

Revista Técnica Tributaria

.....

Número **126** // julio - septiembre 2019

Crítica a la modificación de finales de 2017 en
los reglamentos de desarrollo de la LGT (Parte II)

. . .

La imposición sobre la transmisión de bienes de consumo usados y
economía circular

. . .

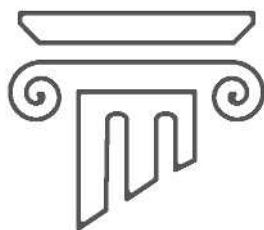
50 años de historia del Impuesto sobre Sociedades

. . .

The “excessive burden” as the only limit to double prosecution

. . .

Crónica de la RIC 2018



Revista Técnica Tributaria

.....

Revista trimestral // Número **126** // julio – septiembre 2019



Dirección

María Amparo Grau Ruiz
Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de
Madrid

Coordinación de redacción

**Arturo Jiménez
Contento**
Director del Gabinete de
Estudios

Marta González Álvaro
Subdirectora del Gabinete de
Estudios de la AEDAF

**Montserrat Ruiz de
Velasco Casas**
Técnico del Gabinete de
Estudios de la AEDAF

María Valcárcel Seco
Técnico del Gabinete de
Estudios de la AEDAF

Consejo Asesor

José Ignacio Alemany Bellido
Abogado.
Presidente de la AEDAF

Jesús Calderón González
Magistrado de la Audiencia Nacional

Francisco Clavijo Hernández
Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario.
Universidad de La Laguna

Abelardo Delgado Pacheco
Inspector de Hacienda del Estado en
excedencia. Socio de Garrigues

Francisco Escribano López
Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario.
Universidad de Sevilla

Ramón Falcón y Tella
Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario.
Universidad Complutense de Madrid

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y
Tributario.
Universidad de Santiago de Compostela

Javier Gómez Taboada
Abogado. Vocal Responsable de Estudio e
Investigación de la AEDAF

Philip Baker
Abogado en Field Court Tax Chambers.
Universidad de Oxford

Diego Martín Abril
Inspector de Hacienda del
Estado en excedencia.
Ex director General de
Tributos.
Of Counsel en Gómez-
Acebo & Pombo

Juan Martín Queralt
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Valencia

Carlos Palao Taboada
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Consejero en Montero-
Aramburu Abogados

Juan Ramallo Massanet
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de
Madrid

**José Ignacio Ruiz
Toledano**
Inspector de Hacienda del
Estado.
Vocal del TEAC

Eduardo Sanz Gadea
Inspector de Hacienda del
Estado

Mª Teresa Soler Roch
Catedrática de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad de Alicante

Juan Zornoza Pérez
Catedrático de Derecho
Financiero y Tributario.
Universidad Carlos III de
Madrid

Jacques Malherbe
Profesor emérito de la
Universidad Católica de
Lovaina. Abogado.

Revista Técnica Tributaria es una publicación de la Asociación Española de Asesores Fiscales, dirigida a todos los profesionales del Derecho tributario, configurándose como una publicación científica que, desde una óptica crítica, intenta analizar todos y cada uno de los aspectos que pudieran incidir en la aplicación del tributo. La periodicidad de Revista Técnica Tributaria es trimestral

Redacción y administración:

O'Donnell, 7 - 1º Dcha.
28009 – Madrid
Tel.: 915 325 154
Fax: 915 32 3794
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Edita:

Asociación Española de Asesores Fiscales

Maquetación:

Wolters Kluwer España, S.A.

Impresión:

Wolters Kluwer España, S.A.
Calle Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas, Madrid

Depósito Legal: M-25925-1988

ISSN: 0214-6010

Suscripciones:

Anual (4 ejemplares): 60€ + IVA
Librerías (4 ejemplares): 48€ + IVA
Números sueltos: 25€ + IVA

Correo electrónico: sedecentral@aedaf.es

Revista Técnica Tributaria (Edición digital):
WWW.AEDAF.ES/Gabinete de estudios/Publicaciones/Revista Técnica Tributaria

Directorios, catálogos y bases de datos en los que se encuentra indexada la Revista Técnica Tributaria: Smarteca, Dialnet, Latindex, biblioteca del IEF.

Revista Técnica Tributaria no comparte necesariamente las opiniones de los colaboradores expuestas en sus artículos

© Asociación Española de Asesores Fiscales



Índice

.....

Editorial

Reformas tributarias: ¿cuándo, cómo y en qué sentido? <i>María Amparo Grau Ruiz</i>	7
--	---

Estudios

Crítica a la modificación de finales de 2017 en los reglamentos de desarrollo de la LGT (Parte II) <i>Esaú Alarcón García</i>	11
La imposición sobre la transmisión de bienes de consumo usados y economía circular <i>Germán Orón Moratal</i>	37
50 años de historia del Impuesto sobre Sociedades <i>Eduardo Sanz Gadea</i>	49
The «excessive burden» as the only limit to double prosecution <i>Marta Moreno Corte</i>	85

Comentario de jurisprudencia Nacional

Estado actual de las controversias generadas por el Impuesto Sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en el TC y en el TS <i>Manuel Vicente Garzón Herrero</i>	101
---	-----

Comentario de doctrina administrativa

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 5588/2018, de 11 de junio de 2019	107
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 4656/2016, de 25 de junio de 2019	110
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1278/2019, de 25 de junio de 2019	112
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 02183/2016, de 14 de mayo de 2019	115

Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1413/2016, de 11 de junio de 2019	118
Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 03153/2016, de 11 de junio de 2019	121
Comentario de Jurisprudencia del TJUE	
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 12 de junio de 2019	127
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 8 de mayo de 2019	131
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 14 de marzo de 2019	137
Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 2 de mayo de 2019	140
Transferencia	
Crónica de la RIC 2018 <i>Salvador Miranda Calderín</i>	147
Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA)	166
Novedades editoriales	169

Reformas tributarias: ¿cuándo, cómo y en qué sentido?

María Amparo Grau Ruiz

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Directora de la Revista Técnica Tributaria

Ante el anuncio de una próxima recesión económica, que se espera sea un tanto distinta¹ a la relativamente superada en tiempos recientes, el hecho de no poder llevar a cabo una óptima adaptación preventiva del sistema tributario –dadas las actuales circunstancias políticas–, produce cierto desasosiego.

La inquietante incertidumbre en la que nos encontramos, desde una perspectiva fiscal, sobre la necesidad de poner en marcha determinadas reformas, cuando se requieren por instancias internacionales² al constatare que el ritmo de las reformas fiscales se ha frenado en las principales economías, lleva a cuestionarse si acaso existe algún mal endémico en el ordenamiento español a la hora de afrontarlas oportunamente; sobre todo, cuando se hace un seguimiento a largo plazo de cuándo y cómo éstas se realizan. Puede que esta idea resulte un tanto exagerada, pero quizás la hipérbole ayude a crear conciencia de la situación actual en España y a reaccionar mejor en el futuro con respecto a males como la infra-o la sobre-regulación (sin que esta última pueda justificarse sin más por la multiplicidad de centros de producción normativa en un marco de descentralización fiscal).

Quizás algunas causas de la sentida devaluación de la normativa tributaria vigente estriben bien en la inflación derivada del activismo exorbitante en etapas precedentes; o bien, en la presente inactividad en un extremo opuesto. Desde luego, es fácilmente perceptible que ni la adopción frenética de numerosas normas, ni la escasez normativa suelen ser la solución adecuada a los problemas de índole tributaria. Normas, las justas. Sin embargo, con demasiada frecuencia suele pasarse por alto la plasticidad propia de la norma.

¹ «De hecho, la excepcionalidad de la recesión que viene puede tener que ver con que se vuelve a poner a prueba cuán elástica es la política monetaria del siglo XXI y qué papel jugarán otras políticas como la fiscal y las reformas. La ortodoxia señalaría que allí donde la deuda es reducida y hay capacidad de gasto (Alemania) tendría que haber estímulos fiscales. Que allí donde hay posibilidades de cerrar acuerdos ante retos políticos, territoriales y reformistas se hiciera (España) y que conviene huir del juego populista destructivo (Italia). En teoría debería ser así, pero no es lo que estamos observando». CARBÓ, S.: «¿Qué será diferente en la próxima recesión?», *El País*, 13 de agosto de 2019. https://elpais.com/economia/2019/08/12/actualidad/1565630362_607946.html [último acceso 10 de septiembre de 2019].

² Sin entrar aquí en la discusión sobre los tipos de reformas coyunturales o estructurales, parece que «la perspectiva de un crecimiento económico frágil en algunos países, las desigualdades en la renta y la riqueza, la naturaleza cambiante del trabajo, así como el cambio climático, [que] exigirán reformas tributarias más audaces». OCDE: *Tax Policy Reforms 2019. OECD and Selected Partner Economies* [Reformas de políticas tributarias 2019. OCDE y algunas Economías asociadas seleccionadas –resumen ejecutivo en español], OCDE, París, 2019. doi: 10.1787/da56c295-en [último acceso 10 de septiembre de 2019].

Visto lo sucedido en relación con la forma de introducir las modificaciones y la inestabilidad con ello generada –hasta cierto punto semejante a la atmosférica³ en sus nefastas consecuencias–; en lo que se refiere al fondo, no mejora el panorama.

En efecto, preocupa percatarse de cierta progresiva limitación del margen de libertad de los actores en el mundo fiscal, que, en ocasiones, puede quedar reducido a un puro automatismo. Éste parece ser fruto de la expansión generalizada de una desconfianza creciente, no sólo hacia el obligado tributario, cuando se procura facilitar la tarea de la Administración (a través del instituto de la responsabilidad, por ejemplo); sino también, por extraño que suene, entre el Legislativo y el Ejecutivo (en los tiempos que corren, en los que el unipersonalismo hace incluso dudar de la vigencia el principio de consentimiento a los impuestos: el clásico «*no taxation without representation*»). En ambos planos, en cierto modo, da la penosa impresión de que han ido abandonándose los esfuerzos por lograr una justa composición de intereses en favor de la imposición.

Así, la inclinación sutil en la apuesta por mecanismos que prácticamente funcionen por sí solos, o la ejecución mecánica de actos sin llegar a ser consciente del alcance de los mismos, a largo plazo, incrementan la susceptibilidad de automatización del campo tributario, e incluso del uso de la inteligencia artificial, desplazándose progresivamente a los operadores humanos.

Ahora bien, cuando deliberadamente los contribuyentes son conducidos a un entorno en el que la autonomía de la voluntad en la toma de decisiones tributarias se minimiza cada vez más, limitándose sus opciones, no cabe permanecer impasibles.

Una fiscalidad que ha ido imponiendo cortapisas para asegurar la recaud

Revista Técnica Tributaria

ESTUDIOS

AUTORES

Esaú Alarcón García
Eduardo Sanz Gadea
Germán Orón Moratal
Marta Moreno Corte



AEDAF

Crítica a la modificación de finales de 2017 en los reglamentos de desarrollo de la LGT (Parte II)

Esaú Alarcón García

Profesor de la universidad Abat Oliba-CEU
Académico correspondiente de la RAJyL

Title

Criticism of the modification in the development regulations of the general tax law (Part II)

Resumen

El 1 de enero de 2018 entraron en vigor, como norma general, cuatro modificaciones en los reglamentos rituales de desarrollo de la LGT que afectan, de manera considerable, los ya de por sí menguados derechos y garantías de los contribuyentes. En la fase de información pública previa a su aprobación, la AEDAF llevó a cabo una serie de observaciones que fueron desatendidas en su integridad. En el presente estudio se analizan aquellos preceptos reglamentarios que adolecen de defectos que pueden determinar su derogación, al no tener anclaje legal, ir más allá de la norma que desarrollan o directamente contrariar el mandato legal.

Palabras clave

Revisión en vía administrativa, recaudación, gestión e inspección, procedimiento sancionador tributario

Abstract

On January 1, 2018, four modifications took place in the procedural regulations for the development of the general tax law that considerably affect rights and guarantees of the taxpayers. In the public information phase prior to its approval, the AEDAF carried out a series of observations that were ignored in their entirety. In the present study we analyze those regulatory precepts that suffer from defects that can determine their repeal, as they do not have legal anchoring, go beyond the norm they develop or directly contradict the legal mandate

Keywords

Administrative review, collection, check and inspection, tax sanction procedure

Recibido el 4-01-2019/Aceptado el 2-05-2019

Sumario

4. Cuestiones debatidas acerca del Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre
 - 4.1. Introducción
 - 4.2. El posible carácter *ultra vires* del apartado 3 del artículo 16 RST, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Siete del Reglamento
 - 4.3. El posible carácter *ultra vires* del apartado 4 del artículo 25 RST, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Nueve del Reglamento
5. Cuestiones debatidas acerca del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo
 - 5.1. Introducción
 - 5.2. El posible carácter *ultra vires* del apartado 1 del artículo 25 RRVA, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Tres del Reglamento
 - 5.3. El posible carácter *ultra vires* del apartado 3 del artículo 39 RRVA, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Ocho del Reglamento
 - 5.4. El posible carácter *ultra vires* del artículo 51 RRVA, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Once del Reglamento
6. Bibliografía

4. Cuestiones debatidas acerca del Real Decreto 1072/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre¹

4.1. Introducción

Este proyecto normativo recibió un total de 8 observaciones en la fase de información pública, muchas de ellas centradas en el desarrollo de la infracción por el retraso en el suministro inmediato de información regulada en el novedoso artículo 16.3 RST. Asimismo, el Consejo de Estado llevó a cabo cinco observaciones en su dictamen, aprobado el 30 de noviembre de 2017, relativas cuatro de ellas a la parte dispositiva y una quinta al preámbulo del RD proyectado. Ninguna de ellas tuvo la consideración de esencial a los efectos de lo previsto en el artículo 130.3 del reglamento de dicha institución consultiva, siendo significativa la relacionada con una mención tan humillante como impertinente acerca del carácter pedagógico de la norma, que fue retirada de la redacción definitiva de su preámbulo.

4.2. El posible carácter *ultra vires* del apartado 3 del artículo 16 RST, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Siete del Reglamento

El RST incorpora un nuevo apartado tercero a su artículo 16, renumerándose así el conjunto de apartados de este precepto, que está dedicado a desarrollar las infracciones tributarias por el incumplimiento de obligaciones contables y registrales.

El apartado de nuevo cuño introduce, así, la regulación reglamentaria

Para la aplicación del mínimo y máximo trimestral se tendrá en cuenta el conjunto de infracciones cometidas en cada trimestre natural.

c) Procederá la multa pecuniaria fija de 150 euros por registro en los retrasos relativos a los Libros Registro de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, la novedad tiene el siguiente fundamento: «El artículo 29.3 de la LGT prevé que las disposiciones reglamentarias pueden establecer que la aportación o llevanza de los libros registro se efectúe de forma periódica y por medios telemáticos. En este sentido, el artículo 62.6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, prevé la llevanza de los libros registro del Impuesto sobre el Valor Añadido a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, por los empresarios o profesionales y otros sujetos pasivos del Impuesto, que tengan un periodo de liquidación que coincida con el mes natural. Asimismo, los sujetos pasivos del impuesto no obligados a la llevanza de libros por este sistema podrán optar voluntariamente al mismo. Es el denominado Suministro Inmediato de Información (SII). En concordancia con lo anterior, se establece una infracción específica relativa al retraso en el cumplimiento de la obligación formal señalada en el artículo 200.1.g) de la LGT que se sanciona de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 200.3, penúltimo párrafo del mismo cuerpo legal. Este régimen sancionador es desarrollado en términos reglamentarios por el artículo 16.3. Así, en el reglamento se establecen las reglas a aplicar en el caso de retraso en la obligación de llevar los libros registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con la finalidad de aclarar determinadas

El retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro de los registros de facturación en los términos establecidos reglamentariamente, se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5 por ciento del importe de la factura objeto del registro, con un mínimo trimestral de 300 euros y un máximo de 6.000 euros.

La utilización de libros y registros sin haber sido diligenciados o habilitados por la Administración cuando la normativa tributaria o aduanera lo exija se sancionará con multa pecuniaria fija de 300 euros».

La regulación reglamentaria desarrolla una novedosa infracción por el retraso, que no por el incumplimiento, de la obligación de llevanza de Libros Registro a través de la Sede electrónica de la AEAT, que tiene lugar a través del suministro de los libros de facturación en un perentorio plazo de cuatro días naturales –ocho, en el primer año de implantación del sistema automatizado de suministro– desde la emisión o recepción de las facturas, de conformidad con lo previsto en el artículo 69 bis del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de IVA.

El establecimiento de este novedoso régimen sancionador por retraso adolece de serias deficiencias, lo que permite concluir que puede dar lugar a sanciones desproporcionadas, teniendo en cuenta que no se trata de una medida punitiva contra un incumplimiento sino frente a un diferimiento en la entrega de información de carácter formal.

Resulta fundamental, para llegar a tal conclusión, el hecho de que las multas se calculen en función del importe de las facturas afectadas por el retraso, a un tipo del 0,5 por

«E) Principio de proporcionalidad.

Según doctrina reiterada de este Tribunal, una exigencia común y constante para la constitucionalidad de cualquier medida restrictiva de derechos fundamentales (por todas, STC 56/1996), entre ellas las que supongan una injerencia en los derechos a la integridad física y a la intimidad (por todas, SSTC 120/1990, 7/1994 y 143/1994), y más en particular de las medidas restrictivas de derechos fundamentales adoptadas en el curso de un proceso penal (por todas, SSTC 37/1989, 85/1994 y 54/1996) viene determinada por la estricta observancia del principio de proporcionalidad.

En este sentido, hemos destacado (SSTC 66/1995 y 55/1996) que, para comprobar si una medida restrictiva de un derecho fundamental supera el juicio de proporcionalidad, es necesario constatar si cumple los tres siguientes requisitos o condiciones: "si tal medida es susceptible de conseguir el objetivo propuesto (juicio de idoneidad); si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia (juicio de necesidad); y, finalmente, si la misma es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto (juicio de proporcionalidad en sentido estricto)". (...)

Así pues, para que una intervención corporal en la persona del imputado en contra de su voluntad satisfaga las exigencias del principio de proporcionalidad será preciso: a) que sea idónea (apta, adecuada) para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella (art. 1

pública –señaladamente, la de AEDAF–, se eliminara esa mención ciertamente hiriente del texto definitivo. No en vano, conceptuar un precepto de carácter sancionador como instrumento pedagógico no resulta propio de un Estado democrático.

Dejando eso a un lado y volviendo a la desproporción implícita en el régimen sancionador por el retraso en el suministro de esta información, *de lege ferenda* otra posibilidad más razonable sería que la sanción se basara en el concepto de «dato» o «conjunto de datos» que hubieran sido suministrados extemporáneamente, como ocurre en otros regímenes punitivos del ámbito tributario, como el de las operaciones entre partes vinculadas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En un régimen sancionador basado en datos, y no en el importe de las facturas, las sanciones podrían resultar mucho más ponderadas al daño que puede resultar del mero retraso en la formalización de una obligación puramente informativa como la que aquí se sanciona. Téngase en cuenta que el perjuicio para Hacienda no deriva de un defecto o diferimiento en el ingreso de una deuda tributaria, sino el retraso en enviar información de trascendencia para la Administración, por lo que no tiene lógica que la base de la infracción se refiera a un dato o a un registro, como es el de la contraprestación por el bien o servicio que aparece en la factura.

Tan es así que, en el propio precepto reglamentario, se hace una salvedad para los Libros registro de bienes de inversión, cuyo retraso en la entrega comporta una sanción que ya no se basa en el valor del bien de inversión, sino en el propio concepto de «registro».

tiempo transcurrido desde el día siguiente a la orden de completar el expediente hasta que se notifique la nueva acta que sustituya a la anteriormente formalizada o se dé trámite de audiencia en caso de que no sea necesario incoar una nueva acta.»

El precepto reglamentario trata de salir al paso de una cuestión problemática con la que se ha encontrado la Administración tributaria en el seno de los procedimientos de inspección respecto de los que, habiéndose dictado un acta y procediendo en unidad de acto al inicio de un expediente sancionador por parte del funcionario instructor del procedimiento, con posterioridad el órgano competente para liquidar ordena al actuario completar el expediente ordenándole la realización de actuaciones complementarias.

En estos casos, la ausencia de un anclaje legal para considerar ese período adicional de actuaciones inspectoras como causa de paralización del procedimiento sancionador ya en curso ha generado que, de retrasarse mucho esas actuaciones complementarias, se pueda producir la caducidad del expediente sancionador sin que, de acuerdo con el artículo 211.4 LGT, exista posibilidad de iniciar uno nuevo.

Se busca, por lo tanto, con la modificación llevada a cabo por el Reglamento, evitar que los retrasos en el procedimiento inspector se transfieran al cómputo del plazo máximo del procedimiento sancionador con el cual está relacionado y que el actuario decidió abrir –voluntariamente– antes de la liquidación definitiva.

En el curso del proceso prelegislativo que ha dado lugar al Real Decreto, la redacción del precepto introdu

ámbito de las actuaciones de comprobación e investigación –artículo 150.3 LGT–, pero no así en materia sancionadora, en cuya instrucción –regulada en el artículo 210 LGT– no se prevé en modo alguno la existencia de causa de paralización alguna. Nuevamente, por lo tanto, el precepto introducido en el RST estaría huérfano de fundamento legal.

Se ha querido ver el fundamento legal del precepto reglamentario en el artículo 211.2 LGT que, a los efectos de determinar los períodos de interrupción justificada en los procedimientos sancionadores, remite a su vez al artículo 104.2 LGT que, por consiguiente, sí que serviría de fundamento legal al artículo 25.4 RST.

Concretamente, el precepto legal reza lo siguiente: *«El procedimiento sancionador en materia tributaria deberá concluir en el plazo máximo de seis meses contados desde la notificación de la comunicación de inicio del procedimiento. Se entenderá que el procedimiento concluye en la fecha en que se notifique el acto administrativo de resolución del mismo. A efectos de entender cumplida la obligación de notificar y de computar el plazo de resolución serán aplicables las reglas contenidas en el apartado 2 del artículo 104 de esta Ley»*.

Desde la perspectiva de la técnica legislativa ese planteamiento es, cuando menos, alambicado porque resultaría poco razonable que una norma legal que regula un procedimiento especial –el sancionador, a través del artículo 211 LGT– se remita a otra norma legal que, ésta, es de aplicación genérica a los procedimientos tributarios salvo regulación específica en contrario –nos referimos al artículo 104 LGT– que, a su vez, se remitiría también a una norma reglamentaria de carácter especial limitada al ámbito sancionador.

procedimiento sancionador extienda su plazo en paralelo a la extensión de plazo del procedimiento de inspección.

En otras palabras, este segundo párrafo del artículo 211.2 LGT ya está regulando *per se* una extensión del plazo del procedimiento sancionador nacido de un procedimiento de inspección, por lo que es sin duda una excepción al primer párrafo del mismo precepto y, a mayor abundamiento, es una regulación específica de rango legal de una materia que ahora se pretende regular nuevamente por vía reglamentaria.

Así pues, el silogismo que se construyó antes para poder considerar al artículo 211.2 LGT como fundamento legal del precepto que se viene comentando decaería, siendo posiblemente la existencia de este párrafo del precepto la causa por la que el Ministerio no quiso hacer referencia alguna al artículo 211.2 LGT en la contestación a la observación al proyecto de Reglamento ya que resulta ciertamente contradictorio y poco comprensible que, existiendo un precepto de rango legal que regula específicamente una extensión de plazos del procedimiento sancionador cuando concurre con otro inspector del que trae causa, ahora se introduzca otro supuesto que también suponga una extensión de plazos en idéntica circunstancia pero, esta vez, se haga por vía reglamentaria y sin tratarse de un desarrollo de lo ya previamente establecido en ese precepto legal.

Por consiguiente, el segundo párrafo del artículo 211.2 LGT refuerza la falta de anclaje legal del artículo 25.4 RST, que no solo nacería extramuros de una habilitación legal clara sino que, a más abundar, tendría una vida en paralelo a otro supuesto regulado por la LGT, algo

Por consiguiente, si tal problema de la caducidad de procedimientos sancionadores se produce en la praxis no es por una actuación indolente o fraudulenta del contribuyente sometido a una Inspección, sino porque se ha asentado en el quehacer diario de la Administración una suerte de norma consuetudinaria que lleva a que en el mismo momento de firma de la propuesta de liquidación se le comunique al contribuyente la apertura de un procedimiento sancionador que, en modo alguno, es exigida por la normativa y que podría comunicarse hasta tres meses más allá, incluso, de la liquidación final.

A ello debe añadirse el hecho de que la regulación del procedimiento sancionador es una materia en la que rige plenamente el principio de legalidad, con mayor énfasis que en el ámbito propiamente tributario, tanto desde el punto de vista material o sustantivo como en el ámbito formal o procedimental, como bien indican los artículos 25.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y 178 LGT.

De todo lo anterior se deriva, en definitiva, que un cambio como el efectuado no debería haberse llevado a cabo mediante una norma de rango reglamentario, lo que podría dar lugar a su anulación al contravenir los límites impuestos por el artículo 128 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común.

5. Cuestiones debatidas acerca del Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo³

5.1. Introducción

No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en este artículo.

b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

c) Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de recurso de reposición, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa».

La modificación del citado precepto introducida a través del Real Decreto da lugar a la siguiente redacción, destacándose en negrita los aspectos novedosos:

«Artículo 25. Suspensión del acto impugnado.

1. La mera interposición del recurso de reposición no suspenderá la ejecución del acto impugnado.

No obstante, a solicitud del interesado se suspenderá la ejecución del acto impugnado en los siguientes supuestos:

a) Cuando se aporte alguna de las garantías previstas en el artículo 224.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos previstos en este artículo.

b) Sin necesidad de aportar garantía, cuando se aprecie que al dictarlo se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho.

recaudación que se hubieran producido hasta el momento en el que se acuerde la suspensión de la ejecución por la impugnación del responsable.»

De todo ello se colegiría que la justificación de la modificación reglamentaria se encontrara en la habilitación que se concede por parte del apartado 3 del artículo 212 de la LGT, que regula los recursos frente a sanciones tributarias.

En este sentido, el precepto que supuestamente soportaría la base legal del reglamento señala textualmente lo siguiente:

«3. La interposición en tiempo y forma de un recurso o reclamación administrativa contra una sanción producirá los siguientes efectos:

a) La ejecución de las sanciones quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa.

b) No se exigirán intereses de demora por el tiempo que transcurra hasta la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto por la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa, exigiéndose intereses de demora a partir del día siguiente a la finalización de dicho plazo.

Lo dispuesto en los párrafos a) y b) de este apartado se aplicará a los efectos de suspender las sanciones tributarias objeto de derivación de responsabilidad, tanto en el caso de que la sanción fuese recurrida por el sujeto infractor, como cuando en ejercicio de lo dispuesto en el artículo 174.5 de esta Ley dicha sanción sea recurrida por el responsable. En ningún caso será objeto de suspensión automática por este precepto <

él, sería de peor condición que este último, que es el que habrá cometido la infracción objeto de derivación.

De ahí, por lo tanto, que no sea un capricho ni un olvido del legislador el que la LGT se refiera únicamente a las responsabilidades por el pago de deudas y no a las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias, como sí hace el Reglamento.

Ad absurdum, sería como si el que comete una tentativa de asesinato tuviera una punición mayor, o menores garantías penales, que el autor material de dicho crimen.

Abundando en esta cuestión, debe ser tenido en cuenta también que el Tribunal Supremo viene reconociendo en los últimos años en el instituto de la responsabilidad tributaria una naturaleza jurídica sancionadora, siendo paradigma de ello su sentencia de 6 de julio de 2015, en unificación de doctrina nº 3418/2013 –con relación al artículo 42.1.a) LGT–, así como otras de 10 de diciembre de 2008 –recurso nº 3941/06–, 8 de diciembre de 2010 –recurso nº 4941/07– y 16 de febrero de 2015 –recurso 705/13–, debiendo mencionarse también la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril.

De ahí se derivaría que, si nos hallamos ante una institución jurídica que tiene trazos de asemejarse a las sanciones tributarias, tampoco en este sentido tendría lógica hacer de peor condición al responsable que al sujeto que cometió la infracción, ahondando así en el carácter *ultra vires* del texto reglamentario.

Tan paradójica es la consecuencia que

5.3. El posible carácter *ultra vires* del apartado 3 del artículo 39 RRVA, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Ocho del Reglamento

La redacción anterior del artículo 39.3 RRVA señalaba lo siguiente:

«3. Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa».

La modificación en la redacción del citado precepto que se introduce a través del Real Decreto da lugar a la siguiente redacción, destacándose en negrita los aspectos novedosos:

*«3. Tratándose de sanciones que hayan sido objeto de reclamación por los interesados, su ejecución quedará automáticamente suspendida en periodo voluntario sin necesidad de aportar garantías hasta que sean firmes en vía administrativa. **No se suspenderán con arreglo a este apartado las responsabilidades por el pago de sanciones tributarias previstas en el artículo 42.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.***

La suspensión no afectará a las actuaciones de recaudación que se hubieran producido hasta ese momento.»

Según la MAIN del proyecto de RD, *«al igual que lo señalado anteriormente en el artículo 25.1 para el recurso de reposición, el artículo 39.3 prevé en el caso de reclamación económico-administrativa la suspensión de sanciones tributarias como consecuencia de su impugnación por los*

5.4. El posible carácter *ultra vires* del artículo 51 RRVA, según redacción resultante de la modificación llevada a cabo por el artículo Once del Reglamento⁵

La redacción anterior del artículo 51 del RRVA, señalaba lo siguiente:

«1. El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad o mala fe del reclamante a los efectos de exigirle que sufrague las costas del procedimiento cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude de ley o procedimental.

En particular, podrá ser apreciada la existencia de temeridad o mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.

Dichas circunstancias deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo competente.

2. Cuando se imponga al reclamante el pago de las costas, estas se cuantificarán mediante la aplicación de los importes fijados por orden del Ministro de Economía y Hacienda atendiendo al coste medio del procedimiento y la complejidad de la reclamación.

3. Cuando se hubiese acordado exigir el pago de las costas del procedimiento, el órgano económico administrativo competente concederá el plazo a que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al reclamante para que satisfaga las costas. Transcurrido dicho plazo sin que aquellas se hubieran hecho efectivas, se procederá a su exacción por el procedimiento de apremio.

4. No se impondrán las costas del procedimiento en el caso que las pretensiones hubieran sido estimadas total o parcialmente.

5. Contra la condena en costas impuesta en la resolución económico-administrativa no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pudiera interponerse, de ser procedente.»

Según la MAIN del proyecto de Reglamento, los cambios en este precepto se resumen en que «se explicitan las causas de temeridad (recurso o reclamación carente de fundamento) o de mala fe (abuso de derecho o fraude procedimental, en particular, recursos o reclamaciones con finalidad dilatoria) que fundamentan la exigencia de las costas.

Además, se regulan directamente los criterios de cuantificación de costas. En caso de que la reclamación tenga cuantía determinada será del 2 por ciento de dicha cuantía con un mínimo de 150 euros en caso de resolución por órgano unipersonal y 500 euros en el caso de resolución por órgano colegiado. Si la cuantía fuera indeterminada, las costas serán los importes mínimos reseñados. En cualquier caso, estas cuantías se podrán actualizar por orden ministerial.

Asimismo, se otorga la competencia para requerir de pago al Delegado de Economía y Hacienda, en orden a fomentar la aplicación efectiva de la condena en costas. Se modifica la redacción para poder contemplar la existencia de costas en un tercero ajeno al reclamante. Por ejemplo, en el caso de impugnación de actuaciones de particulares».

No cabe duda de que el precepto en cuestión desarrolla, reglamentariamente, las previsiones del

Tal innegable realidad conlleva que la aplicación *mutatis mutandis* de los criterios para la imposición de costas procesales «judiciales» al ámbito administrativo pueda dar lugar a situaciones arbitrarias, al ser la propia Administración quien se dirigió inicialmente frente al contribuyente a través de un procedimiento tributario, quien dictó una liquidación tributaria, quien en su caso sancionó y frente a quien se interpuso la reclamación, la que también resuelva acerca de estas costas, pudiendo así convertirse en juez y parte.

En segundo lugar, tampoco puede olvidarse el carácter obligatorio del procedimiento económico-administrativo para el contribuyente, que con habitualidad tiene que esperar entre tres y cuatro años –en única instancia, porque si hay segunda instancia el lapso temporal puede llegar a siete años– para que el discernimiento de la cuestión litigiosa que ha planteado frente a una liquidación tributaria pueda llegar a la vía judicial, en aplicación del mandato constitucional de acceso a la tutela judicial efectiva.

En efecto, la normativa en vigor exige al contribuyente la interposición de una reclamación económico-administrativa, que pueden convertirse en dos si la cuantía supera los umbrales para que resulte competente el Tribunal Económico-administrativo central, antes de tener acceso a la tutela de los Tribunales de Justicia, que son los órganos encargados de velar objetivamente por la resolución del pleito.

Por todo ello, teniendo en cuenta la plausible falta de objetividad de la Administración a la hora de resolver la reclamación del contribuyente al ser juez y parte, unido al hecho de que el procedimiento económico-administrativo solo puede verse como una carga para el ciudadano que desea acudir a su juez natural, es decir, una carga para la tutela judicial efectiva, la regulación de la imposición de costas debería

Ello puede dar lugar al pago de costas alejadas del coste real del servicio público ofrecido por la Administración y generando situaciones de palmaria desigualdad, lo que iría en contra de lo establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional 102/2005, de 20 de abril, relativa a unas prestaciones patrimoniales de carácter público por servicios portuarios, cuando afirma en su Fundamento Jurídico 3 que las cuantías deben estar «*estrechamente relacionadas con los costes concretos de los diversos servicios y actividades*».

En este sentido, la primera circunstancia que merece reflexión es el establecimiento únicamente de umbrales mínimos, y no máximos, de modo que las costas pueden llegar a cantidades astronómicas en pleitos de gran cuantía.

Se adujo por parte del Ministerio, frente a una observación al respecto efectuada al proyecto, que la fijación de umbrales máximos podría tener consecuencias perniciosas, fomentando la litigación de las cuotas elevadas.

La verdad es que tal razonamiento se encuentra rayano al paroxismo, porque a nadie le gusta pagar más impuestos que los que legalmente le corresponden, ni por ende recibir liquidaciones tributarias infundadas de cuantía elevada que «le permitan», irónicamente hablando, aplicar umbrales máximos en sus costas procesales. Más, si cabe, en un ámbito como es el tributario, en el que como es por todos conocido rige la obligación –genéricamente hablando– de pagar o avalar la deuda para poder discutirla.

Con ello quiere hacerse hincapié en que, el desarrollo reglamentario de una prestación patrimonial como las costas administrativas, debería discriminar los supuestos de inadmisión, que deberían comportar menor carga burocrática, de los de desestimación.

Siendo ello así, en el Fundamento Jurídico Quinto de la propia resolución se precisa que «*este Tribunal ha dicho ya que la reserva de ley en materia tributaria exige que "la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo" debe llevarse a cabo mediante una ley (SSTC 37/1981, 6/1983, 179/1985, 19/1987).*»

Podemos comprobar que, ni el porcentaje aplicable –el 2% sobre la cuantía de la reclamación–, ni tampoco el mínimo establecido reglamentariamente –de 150 y 500 euros respectivamente para los procedimientos abreviados y ordinario– tienen amparo en la ley pretendidamente habilitante, por lo que no se cumpliría entonces el principio de reserva de ley tanto si se considera que las costas económico-administrativas son una tasa como si se las evalúa como una prestación patrimonial pública de naturaleza tributaria o no.

En definitiva, para concluir con esta cuestión, la cuantificación de las costas económico-administrativas en virtud del apartado 2 del artículo 51 RRVA puede resultar desproporcionada y merecería un anclaje legal de mayor enjundia.

Un último aspecto en el que merece la pena detenerse es que, el apartado 5 del propio artículo 51 RRVA en los términos redactados por el Reglamento, también podría carecer de base legal al limitar

GÓMEZ JIMÉNEZ, Carlos: «Modificación del reglamento del régimen sancionador tributario», en *Boletín Informativo Tributario*, número 217, del Colegio de Registradores de España.

LONGÁS LAFUENTE, Antonio: «Comentario de las modificaciones efectuadas en el Reglamento general de revisión en vía administrativa por el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre», en *CEFGestión*, número 234/2018, del Centro de Estudios Financieros.

PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M.: «Estudio de las reformas en los Reglamentos de desarrollo de la Ley General Tributaria», en *Revista Técnica Tributaria*, número 120/2018, de la Asociación Española de Asesores Fiscales.

La imposición sobre la transmisión de bienes de consumo usados y economía circular ¹

Germán Orón Moratal

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Jaume I de Castelló

Title

Taxation on the transmission of used consumer goods and circular economy

Resumen

La posibilidad que actualmente ofrecen las redes sociales y otras plataformas virtuales para interrelacionarse las personas desde cualquier distancia, ha incrementado considerablemente las transacciones entre particulares en la compraventa de bienes usados, permitiendo un uso más prolongado de bienes muebles que puede contribuir a los objetivos de la economía circular en tanto se evita tirar o inutilizar bienes que pueden seguir cumpliendo su finalidad en manos de otras personas.

Ahora bien, la imposición indirecta sobre esas transmisiones presenta muchas insuficiencias, pues la legislación aplicable, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, aunque está diseñado para su aplicación sobre transmisiones de bienes muebles en general, en realidad es efectivo para las de bienes inscribibles en registros, y para bienes adquiridos por empresarios que los destinan a su reventa. El crecimiento de compraventas entre particulares exige una reflexión en el diseño del impuesto, que discrimine en función del valor de los bienes transmitidos y adopte medidas para aplicar efectivamente el impuesto sobre bienes de valor más elevado, y no se produzca el general incumplimiento, además no investigado. En el texto

Palabras clave

Bienes usados; transmisiones patrimoniales onerosas; particulares; impuesto sobre el valor añadido.

Abstract

The current possibility offered by social networks and other virtual platforms to interrelate people from any distance has considerably increased the sales of second-hand goods between private individuals. This allows a longer use of personal property that can contribute to the promote «the circular economy», as long as it avoids throwing away or putting aside useless goods that can fulfill their purpose in the hands of other people.

However, the indirect taxation on these transmissions presents inadequacies. The Asset Transfer and Legal Documentation Tax (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) although it is designed for application on transfers of movable property in general, is actually effective for those of goods registered in registers, and for goods acquired by businessmen who use them for resale. The growth of sales between private individuals requires a reflection in the design of the tax, which should discriminate according to the value of the goods transmitted and should take measures to effectively apply the tax on goods of higher value, avoiding the widespread non-compliance, which is not investigated. In the paper some proposals to this effect are made.

On the other hand, the sale of used goods to entrepreneurs by individuals, also poses a specific problem in the light of jurisprudence and legislative inaction for too long. In this sense, are pending appeals and a preliminary ruling by the ECJ.

Keywords

Used goods; taxable asset transfers; private individuals; Value Added Tax.

Recibido el 3-04-2019/Aceptado el 1-07-2019/Revisado el 23-07-2019

Sumario

1. Estado de la cuestión
2. La transmisión de bienes muebles a particulares por otros particulares
3. Las transmisiones de particulares a empresarios para su comercialización posterior

de 2014 y la fecha de hoy, octubre de 2016, en el que no se ha adoptado solución legislativa alguna. No desconoce evidentemente este Tribunal Central las complicaciones propias de todo proceso de modificación legislativa.

Ante la situación descrita, no existiendo aclaración legal y dada la contundencia de la afirmación del auto del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2014 sobre la existencia de doctrina legal, este Tribunal Central y en aras de los principios constitucionales de seguridad jurídica, igualdad y eficacia, acata dicho pronunciamiento y procede a modificar su criterio anterior».

En octubre de 2018 se sometió a información pública un anteproyecto de ley⁶, que no llegó a ser proyecto antes de la disolución de las Cámaras, en el que se pretendía modificar el art. 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD, en el que se delimitaba la no sujeción para el caso de que el transmitente fuera empresario, eliminando la mención a que las operaciones sean realizadas por empresarios, dejando claro que sí estarían sujetas las transmisiones por particulares, pero como se ha indicado esta reforma no llegó ni tan siquiera al Parlamento, a diferencia de la modificación del mismo Texto Refundido en relación con la tributación de las hipotecas en AJD con ocasión de préstamos hipotecarios concedidos por sujetos pasivos del IVA, aprobada previamente por Real Decreto-ley. En consecuencia, una legislación expresa más clara, y la interpretación del TJUE citada al inicio de este apartado para el oro y metales preciosos, alumbrarán el camino, así como las inminentes sentencias del Tribunal Supremo, para conferir seguridad jurídica a los operadores jurídicos y los contribuyentes. Que la recaudación del ITPAJD sobre estos supuestos corresponda a las Comunidades Autónomas, y la competencia para incidir en ello legislativamente corresponda al Estado, no es eximente, ni atenuante, para seguir en la situación en la que se está.

50 años de historia del Impuesto sobre Sociedades

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

Title

50 years of history of Corporate Income Tax.

Resumen

Este trabajo analiza la evolución experimentada en el Impuesto sobre Sociedades en los últimos 50 años, comprendiendo dicho análisis, el estudio de cómo se ha ido configurando el Impuesto desde el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto de 23 de diciembre de 1967, hasta la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, actualmente vigente.

Palabras clave

Impuesto sobre Sociedades, evolución, 50 años.

Abstract

This paper analyzes the evolution of Corporate Income Tax over the last 50 years, including the analysis of how the tax has been configured from the Revised Text of the Corporate Income Tax Law, approved by Royal Decree of 23 December 1967, to Law 27/2014, of 27 November, on Corporate Income Tax, currently in force.

Keywords

Sumario

1. Introducción
2. El sujeto pasivo o contribuyente
3. La base imponible
 - 3.1. La relación con la contabilidad
 - 3.2. Las plusvalías
 - 3.3. Envilecimientos, depreciaciones y deterioros
 - 3.4. El fondo de comercio
 - 3.5. Las provisiones
 - 3.6. Los gastos financieros
4. La eliminación de la doble imposición económica
5. Las operaciones vinculadas
6. La compensación de bases imponibles negativas
7. El tipo de gravamen
8. Los incentivos fiscales
9. Los regímenes fiscales especiales
 - 9.1. Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas
 - 9.2. Uniones temporales de empresas
 - 9.3. Sociedades y Fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial regional
 - 9.4. Las instituciones de inversión colectiva
 - 9.5. La transparencia fiscal y las sociedades patrimoniales
 - 9.6. La consolidación fiscal
 - 9.7. Fusiones y operaciones asimiladas
 - 9.8. Minería e hidrocarburos
 - 9.9. La transparencia fiscal internacional
 - 9.10. La empresa de reducida dimensión
 - 9.11. El arrendamiento financiero
 - 9.12. La entidad de tenencia de valores extranjeros
 - 9.13. Las entidades parcialmente exentas
 - 9.14. Montes vecinales en mano común
 - 9.15. Tonelaje
 - 9.16. Entidades no lucrativas
 - 9.17. Las cooperativas
 - 9.18. Actividades inmobiliarias

- 9.19. Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
- 9.20. Régimen fiscal de las Islas Canarias
- 9.21. Ceuta y Melilla
- 10. El pago fraccionado
- 11. La relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
- 12. Reflexiones a la vista de una evolución de 50 años

