acuerdo de disolución de la Junta General de la entidad o un pronunciamiento judicial en este sentido, sino que la Inspección no puede recalcular el patrimonio neto de la entidad a los efectos de tal exclusión sino que la situación de desequilibrio que aprecie a estos efectos ha de resultar de la propia contabilidad de la entidad. En definitiva, no cabe fundamentar una interpretación razonable en la creencia de que era preciso que hubiera mediado un Acuerdo de la Junta General o de la autoridad judicial decretando la disolución pues nunca se suscitó cambio ni oscilación interpretativa en esta cuestión.

*Se reitera criterio en RG 2460/2020, de 22 de febrero de 2021*

**Criterio 1 de la resolución 00/00670/2018/00/00 del 18/02/2021 - TEAC IVA. Modificación de la base imponible por impago en caso de concurso del cliente cumplidos los requisitos que señala el artículo 80.tres de la Ley del IVA y demás normativa de aplicación. Incidencia del hecho de que el destinatario declarado en situación de concurso lo sea conforme a la normativa de otro Estado de la UE y de la imposibilidad de modificar la base imponible cuando en los supuestos de impago cuando el destinatario no se encuentra establecido en España, como señala el artículo 80.cinco.2ª de la Ley del IVA.**

**Asunto:** IVA. Modificación de la base imponible por impago en caso de concurso del cliente cumplidos los requisitos que señala el artículo 80.tres de la Ley del IVA y demás normativa de aplicación. Incidencia del hecho de que el destinatario declarado en situación de concurso lo sea conforme a la normativa de otro Estado de la UE y de la imposibilidad de modificar la base imponible cuando en los supuestos de impago cuando el destinatario no se encuentra establecido en España, como señala el artículo 80.cinco.2ª de la Ley del IVA.

**Criterio:** Se sigue lo señalado por el TJUE en su Auto de 29 de abril de 2020, asunto C-756/19, Ramada Storax, S.A., a partir del cual, ante un crédito considerado incobrable como consecuencia de un proceso de insolvencia declarado por un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro de la Unión Europea (en este caso, Francia), cumplidos los demás requisitos establecidos al efecto, ha de admitirse la modificación de la base imponible. El criterio es coincidente con el señalado por la DGT en contestación de 12 de noviembre de 2020, V3346-20.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/01984/2018/00/00 del 18/02/2021 - TEAC LGT. Procedimiento de inspección. Obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada. Consecuencias del incumplimiento de respetar el alcance. Subsanación. **CRITERIO MODIFICADO.****

**Asunto:** LGT. Procedimiento de inspección. Obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada. Consecuencias del incumplimiento de respetar el alcance. Subsanación. **CRITERIO MODIFICADO.**

**Criterio:** Constituye un defecto procedimental trascendente el incumplimiento de la obligación de adecuación del alcance de las actuaciones a la comprobación efectivamente realizada. Esa obligación, que constituye la adecuada delimitación del alcance de las actuaciones efectivamente realizadas, resulta relevante a los efectos previstos en el artículo 148 de la LGT, que prohíbe una nueva regularización en relación con el objeto comprobado, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de la LGT y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias. Su subsanación exige retrotraer las actuaciones para que se dicte acuerdo en el que de forma motivada se amplíe el alcance de las actuaciones y se notifique debidamente dicho acuerdo al obligado tributario.

Dicho incumplimiento es causa de anulabilidad del acto dictado y no de nulidad de pleno derecho, pues éste no se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

**CRITERIO MODIFICADO. El TEAC ha cambiado de criterio en RG 00/03799/2018 (22-09-2021).**

**NOTA: Como consecuencia del cambio de criterio han sido eliminadas de la base las resoluciones RG 00/04030/2011 y RG 00/01943/2017, que seguían este mismo criterio, conservándose ésta, respecto al procedimiento de inspección, y el RG 00/03063/2013 respecto al procedimiento de comprobación limitada, para su contraste con el nuevo criterio.**

**Criterio 1 de la resolución 00/03176/2018/00/00 del 18/02/2021 - TEAC IVA. Devoluciones a no establecidos. Cuotas indebidamente repercutidas.**

**Asunto:** IVA. Devoluciones a no establecidos. Cuotas indebidamente repercutidas.

**Criterio:** Se deniega la solicitud de devolución de cuotas de IVA soportados por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio IVA, al considerar que se trata de cuotas indebidamente soportadas, ya que los servicios formativos se localizan en sede del destinatario, conforme a la regla general de localización de las prestaciones de servicios (artículo 69.uno.1º de la Ley del IVA).

Las actividades de naturaleza formativa en las que los destinatarios son empresarios o profesional actuando como tales se deben localizar conforme a lo dispuesto por la norma especial contenida en el artículo 70.Uno.3º de la Ley del IVA, esto es, donde se desarrollen materialmente, ello en línea con la sentencia del TJUE de 13 de marzo de 2019, Srf konsulterna, asunto C-647/17, relativa específicamente a formación profesional, por lo que debe considerarse correcta la devolución solicitada.

**Reitera criterio de RG 00/03646/2017(22-07-2020).**

**Criterio 1 de la resolución 00/04260/2018/00/00 del 18/02/2021 - TEAC IVA. Tipo reducido correspondiente a las entregas de agua aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido, previsto en el artículo 91.uno.1.4º de la Ley del IVA. Aplicación a un contrato de concesión de obra pública para la construcción y explotación de una desaladora.**

**Asunto:** IVA. Tipo reducido correspondiente a las entregas de agua aptas para la alimentación humana o animal o para el riego, incluso en estado sólido, previsto en el artículo 91.uno.1.4º de la Ley del IVA. Aplicación a un contrato de concesión de obra pública para la construcción y explotación de una desaladora.

**Criterio:** La concesión administrativa de construcción y explotación ha de considerarse como una única prestación, que comprende tanto la reversión de la propia obra como la prestación del servicio de desalinización objeto de la concesión.

No siendo la reclamante concesionaria del aprovechamiento del agua, no puede transmitir el poder de disposición sobre la misma, por lo que sólo cabe calificar la operación como prestación de servicios consistente en desalar agua marina a través de la explotación de una planta desaladora, no resultando aplicable, en consecuencia, el tipo reducido del 10%.

***Criterio reiterado en RG 00/04408/2018 (21-05-2021).***

**Criterio 1 de la resolución 00/06263/2017/00/00 del 18/02/2021 - TEAC IVA. Relación entre el autoconsumo interno de bienes inmuebles por cambio de afectación de un sector diferenciado de la actividad a otro, y el concepto de primera entrega a efectos de la aplicación de la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.**

**Asunto:** IVA. Relación entre el autoconsumo interno de bienes inmuebles por cambio de afectación de un sector diferenciado de la actividad a otro, y el concepto de primera entrega a efectos de la aplicación de la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

**Criterio:** Constituye autoconsumo de bienes sujeto al impuesto el cambio de afectación de viviendas entre dos sectores diferenciados de actividad, pasando las mismas del sector correspondiente a la promoción inmobiliaria, al de arrendamiento de viviendas sin opción de compra. Ello supone que se devenga el IVA como consecuencia de la desafectación de los bienes del sector de la promoción inmobiliaria, actividad sujeta y no exenta, pero la cuota soportada no es deducible al afectarse los bienes a una actividad que no genera derecho a la deducción.

Este gravamen del autoconsumo interno, que tiene por finalidad ajustar las deducciones al verdadero destino dado a los inmuebles por cuya construcción se soportaron las cuotas, no incide en la calificación de la entrega posterior de los inmuebles que realice su promotor. De este modo, sólo en el caso de que se lleve a cabo un uso efectivo del inmueble durante un plazo ininterrumpido igual o superior a dos años en el sector de la actividad de arrendamiento (en este supuesto), y salvo que el adquirente sea quien utilizó el inmueble durante el referido plazo, la posterior entrega que se realice tendrá, a los efectos de lo previsto en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del IVA, la consideración de segunda entrega, teniendo en cuenta que el autoconsumo interno no agotó la primera entrega. A sensu contrario, la entrega que se realice antes de la concreta utilización por ese plazo continuado de dos años desde la afectación del inmueble a la actividad de arrendamiento, así como la entrega al arrendatario que lo ha venido ocupando, tendrá, en todo caso, la consideración de primera entrega sujeta y no exenta.

Además, dado que los inmuebles que se afectan a la actividad de arrendamiento son bienes de inversión, a efectos de IVA, deberán regularizarse las deducciones de las cuotas soportadas si se transmiten durante el período de regularización. Por tanto, si la entrega realizada durante dicho período tuviera la consideración de primera entrega de edificaciones, el promotor podría recuperar, en parte, por la vía del artículo 110 de la Ley de IVA, las cuotas soportadas que no fueron deducibles al afectarse los inmuebles a una actividad exenta.

***Reitera el criterio de RG 00/00961/2019, de 18-12-2019, en lo que se refiere a la falta de incidencia del gravamen del autoconsumo interno en la calificación***

**como primera o segunda entrega de la posterior transmisión que se realice, a efectos de la aplicación de la exención del art. 20.Uno.22º de la Ley del IVA.**

**Criterio 1 de la resolución 08/02958/2017/00/00 del 18/02/2021 - TEAR de Cataluña IVA. Localización de servicios. Aplicabilidad de la regla especial contenida en el artículo 5.Cuatro de la Ley, es decir, en aquellos supuestos de entidades que no actúan como empresarios o profesionales.**

**Asunto:** IVA. Localización de servicios. Aplicabilidad de la regla especial contenida en el artículo 5.Cuatro de la Ley, es decir, en aquellos supuestos de entidades que no actúan como empresarios o profesionales.

**Criterio:** Se trata de una holding pura (no empresario-profesional) que recibe servicios de territorio tercero no efectuando operaciones intracomunitarias ni estando identificado mediante NIF IVA. La inspección considera que los servicios se localizan en TAI y deben tributar por inversión del sujeto pasivo sin derecho a deducción entendiéndose que el requisito de identificación es meramente formal.

A juicio del Tribunal no resulta de aplicación el artículo 5.Cuatro LIVA puesto que el mismo únicamente se prevé para aquellos supuestos de empresarios que no actúan como tales pero estén identificados mediante el NIF.IVA y, esencialmente, porque el supuesto se prevé para aquellos empresarios que realizan adquisiciones intracomunitarias y no para aquellos operadores que únicamente reciben servicios con territorios terceros.

**Criterio 1 de la resolución 08/05283/2016/00/00 del 18/02/2021 - TEAR de Cataluña IVA. Devengo. Regularización por entender que los contratos calificados como de "renting" tienen el carácter de ejecuciones de obra o de entrega de bienes.**

**Asunto:** IVA. Devengo. Regularización por entender que los contratos calificados como de "renting" tienen el carácter de ejecuciones de obra o de entrega de bienes.

**Criterio:** La reclamante celebra diversos contratos de "renting" que abarcan desde obras de acondicionamiento de local; obras de remodelación, modernización y adecuación en materia de señalización luminosa y control de ocupación de plazas de garaje de un inmueble destinado a centro comercial; obras e instalaciones, trabajos de electricidad, fontanería, decoración, mobiliario diverso, sobre bienes inmuebles; hasta móviles, vestuario profesional, ropa de cama, alfombras, toallas, mantelerías, servilletas, etc.

La regularización que se practica viene motivada por entender que los contratos de "renting" formalizados por la reclamante no tienen tal carácter, sino que se trata bien de ejecuciones de obra, o bien de entregas de bienes, según los casos, por lo que el devengo no se produce con la exigibilidad del precio (mensualmente a lo largo del período de contrato de renting), sino en el momento en que se celebran los contratos (bien con los trabajos de instalación, acondicionamiento y obras sobre inmuebles cuando los mismos se incorporan materialmente al inmueble, o bien con la puesta a

disposición en las entregas de bienes). Se confirma la regularización al entender que se dan las circunstancias, contempladas en el derecho comunitario, que permiten concluir la existencia de una transferencia de la propiedad: i) Que sus estipulaciones trasladen al arrendatario los atributos esenciales de la propiedad, en particular que se le transmita la mayoría de los beneficios y riesgos inherentes a la propiedad legal. ii) Que contenga una cláusula expresa relativa a la transmisión de la propiedad al arrendatario al término del contrato, pudiendo ser tal una opción de compra siempre que sea posible inferir de las condiciones financieras del contrato que su ejercicio constituye la única alternativa económica razonable como sucede, en particular, cuando la suma de los vencimientos contractuales se corresponde con el valor venal del bien y el ejercicio de la opción de compra no exige del arrendatario el pago de una cantidad complementaria significativa.

**Criterio 2 de la resolución 08/05283/2016/00/00 del 18/02/2021 - TEAR de Cataluña Intereses de demora. Naturaleza indemnizatoria. Cómputo de los intereses de demora. Dies ad quem.**

**Asunto:** Intereses de demora. Naturaleza indemnizatoria. Cómputo de los intereses de demora. Dies ad quem.

**Criterio:** En un supuesto como el presente el cómputo de los intereses de demora no se extiende a la fecha del acuerdo de liquidación sino que deben tenerse en cuenta los ingresos realizados a lo largo de los distintos contratos, al no proceder la devolución de tales ingresos indebidamente repercutidos (regularización íntegra) al haberse deducido los destinatarios las cuotas indebidamente repercutidas.

**Aplicación analógica por su similitud de los supuestos de inversión del sujeto pasivo (STS 03.06.2011, rec. 202/2007), adquisiciones intracomunitarias (STS 12.07.2012 rec 90/2010) o importaciones (STS 05.12.2012, Rec. 272/2008) y operaciones asimiladas a la importación (STS 22.12.2011 rec. 485/2009), y resoluciones del TEAC de 17.03.2010 (RG. 4357/2009 y RG 212/2009), en relación al dies ad quem en caso de pagos fraccionados del IS.**

**Criterio 1 de la resolución 33/01012/2020/00/00 del 18/02/2021 - TEAR de Asturias LGT. Recurso de reposición. Plazo de interposición. Interesados que no están obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración. Lugares y medios para presentar la documentación requerida.**

**Asunto:** LGT. Recurso de reposición. Plazo de interposición. Interesados que no están obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración. Lugares y medios para presentar la documentación requerida.

**Criterio:** La necesidad de obtener cita previa para la presentación de un recurso de reposición de forma presencial ante la AEAT, no implica que disponer de cita asignada antes del fin del plazo legal de presentación equivalga a la comparecencia y efectiva interposición dentro de ese plazo. La opción por esa fórmula de presentación es legítima, pero en caso de tardía solicitud de cita previa, tal decisión implica que el obligado tributario está realizando una presentación extemporánea, existiendo otros medios aptos para lograr que la presentación se hubiera realizado dentro de plazo.

**criterio 1 de la resolución 12/00479/2019/00/00 del 17/02/2021 - TEAR de Valencia IRPF. Derecho a solicitar la rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos en el caso de rendimientos procedentes de deuda subordinada o participaciones preferentes cuyos contratos se han declarado nulos por sentencia judicial.**

**Asunto:** IRPF. Derecho a solicitar la rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos en el caso de rendimientos procedentes de deuda subordinada o participaciones preferentes cuyos contratos se han declarado nulos por sentencia judicial.

**Criterio:** Los titulares de deuda subordinada o participaciones preferentes cuyos contratos hubiesen sido declarados nulos mediante sentencia judicial, que hubiesen consignado los rendimientos de las mismas en su autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podrán solicitar la rectificación de dichas autoliquidaciones y solicitar y, en su caso, obtener la devolución de ingresos indebidos, aunque hubiese prescrito el derecho a solicitar la devolución. Cuando hubiese prescrito el derecho a solicitar la devolución, la rectificación de la autoliquidación a que se refiere el párrafo anterior solo afectará a los rendimientos de la deuda subordinada y de las participaciones preferentes, y a las retenciones que se hubieran podido practicar sobre ellos.

**criterio 1 de la resolución 12/03492/2017/00/00 del 17/02/2021 - TEAR de Valencia IRPF. Exención 7 p) por trabajos realizados en el extranjero. Cómputo de las retribuciones percibidas los días de desplazamiento.**

**Asunto:** IRPF. Exención 7 p) por trabajos realizados en el extranjero. Cómputo de las retribuciones percibidas los días de desplazamiento.

**Criterio:** La exención prevista en el artículo 7, letra p), LIRPF, incluye los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero correspondientes a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

***Criterio fundamentado en la sentencia del TSJCV 1880/2020 (recurso 1666/2019) de fecha 12/11/2020 y que supone un cambio de criterio del TEAR de Valencia.***

***Criterio confirmado por la STS 25 de febrero de 2021 en el recurso de casación nº 1990/2019***

**criterio 1 de la resolución 12/03499/2017/00/00 del 17/02/2021 - TEAR de Valencia IRPF/ISD. Ganancias de patrimonio. Sujeción. Donación de un 2% de una oficina de farmacia del obligado a sus hijos y constitución de una Sociedad Civil. Incumplimiento requisitos del apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987 del ISD.**

**Asunto:** IRPF/ISD. Ganancias de patrimonio. Sujeción. Donación de un 2% de una oficina de farmacia del obligado a sus hijos y constitución de una Sociedad Civil. Incumplimiento requisitos del apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987 del ISD.

**Criterio:** El TEAR considera que existe ganancia de patrimonio al no transmitirse la totalidad del negocio e incumplirse lo dispuesto en el artículo 20.6 LISD (requisitos para aplicar una determinada reducción en la base imponible para fijar la base liquidable). La finalidad de la norma es conseguir el relevo generacional por lo que es necesaria la transmisión de la totalidad del negocio.

**Criterio 1 de la resolución 46/00057/2020/00/00 del 17/02/2021 - TEAR de Valencia IRPF. Concepto de "trabajador activo" a efectos del incremento de gastos en IRPF desde la derogación/supresión del art. 12 RIRPF. Socios-administradores con relación laboral.**

**Asunto:** IRPF. Concepto de "trabajador activo" a efectos del incremento de gastos en IRPF desde la derogación/supresión del art. 12 RIRPF. Socios-administradores con relación laboral.

**Criterio:** Con la supresión del artículo 12 del Reglamento debe entenderse que no solo debe considerarse trabajador activo cuando existe una relación laboral en sentido estricto, sino además cuando prestando sus servicios en régimen de dependencia, no tiene relación laboral por faltar la nota de ajenidad, al tener un porcentaje de las acciones.

**Criterio 1 de la resolución 46/04092/2019/00/00 del 17/02/2021 - TEAR de Valencia IRPF. Abono de intereses de demora sobre el importe de la devolución reconocida por la Administración por la exención de la prestación por maternidad.**

**Asunto:** IRPF. Abono de intereses de demora sobre el importe de la devolución reconocida por la Administración por la exención de la prestación por maternidad.

**Criterio:** Corresponde el abono de intereses de demora sobre el importe de la devolución reconocida por la Administración por la exención de la prestación de maternidad al basarse esta en una retención indebida por tener la consideración de renta exenta no sujeta a retención. La prueba de que la retención es indebida la encontramos en que, desde que se dictó la sentencia del TS en la que se declararon exentas, ya no se retiene en el abono de las prestaciones de maternidad.

**Criterio 1 de la resolución 00/01446/2018/00/00 del 16/02/2021 - TEAC Procedimiento económico-administrativo. Recurso contra la ejecución. Tramitación por el procedimiento abreviado: improcedencia de recurso de alzada frente a la resolución del recurso contra la ejecución y, por ello, frente a la resolución del recurso de anulación interpuesto frente a aquella resolución**

**Asunto:** Procedimiento económico-administrativo. Recurso contra la ejecución. Tramitación por el procedimiento abreviado: improcedencia de recurso de alzada frente a la resolución del recurso contra la ejecución y, por ello, frente a la resolución del recurso de anulación interpuesto frente a aquella resolución

**Criterio:** Interpuesto recurso contra la ejecución frente al acuerdo dictado en ejecución de una resolución económico-administrativa estimatoria en parte por razones de fondo,

su tramitación se efectuará, de acuerdo con el apartado 5 del art 241 ter de la LGT, a través del procedimiento abreviado, resolviéndose en única instancia, de acuerdo con el apartado 2 del art. 245 de la LGT, por lo que no cabrá la interposición de recurso de alzada frente a la resolución del recurso contra la ejecución.

Por ello, tampoco cabrá la interposición de recurso de alzada frente a la resolución del recurso de anulación interpuesto frente a la anterior resolución del recurso contra la ejecución.

***Criterio reiterado por la resolución de este Tribunal Central de fecha 21 de junio de 2021 (nº 2978-2018 RG).***

**Criterio 1 de la resolución 00/06542/2019/00/00 del 16/02/2021 - TEAC Sanciones tributarias. Reducción de las sanciones. Concesión de aplazamiento o fraccionamiento en el pago de la sanción con dispensa de garantías basado en el artículo 82.2.b) LGT. Procedencia de la reducción del 25 por ciento de la sanción regulada en el artículo 188.3 LGT.**

---

**Asunto:** Sanciones tributarias. Reducción de las sanciones. Concesión de aplazamiento o fraccionamiento en el pago de la sanción con dispensa de garantías basado en el artículo 82.2.b) LGT. Procedencia de la reducción del 25 por ciento de la sanción regulada en el artículo 188.3 LGT.

**Criterio:** Resulta procedente el mantenimiento de la reducción del 25 por 100 practicada en las sanciones impuestas, regulada en el artículo 188.3 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), cuando los interesados soliciten y obtengan el aplazamiento o fraccionamiento de su pago, en aquellos casos en que tales aplazamientos o fraccionamientos queden dispensados de la obligación de constituir garantía con base en el artículo 82.2.b) de la Ley 58/2003, General Tributaria, esto es, por carecer el obligado al pago de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

### ***UNIFICACIÓN DE CRITERIO***

**Criterio 1 de la resolución 43/01116/2018/00/00 del 16/02/2021 - TEAR de Cataluña IVA. Hecho imponible. Prostitución. Sujeción.**

---

**Asunto:** IVA. Hecho imponible. Prostitución. Sujeción.

**Criterio:** La prostitución ejercida por cuenta propia constituye una actividad económica sujeta y no exenta al Impuesto, sin perjuicio de que cuando la misma incurriera en una actividad delictiva, no cabría incluirla en el ámbito del Impuesto.

**Criterio 1 de la resolución 13/01021/2018/00/00 del 12/02/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha IRPF. Prestaciones de capital correspondientes al Plan de Pensiones de**

## **Empleados de Telefónica. Aplicación de la reducción del 75% sobre los derechos por servicios pasados.**

**Asunto:** IRPF. Prestaciones de capital correspondientes al Plan de Pensiones de Empleados de Telefónica. Aplicación de la reducción del 75% sobre los derechos por servicios pasados.

**Criterio:** En cuanto a la aplicación de la reducción del 75 por 100 sobre la cantidad que exceda de las primas pagadas al seguro colectivo y hasta la cantidad que constituyó la aportación inicial al Plan de Pensiones, dada, por un lado, la actividad proactiva del reclamante presentado todas las nóminas que obran en su poder, y por otro lado, la falta de prueba por parte de la Administración sobre la falta de imputación, procede considerar que se han imputado al reclamante las aportaciones de la empresa.

### **Criterio 1 de la resolución 45/00177/2018/00/00 del 12/02/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha**

**Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Interposición de entidades para la construcción de elementos de inmovilizado que se cederán en arrendamiento para realizar actividades exentas de IVA.**

**Asunto:** Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Interposición de entidades para la construcción de elementos de inmovilizado que se cederán en arrendamiento para realizar actividades exentas de IVA.

**Criterio:** La interposición de entidades para la construcción de elementos de inmovilizado que luego se cede en arrendamiento a otra entidad, normalmente vinculada, para la realización de una actividad exenta de IVA, es un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, y no de simulación.

*(Doctrina del TEAC, resolución 00-04029-2017, de 15/12/2020).*

### **Criterio 2 de la resolución 45/00177/2018/00/00 del 12/02/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha**

**Conflicto en la aplicación de la norma. Competencia para su declaración y tramitación.**

**Asunto:** Conflicto en la aplicación de la norma. Competencia para su declaración y tramitación.

**Criterio:** Las Dependencias de Gestión Tributaria no tienen competencia, mediante los procedimientos de comprobación limitada, para declarar de hecho el conflicto, utilizando para ello figuras afines como el "abuso del derecho", en terminología del Derecho Comunitario y de otras ramas del Derecho español. Una vez advertida la posible presencia de "conflicto" en el seno de una actuación gestora, deben remitirse las actuaciones a la Inspección de Hacienda de la AEAT, órgano competente para tramitar la declaración de conflicto.

### **Criterio 3 de la resolución 45/00177/2018/00/00 del 12/02/2021 - TEAR de Castilla-La Mancha**

**Conflicto en la aplicación de la norma. Devoluciones efectuadas que constituyen actos firmes declarativos de derechos. Posibilidad de utilizar el cauce legal de la declaración de lesividad.**

---

**Asunto:** Conflicto en la aplicación de la norma. Devoluciones efectuadas que constituyen actos firmes declarativos de derechos. Posibilidad de utilizar el cauce legal de la declaración de lesividad.

**Criterio:** Si previamente se efectuaron comprobaciones gestoras en virtud de las cuales se estimaron conformes las autoliquidaciones de IVA en las que se solicitaron cuantiosas devoluciones que luego se hicieron efectivas, que constituyen actos firmes declarativos de derechos, es dudosa la capacidad legal de modificar la situación jurídica de la entidad beneficiaria mediante comprobaciones posteriores a realizar por los cauces legales ordinarios; debiendo sopesar la AEAT si la única vía de recuperación de unas devoluciones que, a la luz de las comprobaciones posteriores realizadas sobre las entidades implicadas, no debieran haberse efectuado, pudiera ser el cauce del artículo 218 de la LGT, de no estar ya cerrado el mismo por el transcurso del tiempo. En este caso, puede y debe articularse un procedimiento tendente a declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que habría de respetar la situación jurídica de la entidad que percibió las devoluciones tributarias, con la previa comprobación y conformidad de la AEAT.

**Criterio 1 de la resolución 00/06250/2020/00/00 del 11/02/2021 - TEAC IRPF. Determinar si a la pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social por los antiguos trabajadores de TABACALERA, S.A. le resulta aplicable lo previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).**

---

**Asunto:** IRPF. Determinar si a la pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social por los antiguos trabajadores de TABACALERA, S.A. le resulta aplicable lo previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF).

**Criterio:** No procede aplicar lo previsto en la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), a la pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social por los antiguos trabajadores de TABACALERA, S.A., que deberá integrarse al 100 por 100 en la base imponible del impuesto como rendimiento del trabajo.

**Criterio 1 de la resolución 00/06355/2020/00/00 del 11/02/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Pagos fraccionados mínimos. Efectos temporales de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, recaída en la cuestión de inconstitucionalidad 1021-2019 (en adelante STC), declarando la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Pagos fraccionados mínimos. Efectos temporales de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020, recaída en la cuestión de inconstitucionalidad 1021-2019 (en adelante STC), declarando la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, de 30 de septiembre.

**Criterio:** La declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016 efectuada por la STC implica su expulsión del ordenamiento jurídico, con efectos extunc, extendiéndose la inconstitucionalidad declarada solo a los pagos fraccionados efectuados de conformidad con dicha norma, pero NO a los pagos fraccionados efectuados en el ámbito normativo de la Ley 6/2018 y de la Ley 8/2018. La tacha de inconstitucionalidad afecta solo a dicha norma, y en tanto que vehículo jurídico inadecuado, es decir, por la indebida utilización del instrumento del decreto ley, por lo que no autoriza, en modo alguno, a extender el pronunciamiento a los pagos fraccionados para cuya regulación no ha sido empleado dicho instrumento.

**Criterio reiterado en RG 2836/2020, de 22-02-2021**

**Criterio 2 de la resolución 00/06355/2020/00/00 del 11/02/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Pagos fraccionados mínimos. Eficacia temporal de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020. Grado de retroactividad. Periodo impositivo. Pago fraccionado primer trimestre de 2018.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Pagos fraccionados mínimos. Eficacia temporal de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 1 de julio de 2020. Grado de retroactividad. Periodo impositivo. Pago fraccionado primer trimestre de 2018.

**Criterio:** El artículo 71 de la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, que da nueva redacción a la DA 14ª de la LIS, determina su vigencia temporal, precisando la siguiente eficacia: "para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida".

La mención del artículo 71 al "periodo impositivo iniciado" se refiere a "periodo impositivo del Impuesto sobre sociedades" regulado en el artículo 27 de la Ley 27/2014, y cuyo devengo al final del periodo impositivo fija el artículo 28 del mismo texto legal.

Los lapsos temporales previstos para los pagos fraccionados, como anticipos o pagos a cuenta que son de la definitiva cuota tributaria que resulte, no pueden reputarse "periodos impositivos". Por ello, la vigencia de la norma ha de referirse al periodo impositivo completo de la entidad, que concluye con el devengo.

Aun cuando ya se había iniciado el periodo impositivo (el 1 de enero de 2018) cuando la ley 6/2018 entró en vigor, el 5 de julio de 2018, dicho período impositivo se hallaba en curso y aún no había acaecido el devengo del impuesto, por lo que no nos hallamos ante una retroactividad máxima o plena. De forma que, en circunstancias normales en que el periodo impositivo correspondiente con el ejercicio económico coincida con el año natural, está incluyendo todo el sistema de pagos fraccionados que quedase subsumido en el período impositivo iniciado el 1 de enero de 2018, por lo que alcanza también al pago fraccionado del primer trimestre de 2018.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 08/07794/2017/00/00 del 10/02/2021 - TEAR de Cataluña**  
**Procedimientos tributarios. Expediente administrativo y prueba. Inexistencia de obligación por parte de la Administración Tributaria de traducción jurada de documentos no redactados en lengua oficial.**

**Asunto:** Procedimientos tributarios. Expediente administrativo y prueba. Inexistencia de obligación por parte de la Administración Tributaria de traducción jurada de documentos no redactados en lengua oficial.

**Criterio:** En aquellos casos en que sean incorporados por la Inspección al expediente administrativo documentos no redactados en español, en este caso en inglés como consecuencia de requerimientos internacionales de información, tales documentos pueden obrar en el expediente administrativo sin necesidad de traducción oficial por intérprete, bastando a efectos probatorios con que en los actos administrativos correspondientes se efectúe su traducción por los propios funcionarios.

***Respecto de la obligación a efectos probatorios de que el obligado aporte traducción -no jurada ni oficial- de documentos en lenguas extranjeras: en revisión, RTEAC 16.2.2012, RG 3689/2009; en aplicación de los tributos, RTEAC 23.10.2014, RG 6685/2012.***

**Criterio 1 de la resolución 08/11539/2017/00/00 del 10/02/2021 - TEAR de Cataluña**  
**Procedimiento sancionador. Omisión de contestar a las alegaciones efectuadas a la rectificación de la propuesta. No se produce nulidad de pleno derecho.**

**Asunto:** Procedimiento sancionador. Omisión de contestar a las alegaciones efectuadas a la rectificación de la propuesta. No se produce nulidad de pleno derecho.

**Criterio:** No es de aplicación el efecto de nulidad radical que se produce por la omisión del trámite de audiencia con acceso al expediente, a la omisión material del

trámite de alegaciones del art. 24.2 RGRS, siendo el efecto de tal defecto procedimental la conservación de la sanción originaria, sin agravamiento.

**Criterio 1 de la resolución 15/00127/2019/00/00 del 04/02/2021 - TEAR de Galicia IVA. Procedimiento de Inspección. Se discute si la extensión de plazo por 6 meses (art.150.5 LGT) debe ser declarada y comunicada expresamente al obligado tributario dentro del plazo original del procedimiento.**

**Asunto:** IVA. Procedimiento de Inspección. Se discute si la extensión de plazo por 6 meses (art.150.5 LGT) debe ser declarada y comunicada expresamente al obligado tributario dentro del plazo original del procedimiento.

**Criterio:** En el caso concreto, la extensión viene motivada por la aportación de abundante documentación reiteradamente solicitada al obligado tributario tras la formalización de las actas y también tras haber dejado constancia durante las actuaciones de la necesidad de acudir al método de estimación indirecta. Entendemos que tal extensión se produce, *ope legis*, tan pronto se deja constancia de la concurrencia de los presupuestos fácticos antes señalados en el acuerdo ordenando completar las actuaciones, el cual sí debe dictarse y ser comunicado al obligado tributario dentro del plazo original, sin necesidad de un acto adicional resolviendo sobre la extensión, por entenderla implícita a la decisión de completar las actuaciones motivada por estos mismos hechos.

**Criterio 1 de la resolución 15/00241/2019/00/00 del 04/02/2021 - TEAR de Galicia IRPF. Deducción por inversión en vivienda habitual. Base de la deducción. Cancelación anticipada del préstamo hipotecario con el importe obtenido de la venta de la vivienda habitual.**

**Asunto:** IRPF. Deducción por inversión en vivienda habitual. Base de la deducción. Cancelación anticipada del préstamo hipotecario con el importe obtenido de la venta de la vivienda habitual.

**Criterio:** Se propone conjugar los criterios fijados por la DGT en las consultas que no admiten la deducción cuando se procede a la cancelación del préstamo hipotecario el mismo día de la venta (entre otras, CV 10-10-14) y aquellas que permiten su aplicación cuando se produce una sustitución del acreedor -hipotecario- con "continuidad" (entre otras, V0428-10, V2872-15, V2644-17 y V0199-17). Se concluye que, al igual que no procede la deducción en los casos en que media transmisión del inmueble con subrogación del adquirente en el préstamo hipotecario, igualmente sucede en aquellos supuestos en que el comprador anticipa el dinero, puesto que, aun cuando esto supone técnicamente cambio en las condiciones del préstamo que no invalidaría la deducción, al acordar extinguir el nuevo y efímero crédito mediante la entrega del mismo inmueble que financia, tampoco se llega a consolidar la adquisición de la vivienda al extinguirse la deuda con la transmisión de la propiedad, evidenciando

de este modo, que al igual que sucede para el caso de subrogación del adquirente en el préstamo hipotecario, la única parte del inmueble transmitido que ha financiado el obligado tributario es la parte no afectada por la deuda que se cancela.

**Criterio 1 de la resolución 00/05109/2016/52/00 del 02/02/2021 - TEAC IS/IRPF. Procedimiento de Inspección. Operaciones Vinculadas. Compatibilidad del desarrollo simultáneo de varios procedimientos de inspección respecto de todos los obligados tributarios que sean parte en una operación vinculada. Ruptura de la bilateralidad por el recurso de alzada del Director.**

**Asunto:** IS/IRPF. Procedimiento de Inspección. Operaciones Vinculadas. Compatibilidad del desarrollo simultáneo de varios procedimientos de inspección respecto de todos los obligados tributarios que sean parte en una operación vinculada. Ruptura de la bilateralidad por el recurso de alzada del Director.

**Criterio:** Son principios básicos de los ajustes en operaciones vinculadas, la bilateralidad, y las garantías de defensa de ambas partes. La iniciación de procedimientos inspectores con ambas partes vinculadas por razones de eficiencia y economía de medios y por la intrínseca naturaleza bilateral de la operación, no supone menoscabo alguno al derecho de defensa de los intervinientes, estando dicha actuación procedimental amparada en la normativa, así como en la doctrina de este Tribunal Central confirmada por la Sentencia del Tribunal Supremo dictada en el rec. casación nº 6187/2017(18 de mayo de 2020).

La limitación de la impugnación por el Director en este recurso de alzada a las resoluciones dictadas por el TEAR concernientes a la regularización del IRPF 2008 y 2009, no recurriendo la resolución del TEAR relativa a la sociedad vinculada, Impuesto sobre Sociedades 2008 y 2009, produce la ruptura de la bilateralidad del ajuste, pues mientras que la regularización hecha a una de las partes, la persona física, sigue en fase de revisión (y puede revertirse su anulación por el TEAR), la resolución dictada por el TEAR para la otra parte, la sociedad vinculada, ha devenido firme.

La obligación legal de respetar el carácter bilateral del ajuste exige solucionar la asimetría descrita, lo que se consigue desestimando la presente impugnación del Director por la incoherencia en la que incurre por abarcar tan sólo a una de las partes concurrentes en la operación vinculada, rompiendo la obligada bilateralidad, y haciéndolo, además, en perjuicio de los contribuyentes.

**Criterio 1 de la resolución 08/00089/2019/00/00 del 29/01/2021 - TEAR de Cataluña IVA. Exención. Actividades deportivas.**

**Asunto:** IVA. Exención. Actividades deportivas.

**Criterio:** Los servicios de enseñanza de golf prestados por personas físicas en favor de entidades de carácter social (Club de Golf), constituyen actividades deportivas que deben calificarse como sujetas y no exentas, puesto que incumplen el requisito contenido en el artículo 20.Uno.13 LIVA consistente en que los servicios sean prestados directamente por una entidad de carácter social.

**criterio 1 de la resolución 08/04512/2018/00/00 del 29/01/2021 - TEAR de Cataluña  
IVA. Lugar de realización del hecho imponible.**

---

**Asunto:** IVA. Lugar de realización del hecho imponible.

**Criterio:** En el presente caso la Administración considera que al no estar identificados los destinatarios actúan como particulares y los servicios se localizan en TAI en lugar de Alemania. Sin perjuicio de la prevalencia de los requisitos materiales sobre los formales, ha de tenerse en consideración que las ejecuciones de obra inmobiliarias que se califiquen como entregas de bienes o prestaciones de servicios se localizan en el lugar donde radique el inmueble con independencia del destinatario de los servicios, empresario o particular. Por tanto, las operaciones se localizan en Alemania y deben calificarse como no sujetas.

**criterio 1 de la resolución 08/05385/2019/00/00 del 29/01/2021 - TEAR de Cataluña  
IVA. Exenciones. Enseñanza.**

---

**Asunto:** IVA. Exenciones. Enseñanza.

**Criterio:** Los cursos de técnicas de adiestramiento de base para perros es una actividad exenta al ser desarrollada por un centro educativo y cumplirse los requisitos objetivos establecidos en la norma (cursos de formación integrados en los planes de estudio de la comunidad autónoma).

**criterio 1 de la resolución 08/08542/2020/00/00 del 29/01/2021 - TEAR de Cataluña  
Procedimiento sancionador. Renuncia a la tramitación separada.**

---

**Asunto:** Procedimiento sancionador. Renuncia a la tramitación separada.

**Criterio:** El incumplimiento por parte de la Administración de la tramitación conjunta del procedimiento sancionador supone la vulneración de un derecho que conduce a la anulación de la sanción.

**criterio 1 de la resolución 08/11500/2018/00/00 del 29/01/2021 - TEAR de Cataluña  
IRPF. Reducción por inicio del ejercicio de una actividad económica.**

---

**Asunto:** IRPF. Reducción por inicio del ejercicio de una actividad económica.

**Criterio:** El límite del 50% de los ingresos, contenido en el último párrafo del art. 32.3 LIRPF, hace referencia a los ingresos de la actividad económica y no a la totalidad de rendimientos de cualquier fuente de renta obtenidos en el ejercicio

**Criterio 1 de la resolución 30/03555/2018/00/00 del 29/01/2021 - TEAR de Murcia**  
**Procedimiento de recaudación. Fecha que debe tomarse como la de declaración del concurso a efectos de la prohibición de actuaciones ejecutivas singulares.**

**Asunto:** Procedimiento de recaudación. Fecha que debe tomarse como la de declaración del concurso a efectos de la prohibición de actuaciones ejecutivas singulares.

**Criterio:** Declarados los comuneros en concurso de acreedores ni siquiera sería necesario que se presentara igualmente el concurso de la comunidad de bienes para la oportuna acumulación, con independencia de que pueda ser aconsejable para una mayor seguridad jurídica. Por tanto, entiende este Tribunal que la fecha que debe considerarse para la prohibición de actuaciones ejecutivas singulares contra una comunidad de bienes, es la de declaración de concurso de los comuneros

**Criterio 1 de la resolución 00/00794/2018/00/00 del 28/01/2021 - TEAC**  
**ITPAJD. Actos Jurídicos Documentados. Novación de préstamo con garantía hipotecaria. Novación de las cláusulas financieras. Sujeción. Base imponible.**

**Asunto:** ITPAJD. Actos Jurídicos Documentados. Novación de préstamo con garantía hipotecaria. Novación de las cláusulas financieras. Sujeción. Base imponible.

**Criterio:** La novación de las cláusulas financieras tiene un contenido económico por lo que está sujeta a AJD en virtud del artículo 31 del TRITPAJD. La base imponible es el contenido económico de las cláusulas financieras valuables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición y no el total de responsabilidad hipotecaria.

**Criterio reiterado en RG 6466-2019, de 28 de abril de 2021**

**Criterio 1 de la resolución 00/04607/2018/00/00 del 28/01/2021 - TEAC**  
**ITPAJD. Actos Jurídicos Documentados. Tributación de la redistribución de la responsabilidad hipotecaria derivada de un préstamo hipotecario solicitado por una cooperativa de viviendas en los préstamos hipotecarios de cada adquirente de las viviendas protegidas. Inaplicabilidad de la exención prevista en el artículo 45.I.B) 12 del TRITPAJD.**

**Asunto:** ITPAJD. Actos Jurídicos Documentados. Tributación de la redistribución de la responsabilidad hipotecaria derivada de un préstamo hipotecario solicitado por una cooperativa de viviendas en los préstamos hipotecarios de cada adquirente de las viviendas protegidas. Inaplicabilidad de la exención prevista en el artículo 45.I.B) 12 del TRITPAJD.

**Criterio:** La operación consistente en la tributación de la redistribución de la responsabilidad hipotecaria derivada de un préstamo hipotecario solicitado por una cooperativa de viviendas en los préstamos hipotecarios de cada adquirente de las viviendas protegidas no tiene ni la consideración de constitución ni de ampliación de un préstamo hipotecario para la adquisición de terrenos destinados a la construcción de vivienda protegida, ni se trata de un acto o contrato relacionado con la construcción de VPO, como exige el citado artículo 45.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT***

**Criterio 1 de la resolución 00/06563/2018/00/00 del 28/01/2021 - TEAC ITPAJD. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Exención del artículo 108.2 a) de la Ley del Mercado de Valores (LMV). Determinación del valor real del activo.**

**Asunto:** ITPAJD. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Exención del artículo 108.2 a) de la Ley del Mercado de Valores (LMV). Determinación del valor real del activo.

**Criterio:** El art 108 LMV permite a la administración tributaria considerar el valor neto contable derivado de la documentación aportada por el contribuyente como equivalente a los valores reales. (STS 11/09/2020 REC 6598/2017).

***Criterio reiterado en RG 2471-2013-50, de 25 de marzo de 2021***

**Criterio 1 de la resolución 06/01309/2019/00/00 del 28/01/2021 - TEAR de Extremadura**

**IRPF. Base liquidable, Mínimo por discapacidad. Grado de minusvalía de personas que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente.**

**Asunto:** IRPF. Base liquidable, Mínimo por discapacidad. Grado de minusvalía de personas que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y de personas cuya incapacidad sea declarada judicialmente.

**Criterio:** Se ratifica la postura de la Administración pues la sentencia aportada por el contribuyente, dictada en la vía contencioso-administrativa, no declara al interesado incapaz para todo acto de acuerdo con el artículo 199 del Código Civil (que dispone que "Nadie puede ser declarado incapaz sino por sentencia judicial en virtud de las causas establecidas en la Ley", siendo competente para declarar esta incapacidad exclusivamente la jurisdicción civil), sino que, simplemente, reconoce su discapacidad para desarrollar función laboral alguna y su derecho a una pensión, siendo precisamente por este reconocimiento de pensión -atendiendo a la discapacidad física del interesado- por lo que se considera acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33%.

***En este sentido ha resuelto el Tribunal Económico-Administrativo Central (resolución 00-03651-2012 de fecha 24/04/2013).***

***En el mismo sentido se han pronunciado las Salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ de Cantabria, sentencia de 03/01/2020, rec. 121/2019; TSJ de Aragón, sentencia de 07/06/2019, rec. 779/2018; TSJ de Cataluña -Sección Primera de Barcelona-, sentencia de***

*01/03/2019, rec. 637/2016; Sala de Málaga del TSJ de Andalucía, sentencia de 29/06/2018, rec. 283/2017).*

**Criterio 1 de la resolución 08/01770/2018/00/00 del 28/01/2021 - TEAR de Cataluña**  
**Derivación de responsabilidad. Caducidad del procedimiento. Interrupciones justificadas**

---

**Asunto:** Derivación de responsabilidad. Caducidad del procedimiento. Interrupciones justificadas.

**Criterio:** No puede descontarse, para el cómputo del plazo máximo, el tiempo entre la petición por el órgano de recaudación de informe a Inspección para que valore alegaciones sobre las liquidaciones y sanciones a que alcanza la derivación y la recepción del informe, sin notificar dicha petición al obligado y sin una adecuada motivación de la incidencia en el Acuerdo de derivación.

**Criterio 1 de la resolución 33/00508/2018/00/00 del 28/01/2021 - TEAR de Asturias**  
**Reclamaciones económico-administrativas. Actos impugnables. La tasación pericial contradictoria es un medio de impugnación de los valores comprobados administrativamente.**

---

**Asunto:** Reclamaciones económico-administrativas. Actos impugnables. La tasación pericial contradictoria es un medio de impugnación de los valores comprobados administrativamente.

**Criterio:** La comunicación al obligado tributario del resultado de una TPC no constituye un acto susceptible de impugnación en vía económico-administrativa, debiendo la oficina gestora trasladar el resultado de la valoración a una liquidación contra la que sí cabrá tal vía revisora. Si la oficina gestora otorga indebidamente pie de recurso contra la valoración antes de emitir la liquidación, deberá garantizarse que tal actuación no ha producido indefensión al obligado tributario, si éste no ha interpuesto la correspondiente reclamación contra la referida liquidación.

**Criterio 1 de la resolución 33/00949/2018/00/00 del 28/01/2021 - TEAR de Asturias**  
**Procedimientos de gestión. Procedimiento de comprobación de valores. Actuaciones de petición de informe de valoración de un inmueble a otra Administración que se encuadran en el mismo procedimiento a efectos de determinar su plazo máximo de duración.**

---

**Asunto:** Procedimientos de gestión. Procedimiento de comprobación de valores. Actuaciones de petición de informe de valoración de un inmueble a otra Administración que se encuadran en el mismo procedimiento a efectos de determinar su plazo máximo de duración.

**Criterio:** Las actuaciones de valoración de un inmueble realizadas por una Administración Pública diferente de la que instruye el procedimiento de comprobación de valor deben considerarse incluidas en este último a los efectos del plazo máximo de duración de dicho procedimiento, con independencia del posible cómputo de una interrupción justificada de las previstas en el art. 103 del RD 1065/2007.

**Criterio 1 de la resolución 39/00099/2021/00/00 del 28/01/2021 - TEAR de Cantabria**

**ITPAJD. Actos Jurídicos Documentados. Disolución de una comunidad existente sobre un bien inmueble, considerado indivisible, en la que uno de los comuneros sale de la comunidad con adjudicación de los bienes a la otra comunera. Sujeción o no a gravamen del exceso de adjudicación en la modalidad de AJD.**

**Asunto:** ITPAJD. Actos Jurídicos Documentados. Disolución de una comunidad existente sobre un bien inmueble, considerado indivisible, en la que uno de los comuneros sale de la comunidad con adjudicación de los bienes a la otra comunera. Sujeción o no a gravamen del exceso de adjudicación en la modalidad de AJD.

**Criterio:** El exceso de adjudicación no constituye una convención distinta a la disolución de la comunidad, que ampare su gravamen en AJD, sino que estamos en presencia de una disolución con adjudicación de bienes en la que se produce un exceso a favor de la reclamante, documentada en escritura pública y es esta convención la que reúne los requisitos precitados, por lo que volver a gravar el otorgamiento de la escritura en AJD por el exceso de adjudicación producido es, en opinión de este Tribunal, constitutivo de un supuesto de doble gravamen. Estando en presencia de una comunidad formada por bienes indivisibles, la única forma de disolver la comunidad es adjudicárselos a uno de los comuneros, que, como consecuencia de lo anterior, tendrá un exceso de adjudicación, inevitable, o lo que es lo mismo, el exceso de adjudicación es una consecuencia inevitable (inexcusable si empleamos los términos del TS) de la propia disolución, y por ello no debe ser gravado, so pena de incurrir en una doble tributación de una misma convención por un mismo concepto.

**Criterio 1 de la resolución 00/00817/2020/00/00 del 26/01/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas; Cálculo de la renta sujeta a bonificación. Rendimiento financiero.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas; Cálculo de la renta sujeta a bonificación. Rendimiento financiero.

**Criterio:** El requisito previsto en la letra d) del artículo 53.1 del TRLIS debe interpretarse en el sentido de que, para el cómputo de ese “al menos 55% de las rentas computadas por el obligado tributario en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades:

1) deben tenerse en cuenta todos los ingresos que integren la base imponible del período impositivo, incluidos los ingresos financieros; y,

2) la renta sujeta a bonificación incluye tanto las rentas positivas obtenidas de viviendas dedicadas al arrendamiento como las negativas, por lo que las rentas

derivadas de arrendamientos que resulten negativas se compensarán con las rentas positivas del resto de viviendas arrendadas, es decir, no se excluyen del cómputo.

***Criterio reiterado en RG 4754/2021, de 20-12-2021***

**Criterio 1 de la resolución 00/02297/2020/00/00 del 26/01/2021 - TEAC Impuesto sobre Sociedades. Solicitud de rectificación de autoliquidación. Errores contables.**

**Asunto:** Impuesto sobre Sociedades. Solicitud de rectificación de autoliquidación. Errores contables.

**Criterio:** En caso de apreciación de errores contables en un ejercicio posterior a la formulación de las cuentas anuales correspondientes a aquel, el error se subsanará en el ejercicio en que se detecte. No procediendo, en consecuencia, la modificación del resultado contable del ejercicio en que se produjo el error, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, determinada a partir de dicho resultado, no debe modificarse. El error contable tendrá efectos sobre las cuentas anuales del ejercicio en el que se detecte y, por tanto, afectará al Impuesto sobre Sociedades de dicho ejercicio.

Aprobadas las cuentas de un ejercicio (X0) la rectificación en un ejercicio posterior (X1) de las cuentas correspondientes a aquel (X0) tiene efecto contable en el ejercicio en que se aprecian y corrigen los errores cometidos (X1).

***Este criterio ha sido mantenido reiteradamente por este Tribunal (entre otros RG 3851-12 y 6124-13)***

**Criterio 1 de la resolución 00/04760/2019/00/00 del 26/01/2021 - TEAC IRNR. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Dies ad quem del cómputo del plazo de 10 años.**

**Asunto:** IRNR. Régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español. Dies ad quem del cómputo del plazo de 10 años.

**Criterio:** Al computar los 10 años de no residencia fiscal en España, debe incluirse en dicho plazo el último año en que se tiene la consideración de residente en el extranjero, aunque sea el propio ejercicio en que se ha producido el desplazamiento a nuestro país.

***Se reitera criterio de RG 786/2013, de 08-09-2016***

**Criterio 1 de la resolución 00/00840/2018/00/00 del 25/01/2021 - TEAC IVA. Modificación de la base imponible por impago y declaración de concurso**

**del deudor. Improcedencia por vinculación entre las partes. Ley del IVA, artículo 80.tres y cinco.**

**Asunto:** IVA. Modificación de la base imponible por impago y declaración de concurso del deudor. Improcedencia por vinculación entre las partes. Ley del IVA, artículo 80.tres y cinco.

**Criterio:** El artículo 80.tres de la Ley del IVA permite la modificación de la base imponible en los supuestos de impago de destinatario y declaración de concurso de éste. Esta posibilidad está excluida en los supuestos de vinculación entre las partes.

Este TEAC considera suficientemente probada la transmisión de las participaciones con la escritura pública de compraventa de participaciones y mediante diligencia extendida en el procedimiento inspector en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2009 en la que se declara que no son entidades vinculadas. La falta de inscripción de la transmisión en el Registro Mercantil no se entiende como impedimento para lo anterior,

No existiendo, pues, vinculación entre las partes a la fecha de modificación de la base imponible por impago y concurso del deudor, no se puede oponer la excepción que establece el artículo 80.cinco de la Ley del IVA.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/01279/2018/00/00 del 25/01/2021 - TEAC Ley del IVA, artículo 80.tres. Modificación de la base imponible por impago del destinatario y declaración de concurso. Requisito de que las cuotas correspondientes se hayan devengado con carácter previo al auto por el que se declara la situación de concurso del deudor.**

**Asunto:** Ley del IVA, artículo 80.tres. Modificación de la base imponible por impago del destinatario y declaración de concurso. Requisito de que las cuotas correspondientes se hayan devengado con carácter previo al auto por el que se declara la situación de concurso del deudor.

**Criterio:** El artículo 80.tres de la Ley del IVA permite la modificación de la base imponible de las operaciones cuyo devengo sea previo a la declaración de concurso del deudor. Esta modificación ha de realizarse a partir de la fecha en que se publique el citado auto en el BOE. Se suscita la cuestión de si cabe el recurso a este procedimiento cuando el devengo de las operaciones es posterior a la fecha del concurso, pero previo a la de su publicación.

La Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, dispone que los créditos generados por la actividad empresarial tras la declaración del concurso son créditos contra la masa y se pagarán antes. El momento señalado por la Ley Concursal para distinguir los créditos contra la masa de los créditos concursales es el de la declaración del concurso y no el de su publicación.

Así mismo, la Ley del IVA permite rectificar la cuota cuando el devengo de la operación sea anterior al auto de declaración del concurso, sin mencionar a estos efectos la fecha de publicación del auto en el BOE, sin perjuicio de que sea dicha publicación la que determine el dies a quo del plazo para la modificación.

Debe concluirse, pues, que las cuotas cuya recuperación es factible a través del procedimiento previsto en el artículo 80.tres de la Ley del IVA y demás normas de aplicación son las correspondientes a operaciones devengadas con carácter previo a la declaración de concurso del destinatario, no las posteriores, ni siquiera en el caso de que sean previas a la publicación del auto por el que se declara el concurso de acreedores. Siendo este el caso, ha de desestimarse la reclamación.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/01417/2018/00/00 del 25/01/2021 - TEAC Ley del IVA, art.163 sexies y nonies. Régimen de grupos de IVA. Opción extemporánea por el mismo.**

**Asunto:** Ley del IVA, art.163 sexies y nonies. Régimen de grupos de IVA. Opción extemporánea por el mismo.

**Criterio:** La Ley del IVA obliga a la entidad dominante a comunicar a la Administración el cumplimiento de todos los requisitos, la adopción de los acuerdos y la opción por aplicar el régimen en el mes de diciembre anterior al año natural en que se vaya a aplicar.

La comunicación a la Administración es la forma de ejercer la opción y a esta opción se aplica el régimen general de las opciones previsto por el art.119.3 LGT ("las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración"). Por tanto, como la interesada no presentó la comunicación en plazo, no puede optar fuera de plazo por la aplicación del régimen.

Excepcionalmente se prevé, para las entidades de nueva creación, integradas en un grupo desde el momento de su constitución, y a efectos de que puedan aplicar el REGE desde dicho momento, el cumplimiento de tales obligaciones en el tiempo que va hasta la finalización del plazo de presentación de la primera autoliquidación individual que corresponda a la aplicación del régimen especial, en cuyo caso el citado régimen especial será aplicable desde el primer día del periodo de liquidación al que se refiera dicha declaración. Tampoco se ha procedido así en el asunto controvertido.

***Reitera criterio de RG 00/01142/2016 (15-07-2019).***

**Criterio 1 de la resolución 00/01535/2018/00/00 del 25/01/2021 - TEAC Facturación. Real Decreto 1619/2012, art.4.3, solicitud para la emisión de facturas simplificadas en supuestos distintos a los previstos expresamente por la norma.**

**Asunto:** Facturación. Real Decreto 1619/2012, art.4.3, solicitud para la emisión de facturas simplificadas en supuestos distintos a los previstos expresamente por la norma.

**Criterio:** La entidad interesada solicita autorización para emitir facturas simplificadas por razón de la naturaleza de la operación que desarrolla, agencia de viajes online,

dirigida a particulares, en el desincentivo que supone, para su clientela, la petición de la información requerida y en los errores en la facturación cuando los datos han de ser suministrados por este.

La simplificación referida a la falta de identificación del destinatario se prevé para importes inferiores a 400 euros o superiores y hasta 3.000 euros, en caso de las operaciones previstas en el artículo 4.2 del Reglamento de facturación.

El carácter del destinatario de la operación como particular, no habilita, per se, la concesión de la simplificación.

Las simplificaciones mencionadas se prevén al amparo de que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten particularmente la inclusión en las mismas de la totalidad de los datos o requisitos previstos para las facturas completas, debiendo acreditarse esta cuestión por el solicitante y proceder la Administración a su valoración. No habiéndose efectuado dicha acreditación, ha de considerarse correcta la denegación de la autorización acordada por la Administración.

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/02154/2019/00/00 del 25/01/2021 - TEAC IIEE. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Autoconsumo: no sujeto al impuesto en la medida en que se utilice como combustible en la producción, en régimen suspensivo, de otros hidrocarburos.**

**Asunto:** IIEE. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Autoconsumo: no sujeto al impuesto en la medida en que se utilice como combustible en la producción, en régimen suspensivo, de otros hidrocarburos.

**Criterio:** El autoconsumo de hidrocarburos estará no sujeto al impuesto en la medida en que se utilice como combustible en la producción, en régimen suspensivo, de otros hidrocarburos. A tal efecto hay que tener en cuenta que sólo tendrán la consideración de hidrocarburos a efectos del Impuesto Especial de Hidrocarburos aquellos productos que se encuentren incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, definido en el artículo 46 de la Ley de Impuestos Especiales.

El TJUE señala que la exclusión del hecho imponible del Impuesto sobre Hidrocarburos solamente será posible cuando los productos finales obtenidos vayan a ser gravados por el impuesto armonizado (sentencia Koppers Denmark ApS, de 6 de junio de 2018, dictada en el asunto C-49/17).

***Reitera criterio de RG 00/08526/2015 (28-03-2019).***

**Criterio 1 de la resolución 00/02380/2019/00/00 del 25/01/2021 - TEAC Trafico exterior. Principio de la irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida ésta.**

**Asunto:** Trafico exterior. Principio de la irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida ésta.

**Criterio:** La declaración en aduana constituye un acto mediante el cual el declarante manifiesta, de acuerdo con la forma y procedimientos establecidos, la voluntad de asignar a una mercancía un régimen aduanero determinado. El declarante tiene la obligación de presentar la declaración con todos los datos necesarios para la aplicación de las disposiciones que regulan el régimen aduanero para el que se declaran las mercancías. La declaración debe ir acompañada de todos los documentos cuya presentación sea necesaria para permitir la correcta aplicación del régimen aduanero.

El artículo 15.2 Código Aduanero Comunitario (CAU) no establece una presunción de veracidad de los datos declarados, sino que establece la obligación que recae sobre el declarante, de presentar informaciones exactas en una declaración en aduana. Esta obligación es únicamente el corolario del principio de la irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida ésta. El declarante, por tanto, es quien asume la responsabilidad de la información presentada. Esta obligación conlleva el principio de irrevocabilidad de la declaración en aduana una vez admitida ésta, principio cuyas excepciones están estrictamente delimitadas por el Derecho de la Unión.

***Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 15 de septiembre de 2011, en el asunto C-138/10, DP grup EOOD (apartados 32 y siguientes).***

***Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de octubre de 2005, Overland Footwear, C-468/03, (apartados 61 y siguientes).***

***Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 16 de julio de 2020, en el asunto C-97/19, Pfeifer & Langen.***

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 2 de la resolución 00/02380/2019/00/00 del 25/01/2021 - TEAC Tráfico exterior. Rectificación de declaración aduanera después del levante.**

**Asunto:** Tráfico exterior. Rectificación de declaración aduanera después del levante.

**Criterio:** Como regla general, no es posible rectificar la declaración en aduana una vez se haya autorizado el levante de las mercancías. Sólo está permitida dicha rectificación, cuando la misma sea necesaria para que el declarante pueda cumplir con las obligaciones que le correspondan para el régimen aduanero en cuestión. Las autoridades aduaneras podrán efectuar la revisión solicitada y resolver según su apreciación. El artículo 173.3 del Código Aduanero de la Unión (CAU) no distingue entre errores u omisiones que puedan ser objeto de corrección y otros que no lo sean por lo que se refiere tanto a errores u omisiones materiales como a errores de interpretación del Derecho aplicables.

***Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 15 de septiembre de 2011, en el asunto C-138/10, DP grup EOOD (apartados 32 y siguientes).***

***Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 20 de octubre de 2005, Overland Footwear, C-468/03, (apartados 61 y siguientes).***

***Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 16 de julio de 2020 en el asunto C-97/19, Pfeifer & Langen.***

***Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.***

**Criterio 1 de la resolución 00/05557/2017/00/00 del 25/01/2021 - TEAC Ley del IVA, artículo 119. Reglamento del IVA, artículo 31.4. Devoluciones de IVA a no establecidos. Posibilidad de subsanación de solicitudes que se califican como no presentadas. Plazo.**

**Asunto:** Ley del IVA, artículo 119. Reglamento del IVA, artículo 31.4. Devoluciones de IVA a no establecidos. Posibilidad de subsanación de solicitudes que se califican como no presentadas. Plazo.

**Criterio:** El plazo para solicitar la devolución del IVA a no establecidos se configura como un plazo de caducidad, finalizando el 30 de septiembre del año siguiente al natural en que se soportaron las cuotas (artículo 31.4 del Reglamento del IVA).

La Orden EHA/789/2010 regula el contenido y forma de presentación del formulario de solicitud de devolución. En su artículo 3 contempla la posibilidad de la que la Administración no efectúe la validación de la misma de forma inmediata, pudiendo efectuarse esta en un plazo de 5 días. La norma añade que la solicitud cuya validación resulte errónea se tendrá por no presentada.

En línea con lo resuelto por este Tribunal (Resol. de 15-12-2015, RG 4074/2013), existe la posibilidad de subsanación de la solicitud inicialmente presentada. Esta posibilidad, sin embargo, no puede resultar en un plazo indeterminado, a voluntad del solicitante, teniendo en cuenta, además, el carácter del plazo de caducidad previsto para solicitar este tipo de devoluciones.

La Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, vigente al tiempo de los hechos controvertidos, de aplicación supletoria en materia tributaria, establece, en su artículo 71, un plazo de 10 días para efectuar la subsanación en los procedimientos iniciados a instancia de parte. Este mismo plazo se contempla en la vigente Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en su artículo 68, con idéntico plazo.

Transcurridos los 5 días de que dispone la Administración para efectuar la validación, y no habiéndose procedido por la solicitante a subsanar su solicitud inicial, esta ha de tenerse por no presentada. La presentación de una ulterior solicitud, superado el plazo de caducidad antes descrito, ha de calificarse, pues, como extemporánea.

***Doctrina a los efectos del art.239.8 LGT (Reitera criterio de reiterado en RG 00/04074/2013 (15-12-2015).***

**Criterio 1 de la resolución 00/05601/2017/00/00 del 25/01/2021 - TEAC IVA. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Aplicación de la regla antifraude prevista en el artículo 71 apartado Dos de la Ley del Impuesto en un supuesto en que el sujeto pasivo realiza la actividad de compraventa de vehículos usados. Deducción de las cuotas autorrepercutidas.**

**Asunto:** IVA. Lugar de realización de las adquisiciones intracomunitarias de bienes. Aplicación de la regla antifraude prevista en el artículo 71 apartado Dos de la Ley del Impuesto en un supuesto en que el sujeto pasivo realiza la actividad de compraventa de vehículos usados. Deducción de las cuotas autorrepercutidas.

**Criterio:** La entidad reclamante adquiere vehículos usados en otro Estado miembro de la UE, comunicando en todas las operaciones el NIF-IVA suministrado por la Administración española. Los vehículos son objeto de posterior entrega a particulares establecidos en otro Estado Miembro de la UE, distinto de los dos anteriores, en régimen de bienes usados. Los vehículos son transportados directamente del país de origen al de consumo final.

No concurren los requisitos de tributación por el Régimen Especial de Bienes Usados, ni procede la aplicación de la exención de la entrega por operación triangular. Se producen adquisiciones intracomunitarias de bienes, sin que resulte de aplicación ninguno de los supuestos de no sujeción o exención del hecho imponible.

Como regla general, las adquisiciones intracomunitarias de bienes se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se encuentre en el mismo el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente. No obstante, también se consideran realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando se hayan efectuado comunicando al vendedor el NIF-IVA español, y no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte. Corresponde a la entidad probar, por cualquier medio de prueba, que las referidas adquisiciones han tributado en el Estado de llegada, para así evitar la aplicación de la regla especial de localización o regla antifraude. Así lo establece la propia Directiva 2006/112/CE en su artículo 41.

En el supuesto de que las adquisiciones intracomunitarias se graven en el Estado miembro que ha atribuido el NIF-IVA, esto es, que sea de aplicación la regla antifraude, el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir las cuotas soportadas. Si los bienes adquiridos no se introducen en dicho Estado miembro, no se destinan a las necesidades de las operaciones gravadas. En este sentido, se ha pronunciado el TJUE en sentencia de 22 de abril de 2010, asuntos acumulados C-536/08 y C-539/08, en la que, además, señala que si en estos casos se concediera al sujeto pasivo el derecho a la deducción en el Estado miembro de identificación, se perdería todo incentivo para declarar la adquisición intracomunitaria en cuestión en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte, es decir, en el Estado miembro de consumo final, que es el que se considera como lugar de sujeción de las adquisiciones intracomunitarias.

**Con igual criterio RG 00/1668/2007 (12-05-2009).**

**Criterio 1 de la resolución 00/05818/2020/00/00 del 25/01/2021 - TEAC Notificaciones electrónicas. Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC). Obligtoriedad**

**o no de la previa notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada (NEO) establecida en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre.**

**Asunto:** Notificaciones electrónicas. Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC). Obligatoriedad o no de la previa notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada (NEO) establecida en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre.

**Criterio:** Desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, la posibilidad de la AEAT de efectuar notificaciones electrónicas a los sujetos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 14 de la Ley 39/2015, no puede depender de la previa notificación de su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas (NEO). Quiere ello decir que a partir del 2 de octubre de 2016 ya no es exigible a la AEAT la obligación de notificar la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores que cumplan alguno de los requisitos del artículo 4.2 de dicha norma y a aquellas personas físicas que reuniendo alguno de los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010 estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas según el artículo 14.2 de la Ley 39/2015.

La obligación de notificar la inclusión en sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, se mantiene, a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, respecto de aquellas personas físicas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la citada Ley.

#### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**Reitera criterio de RG 00/04868/2020 (22-01-2021), también en UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**En el mismo sentido STSJ de Murcia núm 00592/2021 de 11-11-2021 (Rec. 253/2020).**

**Criterio 1 de la resolución 00/05845/2017/00/00 del 25/01/2021 - TEAC Impuesto Especial sobre la Electricidad. Concepto de fábrica a los efectos de la aplicación del régimen suspensivo (Art. 4.17 Ley 38/1992). Efectos de la falta de CAE. CAMBIO DE CRITERIO.**

**Asunto:** Impuesto Especial sobre la Electricidad. Concepto de fábrica a los efectos de la aplicación del régimen suspensivo (Art. 4.17 Ley 38/1992). Efectos de la falta de CAE. **CAMBIO DE CRITERIO.**

**Criterio:** El Tribunal Supremo viene manteniendo el criterio de que la inscripción en el Registro Territorial, y la consecuente obtención del CAE, es requisito imprescindible para operar en el régimen suspensivo propio de los impuestos especiales (sentencias de 17 de febrero de 2011 (casación 4977/2006, FJ 3º), 24 de febrero de 2011 (casación 3692/06, FJ 3º) y 14 de mayo de 2008 (casación 5123/02, FJ 6º).

Esta doctrina no puede trasladarse sin matices al régimen del impuesto sobre la electricidad, puesto que no tiene una configuración jurídica idéntica al resto de las accisas (casaciones 6057/2017 y 3287/2018 de 23 de julio de 2020).

Las instalaciones de producción de energía eléctrica incluidas en "régimen especial" según la normativa reguladora del sector eléctrico (Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico) tienen la consideración de fábrica a los efectos del artículo 64.bis A).2 de la Ley de IIEE.

La carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), no determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica **a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad**, ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto.

### ***CAMBIO DE CRITERIO.***

***Este criterio ha supuesto cambio con respecto a criterios de:***

***RG 00/02925/2014***

***RG 00/05710/2009***

***RG 00/05713/2015***

***RG 00/06212/2015***

***RG 00/00411/2010***

***RG 00/01571/2009***

**Criterio 1 de la resolución 00/05935/2018/00/00 del 25/01/2021 - TEAC Impuestos Especiales. Detección diferencias en más respecto a lo documentado oficialmente, en un control de existencias fuera de fábricas o depósitos fiscales. Nacimiento de deuda tributaria.**

**Asunto:** Impuestos Especiales. Detección diferencias en más respecto a lo documentado oficialmente, en un control de existencias fuera de fábricas o depósitos fiscales. Nacimiento de deuda tributaria.

**Criterio:** Cuando al efectuar recuentos o controles de las existencias de productos sujetos a los impuestos especiales de fabricación y se pongan de manifiesto **diferencias en más** respecto de lo consignado en sistemas contables, documentos de circulación u otros documentos, **fuera de fábricas o depósitos fiscales**, los que posean, utilicen, comercialicen o transporten los productos que representan el exceso estarán obligados al pago de la deuda tributaria correspondiente al exceso en los términos previstos en el apartado 7 del artículo 8 de la Ley 38/2002.

***Reitera criterio de RG 00/03313/2009/00/0 (05-10-2010).***

**Criterio 2 de la resolución 00/05935/2018/00/00 del 25/01/2021 - TEAC Impuestos Especiales. Diferencias en más de producto marcado y trazado en un almacén fiscal.**

**Asunto:** Impuestos Especiales. Diferencias en más de producto marcado y trazado en un **almacén fiscal**.

**Criterio:** Corresponde la regularización de los excesos al amparo de los artículos 8.8 y 15.7 Ley de los Impuestos Especiales y el artículo 52 del Reglamento puesto que dichos excesos en los almacenes fiscales suponen la existencia de un producto, fuera del régimen suspensivo, por el que ya se ha devengado el impuesto, del que al no poderse justificar documentalmente del origen del mismo, no es posible acreditar que ha pagado los impuestos en España.

**Reitera criterio de RG 00/03313/2009/00/0 (05-10-2010) (FJ sexto).**

**Criterio 1 de la resolución 00/03375/2019/00/00 del 22/01/2021 - TEAC Procedimiento económico-administrativo. Procedimiento abreviado. Alegaciones formuladas por el interesado con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación**

**Asunto:** Procedimiento económico-administrativo. Procedimiento abreviado. Alegaciones formuladas por el interesado con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación .

**Criterio:** En el procedimiento abreviado, regulado en los artículos 245 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las alegaciones formuladas por el reclamante con posterioridad a la presentación del escrito de interposición de la reclamación deben ser examinadas por el órgano económico-administrativo a menos que este último hubiera dictado ya la resolución correspondiente que pone fin a dicho procedimiento.

### **UNIFICACIÓN DE CRITERIO**

**Criterio 2 de la resolución 00/03375/2019/00/00 del 22/01/2021 - TEAC Notificaciones. Notificaciones voluntarias en Sede Electrónica. Efectos de las notificaciones realizadas en Sede Electrónica de la Agencia tributaria a quien no está obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos.**

**Asunto:** Notificaciones. Notificaciones voluntarias en Sede Electrónica. Efectos de las notificaciones realizadas en Sede Electrónica de la Agencia tributaria a quien no está obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos.

**Criterio:** Debe tenerse por notificado un acto administrativo que, en los términos del Artículo 115 *ter* del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, ha llegado materialmente a conocimiento del interesado por acceso voluntario de éste a la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria, quedando acreditada esta circunstancia documentalmente, en aquellos casos en los que aquél no está obligado a recibir las notificaciones por medios electrónicos.

## **UNIFICACIÓN DE CRITERIO**

**Criterio 1 de la resolución 00/04868/2020/00/00 del 22/01/2021 - TEAC**  
**Notificaciones electrónicas. Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC). Obligatoriedad o no de la previa notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada (NEO) establecida en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre.**

**Asunto:** Notificaciones electrónicas. Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPAC). Obligatoriedad o no de la previa notificación de la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada (NEO) establecida en el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre.

**Criterio:** Desde la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, la posibilidad de la AEAT de efectuar notificaciones electrónicas a los sujetos a los que se refiere el apartado 2 del artículo 14 de la Ley 39/2015, no puede depender de la previa notificación de su inclusión en el sistema de notificaciones electrónicas (NEO).

Quiere ello decir que a partir del 2 de octubre de 2016 ya no es exigible a la AEAT la obligación de notificar la inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica del artículo 4.1 del Real Decreto 1363/2010, a las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica no incluidas entre las anteriores que cumplan alguno de los requisitos del artículo 4.2 de dicha norma y a aquellas personas físicas que reuniendo alguno de los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010 estén obligadas a relacionarse a través de medios electrónicos con las Administraciones Públicas según el artículo 14.2 de la Ley 39/2015.

La obligación de notificar la inclusión en sistema de dirección electrónica habilitada a que se refiere el artículo 5.1 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, se mantiene, a partir de la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, respecto de aquellas personas físicas que reuniendo los requisitos del artículo 4.2 del Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, no están incluidas en el artículo 14.2 de la citada Ley.

## **UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**Criterio reiterado en RG 00/05818/2020 (25-01-2021), también en UNIFICACIÓN DE CRITERIO.**

**En el mismo sentido STSJ de Murcia núm 592/2021 de 11-11-2021 (Rec. 253/2020).**

**criterio 1 de la resolución 08/03857/2017/00/00 del 21/01/2021 - TEAR de Cataluña IVA/TPO. Adjudicación mediante subasta. Renuncia a la exención.**

---

**Asunto:** IVA/TPO. Adjudicación mediante subasta. Renuncia a la exención.

**Criterio:** No procede la renuncia a la exención en el supuesto de incumplimiento por el adquirente, en nombre y por cuenta del transmitente, de la obligación formal de comunicar al órgano judicial, por escrito y previa o simultáneamente al pago del precio de adjudicación, dicha renuncia y el cumplimiento de los requisitos materiales teniendo en cuenta que el Decreto de adjudicación no realiza ningún pronunciamiento sobre la sujeción al IVA o la repercusión del impuesto.

**criterio 1 de la resolución 08/10588/2018/00/00 del 19/01/2021 - TEAR de Cataluña IVA. Adquisiciones intracomunitarias. Operaciones no sujetas**

---

**Asunto:** IVA. Adquisiciones intracomunitarias. Operaciones no sujetas.

**Criterio:** Las adquisiciones intracomunitarias realizadas por un empresario-profesional que realiza operaciones exentas sin derecho a deducción (prestación de servicios sanitarios) están no sujetas hasta el límite de 10.000 euros y sujetas y no exentas a partir de dicho límite con independencia del cumplimiento de los requisitos formales (comunicación del NIF de operador intracomunitario). No consta que el interesado ejerciese con anterioridad a superar el límite la opción por tributación en destino.

---

\*\*\*\*\*