

## UNIÓN EUROPEA

### • DICTAMEN DEL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO

- › Obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE ..... 2

### • ASISTENCIA MUTUA

- › Real Decreto 1558/2012, de 15 de noviembre por el que se adaptan las normas de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a la normativa comunitaria e internacional en materia de asistencia mutua, se establecen obligaciones de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y se modifica el reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de Noviembre ..... 6

### • CALIFICACIÓN DE EMBARCACIÓN HABITABLE

- › Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 15 de Noviembre de 2012 ..... 19

## RECARGOS POR PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA

- › Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 13 de septiembre de 2012 ..... 25

## DICTAMEN DEL COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO: OBSTÁCULOS TRANSFRONTERIZOS DERIVADOS DE LOS IMPUESTOS SOBRE SUCESIONES EN LA UE

El 15 de diciembre de 2011, de conformidad con el artículo 304 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la Comisión Europea decidió consultar al Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — Solventar los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones en la UE»

### 1. Conclusiones y recomendaciones

- 1.1 Los ciudadanos de la UE que heredan bienes fuera de las fronteras nacionales de los Estados miembros se ven a menudo sometidos a su tributación en dos o más Estados miembros (es decir, con una doble o múltiple imposición) y a una discriminación fiscal. Estos problemas imponen frecuentemente a los ciudadanos unas condiciones excepcionalmente onerosas e indebidas y obstaculizan el logro de los objetivos de la Estrategia Europa 2020. En un esfuerzo por abordar estos problemas, la Comisión presentó en 2011 una Comunicación y una Recomendación de acompañamiento.
- 1.2 El CESE es favorable a la supresión de la doble o múltiple imposición y de la discriminación fiscal, y celebra el enfoque adoptado por la Comisión, que respeta la soberanía fiscal de los distintos Estados miembros a la vez que pide una mejor interconexión de los sistemas fiscales nacionales.
- 1.3 Sin embargo, el CESE considera que la Comisión puede ser más eficaz a la hora de alcanzar los objetivos finales de esta acción, si ésta:
  - Propone y pone en práctica unos mecanismos prácticos que, en un plazo razonable, garanticen una interconexión eficaz de los regímenes fiscales nacionales por lo que se refiere al impuesto de sucesiones, a la vez que anima a los Estados miembros a establecer y aplicar unos mecanismos de deducción de la doble o múltiple imposición fiscal que sean más eficaces y flexibles;
  - Utiliza los mecanismos legislativos de forma que se elimine realmente la doble o múltiple imposición de las sucesiones de los ciudadanos de la UE;
  - Va más allá de las cuestiones de tributación transfronteriza y entra en los efectos potencialmente distorsionadores que resultan de las diferencias en el cómputo de las bases fiscales del impuesto de sucesiones en las diferentes jurisdicciones fiscales nacionales, estableciendo unos principios comunes que sean aplicables en toda la UE sobre la base de una valoración equitativa de los activos netos y protegiendo la continuidad del negocio de la entidad económica;
  - Promueve activamente unos regímenes fiscales más eficaces, eficientes y respetuosos con el ciudadano, que impongan la menor carga posible a los contribuyentes;
  - Estudia las cuestiones relativas a la tributación global de las sucesiones transfronterizas que afectan a los ciudadanos de la UE, y
  - Estudia la posibilidad de simplificar la tributación de las sucesiones con elementos transfronterizos mediante un sistema que establezca una única imposición y en un único lugar en función de la situación del bien.
- 1.4 Un observatorio de la fiscalidad transfronteriza de la UE —cuya creación bajo los auspicios de la Comisión ha sido sugerida en una serie de dictámenes del CESE sobre la imposición múltiple y discriminatoria<sup>1</sup> —podría servir de instrumento para poner en práctica las anteriores recomendaciones.

### 2- Contenido y antecedentes de la propuesta

- 2.1 Los ciudadanos de la UE que heredan bienes en el extranjero a menudo se ven confrontados a deudas

- tributarias en más de un Estado miembro (múltiple imposición). Además, varios Estados miembros imponen a las sucesiones de extranjeros un gravamen mayor que a las sucesiones locales (discriminación fiscal). En estas situaciones, los ciudadanos se pueden ver sometidos a unas condiciones excepcionalmente onerosas e indebidas en caso de herencia. En concreto, las pequeñas empresas pueden encontrar dificultades en el caso de transmisión por el fallecimiento de sus propietarios.
- 2.2 Existen vías de recurso para proteger a los ciudadanos frente a la discriminación fiscal. No obstante, frecuentemente estas no son eficaces debido a unos costes prohibitivos. No existen vías de recurso para proteger a los ciudadanos frente a la múltiple imposición, atendiendo al derecho de los distintos Estados miembros a imponer su tributación<sup>2</sup>.
- 2.3 Esto tiene lugar en un contexto en el que el número de ciudadanos de la UE que se trasladan a otro país de la Unión se incrementó en 3 millones hasta alcanzar los 12,3 millones entre 2005 y 2010, y en el que la propiedad inmobiliaria transfronteriza en la UE aumentó un 50 % entre 2002 y 2010<sup>3</sup>. Existe también una marcada tendencia alcista en las inversiones de cartera transfronterizas. Aunque los ciudadanos pueden verse muy afectados por la múltiple imposición o por una imposición de las sucesiones de carácter discriminatorio, los ingresos de los Estados miembros de la UE procedentes de los impuestos sobre sucesiones representan menos del 0,5 % del total de ingresos tributarios, y mucho menos aún en los casos de naturaleza transfronteriza.
- 2.4 Esta situación supone un verdadero obstáculo a la libertad de movimientos de personas y de capitales en el mercado único, lo que entorpece el logro de los objetivos de la Estrategia Europa 2020. También se opone directamente a los derechos vinculados a la ciudadanía de la UE.
- 2.5 En un esfuerzo por abordar estos problemas, se pretende que la Comunicación y la Recomendación de acompañamiento elaboradas por la Comisión tengan los siguientes efectos:
- Que los problemas transfronterizos relacionados con el impuesto de sucesiones puedan resolverse sin necesidad de armonizar las normas en materia de impuesto de sucesiones de los Estados miembros;
  - Que la imposición múltiple pueda abordarse a través de una interacción más eficaz de los regímenes fiscales nacionales, recurriendo a un sistema de deducción del impuesto pagado en otro país que sería aplicado por aquellos Estados miembros que pudieran reclamar un derecho a imponer su tributación;
  - En el caso de que haya bienes inmuebles, el Estado miembro en el que se encuentre el bien tendría un derecho primario a imponer su tributación, mientras que los demás Estados miembros intervinientes deberían conceder una deducción fiscal;
  - En el caso de que haya bienes muebles vinculados a un establecimiento permanente sito en un Estado miembro, ese Estado miembro tendría un derecho primario a imponer su tributación, mientras que los demás Estados miembros intervinientes deberían conceder una deducción fiscal de las cargas tributarias impuestas en el primer Estado miembro;
  - El país del difunto tendría un derecho preferente a imponer su tributación respecto del país del heredero, que debería conceder un derecho a deducir el impuesto pagado en el país del difunto;
  - En el caso de que el difunto o el heredero tengan vínculos con más de un país en función de su residencia, domicilio o nacionalidad, unos criterios dirimientes determinarían con qué país tienen el vínculo personal más estrecho, y
  - Los casos de discriminación fiscal se abordan en un documento de trabajo de los servicios de la Comisión<sup>4</sup> dirigido a informar a los ciudadanos y a los Estados miembros sobre las características que cabría desear de un impuesto de sucesiones de carácter no discriminatorio a partir de ejemplos tomados de la jurisprudencia, con lo que se les permitiría aprovechar mejor las vías de recurso.

1) Incluidos el dictamen del CESE sobre el tema «Una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades» – DO C 24 de 28.1.2012, p. 63, el dictamen del CESE sobre el tema «Eliminar las barreras fiscales transfronterizas en beneficio de los ciudadanos de la UE» – DO C 318 de 29.10.2011, p. 95, y el dictamen del CESE sobre el tema «La doble imposición en el mercado único» – DO C 181, 21.6.2012, p. 40 (ECO/304).

2) Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de febrero de 2009, Margarete Block contra Finanzamt Kaufbeuren (C-67/08; Rec. 2009, p. I- 883

3) Estudio de Copenhague Economics relativo a los impuestos sobre sucesiones en los Estados miembros de la UE y a los posibles mecanismos para resolver los problemas de doble imposición de las herencias en la UE, agosto de 2010.

4) SEC(2011) 1488.

### 3. Observaciones generales

- 3.1 El CESE se muestra favorable a abordar el tema de la múltiple imposición y la discriminación fiscal, así como a preservar los derechos de los ciudadanos y a promocionar el mercado único. El CESE lo ha reiterado en una serie de dictámenes y, en particular, recomienda acabar con la múltiple imposición y la discriminación fiscal de los ciudadanos y mejorar la simplificación administrativa en las sucesiones de naturaleza transfronteriza<sup>5</sup>.
- 3.2 En consecuencia, el CESE acoge favorablemente la Comunicación de la Comisión sobre los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones, porque esta Comunicación:
- Reconoce los problemas que afectan especialmente a los ciudadanos y a las pequeñas empresas, pero que tienen una dimensión muy limitada en términos de su rendimiento tributario nacional;
  - Sugiere formas de que los Estados miembros puedan conceder deducciones fiscales en los casos de múltiple imposición, y
  - Proporciona información que podría ser útil para eliminar la discriminación fiscal.
- 3.3 El CESE valora positivamente, además, el enfoque adoptado en la Comunicación que respeta la soberanía fiscal de los distintos Estados miembros y les aconseja lograr una mejor interconexión de los sistemas fiscales nacionales suprimiendo, a la vez, la imposición discriminatoria dentro del marco tributario nacional.

### 4. Observaciones particulares

- 4.1 El CESE considera, sin embargo, que la Comisión puede ser más eficaz a la hora de alcanzar los objetivos finales de esta acción, si ésta:
- Evoca y aplica los mecanismos legislativos de forma que se elimine realmente la discriminación fiscal en las sucesiones entre ciudadanos de la UE, sin que ello pueda ser considerado una vulneración de la soberanía nacional en materia fiscal, sino tan sólo un principio fundamental del derecho derivado de la ciudadanía de la UE a tener bienes fuera de las fronteras nacionales;
  - Propone y aplica unos mecanismos prácticos que garanticen, en un plazo razonable, una interconexión eficaz de los regímenes fiscales nacionales: puede considerarse que el enfoque de proporcionar exclusivamente recomendaciones para su aplicación por los distintos Estados miembros no es suficientemente eficaz en la práctica –se reconoce que también sería deseable, tal como propone la Comisión, que se animase a los distintos Estados miembros, de forma expeditiva, a aplicar unos mecanismos de deducción de la múltiple imposición fiscal más eficaces y flexibles, mientras que la Comisión examinaría la evolución de los próximos tres años con el fin de adoptar, si fuese necesario, una posición fuerte mediante una directiva;
  - A largo plazo y desde una perspectiva más amplia que vaya más allá de las cuestiones de tributación transfronteriza, extiende el ámbito de su intervención sobre la tributación de las sucesiones a los efectos potencialmente distorsionadores que resultan de las diferencias en la forma de computar las bases fiscales del impuesto de sucesiones en las diferentes jurisdicciones fiscales nacionales, de forma que se respete la soberanía fiscal nacional, especialmente respecto de la fijación de los tipos impositivos, aunque supeditada a unos principios comunes subyacentes sobre la forma de considerar las bases tributarias de las sucesiones en todos los Estados miembros de la UE, que idealmente debería basarse en principios equitativos para la valoración de los activos netos y preservar la continuidad del negocio de la entidad económica;
  - Estudia el alcance y las implicaciones de las situaciones de no imposición múltiple mediante el uso de instrumentos financieros sofisticados, respecto de los cuales el CESE espera más consultas e iniciativas por parte de la Comisión;
  - Promueve activamente unos regímenes fiscales más eficaces, eficientes y respetuosos con el ciudadano, que respondan mejor y de forma razonable y oportuna, especialmente en los procedimientos frecuentemente largos y complicados aplicables en materia de tributación de las sucesiones, y que impongan la menor carga posible a los contribuyentes;
  - Estudia hasta qué punto los ciudadanos de la UE se ven afectados negativamente por las cuestiones relativas a la imposición transfronteriza de las sucesiones a escala mundial, sus implicaciones y las posibles soluciones;

5) Véase la nota a pie de página 1

- Estudia la posibilidad de introducir un método de tributación de las sucesiones más simple, en el que haya una única imposición y en un único lugar, que sería determinado en función de la situación del bien.
- 4.2 La Comisión podría además considerar que llevar a cabo dichas funciones forma parte de los cometidos de un observatorio de la fiscalidad transfronteriza de la UE, cuya creación bajo los auspicios de la Comisión ha sido sugerida en una serie de dictámenes del CESE sobre la imposición múltiple y discriminatoria ( 6 ). El observatorio podría contribuir de forma permanente a resolver con mayor eficacia los obstáculos transfronterizos derivados de los impuestos sobre sucesiones recurriendo a estudios e investigaciones, y podría proporcionar espacios de consulta, colaboración y acuerdo entre las distintas jurisdicciones fiscales nacionales.

Bruselas, 18 de septiembre de 2012.

*El Presidente del Comité Económico y Social Europeo*

## ASISTENCIA MUTUA

**REAL DECRETO 1558/2012, DE 15 DE NOVIEMBRE POR EL QUE SE ADAPTAN LAS NORMAS DE DESARROLLO DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, A LA NORMATIVA COMUNITARIA E INTERNACIONAL EN MATERIA DE ASISTENCIA MUTUA, SE ESTABLECEN OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN SOBRE BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO, Y SE MODIFICA EL REGLAMENTO DE PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA, APROBADO POR REAL DECRETO 1794/2008, DE 3 DE NOVIEMBRE.**

### PREÁMBULO

El 11 de marzo de 2011 fue publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, dirigida a dar un nuevo impulso a la asistencia entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros y configurada como un instrumento para superar los efectos negativos de la creciente internacionalización de los mercados. La nueva Directiva refuerza la cooperación, especialmente en el intercambio de información necesaria para la liquidación de los tributos.

Con la finalidad fundamental de cumplir con el mandato de transposición, se adopta el presente real decreto, no exigiendo dicha transposición modificación de rango legal alguna, dado que la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, incorporó ya los aspectos sustantivos en esta materia que exigían su regulación en ley.

Dicha modificación legal se aprobó con objeto de transponer la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas. La transposición tuvo en cuenta la existencia de otras normas de carácter internacional que regulan la asistencia entre Estados o con entidades internacionales o supranacionales en el ámbito tributario. De esta forma, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, da cobertura a todos los tipos de actuaciones de asistencia que la Administración tributaria española pueda solicitar o tenga que prestar a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales, incluyendo las derivadas de la Directiva 2011/16/UE.

En consonancia con lo anterior, el texto del presente real decreto, aunque, como se ha indicado más arriba, está destinado esencialmente a transponer la Directiva 2011/16/UE, ha seguido idéntica línea de desarrollo, previendo actuaciones de asistencia mutua derivadas de otras normas internacionales en la materia.

Hay que destacar, además, que a través del presente real decreto no solo se lleva a cabo la transposición de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, sino que, además, se efectúa el desarrollo reglamentario de los preceptos legales relativos a la asistencia mutua, en su momento incorporados a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que así lo necesitan, ya que las actuaciones de asistencia que la Administración tributaria española realice en virtud de la normativa internacional se han configurado en esta ley como aplicación de los tributos y, consecuentemente, les son de aplicación los procedimientos establecidos en la misma y en sus reglamentos de desarrollo, con una serie de especialidades legalmente establecidas. Esas especialidades exigen, como se ha indicado, en determinados casos, el correspondiente desarrollo reglamentario, objeto del presente texto normativo.

Por otra parte, como se ha señalado con anterioridad, si bien la finalidad fundamental del real decreto es

materializar la transposición ya citada, la norma también va a incorporar modificaciones en materia de obligaciones de información, ligadas al ámbito internacional, por cuanto se refieren a la información que habrá de suministrarse por los obligados tributarios en relación con determinados bienes o derechos situados en el extranjero.

Por último, a través de este real decreto se modifica el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, para superar determinadas dificultades surgidas en la ejecución de los acuerdos internacionales alcanzados en dichos procedimientos.

## II

En primer lugar, se introducen varias modificaciones en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 939/2005, de 29 de julio:

En la gestión recaudatoria de las deudas de titularidad extranjera, técnicamente no existe un período voluntario o ejecutivo de pago, por lo que se establece que dicha gestión se efectúa de acuerdo con la normativa sobre asistencia mutua.

De conformidad con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se atribuye a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competencia para formular peticiones de asistencia mutua a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales.

Además de lo anterior, se establecen las normas que son aplicables en el cálculo de los intereses de demora que devengan los créditos de titularidad extranjera, haciéndose referencia, por otra parte, a las causas adicionales de suspensión de los procedimientos de recaudación tramitados a instancia de otro Estado o entidad internacional o supranacional, así como de terminación de dichos procedimientos.

## III

En segundo lugar, se modifica el 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Entre las modificaciones introducidas cabe destacar las siguientes:

En primer término, se reconoce expresamente que el origen de las actuaciones de obtención de información puede encontrarse en peticiones de asistencia formuladas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales.

En relación con las nuevas obligaciones de información a las que se ha hecho referencia más arriba, no vinculadas con la transposición que se produce a través del real decreto, la mismas tienen por finalidad conocer las cuentas que los obligados tributarios tengan abiertas en el extranjero en entidades dedicadas al tráfico bancario o crediticio, así como sobre determinados bienes o derechos explicitados en la norma, también depositados, situados o gestionados en el extranjero, incluyéndose información sobre bienes inmuebles y derechos sobre los mismos.

Se hace una remisión a las normas de organización específicas a efectos de determinar el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en relación con los obligados en virtud de la normativa sobre asistencia mutua.

Se suprime el precepto reglamentario regulador de la asistencia mutua al haber sido su contenido incluido en diversos preceptos legales relativos a dicha asistencia.

Como consecuencia de la posible utilización de información obtenida en el marco de la asistencia mutua, se hace preciso introducir una nueva causa de interrupción justificada de los procedimientos de aplicación de los tributos, aplicable únicamente en aquellos supuestos en los que se haya obtenido con anterioridad información de otro Estado o entidad internacional o supranacional respecto de la cual se necesite información complementaria posterior a requerir a dicho Estado o entidad.

Se crea un nuevo título regulador de aspectos específicos de las actuaciones derivadas de la asistencia mutua respecto de los cuales se desea destacar su aplicación exclusiva en este ámbito, en el que se incluyen una serie de disposiciones que, siendo necesarias para transponer la Directiva 2011/16/UE, se han establecido, como ya se ha señalado, con el objeto de dar cobertura a los distintos ámbitos de la asistencia mutua, cualquiera que sea la norma internacional de la que derive la actuación administrativa.

El nuevo título se divide en dos capítulos, el primero de los cuales contiene diversas disposiciones de carácter introductorio relativas a las distintas finalidades que puede tener la asistencia mutua y a la atribución de las funciones en este ámbito.

A su vez, para dar seguridad jurídica a la autoridad requerida y mayor agilidad al proceso de asistencia mutua, y salvo que la normativa reguladora de la asistencia mutua establezca otra cosa, se otorga validez y eficacia plena a las solicitudes de asistencia recibidas conforme a dicha normativa, sin necesidad de que sean reconocidas o sustituidas en España.

El segundo capítulo establece una serie de disposiciones comunes a la aplicación de los tributos derivada de todas las vertientes de la asistencia mutua, es decir, el intercambio de información para liquidar tributos, la asistencia en la recaudación de créditos y, en general, cualquier otra finalidad que eventualmente se establezca en la normativa internacional sobre asistencia.

Este capítulo se divide, a su vez, en dos secciones:

- La primera sección contiene disposiciones relativas al intercambio de información en el marco de la asistencia mutua, estableciéndose, por un lado, las distintas modalidades de suministro de información a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales recogidas en las distintas normativas sobre asistencia mutua, y, por otro, incorporando la posibilidad de no suministrar documentación original en el cumplimiento de la asistencia.

A su vez, se desarrolla el procedimiento de cesión de datos suministrados por otro Estado o entidad internacional o supranacional en el marco de la asistencia mutua.

- La sección segunda regula las relaciones internas de colaboración entre distintos órganos administrativos de la misma o de distintas Administraciones, que necesariamente deben producirse para poder dar cumplimiento a la normativa sobre asistencia, atendiendo a las diversas modalidades de asistencia.

#### IV

Para finalizar, a la vista de las dificultades surgidas en la ejecución de los acuerdos alcanzados en el seno de procedimientos amistosos, se modifica el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.

Se clarifica la forma en la que se van a aplicar dichos acuerdos, estableciéndose que los mismos se ejecutarán mediante una liquidación por periodo impositivo objeto del procedimiento. No obstante, se incorpora la posibilidad de dictar un único acto en el que se incluyan todas las liquidaciones derivadas del procedimiento amistoso, estableciéndose que la normativa que se tendrá en cuenta a todos los efectos, es la vigente en los periodos o en el momento del devengo a los que se refiere el procedimiento amistoso.

En los casos en que ya existiese una liquidación administrativa previa, supuestos en los que el procedimiento amistoso tiene su origen en una actuación de la administración española, se procederá a la correspondiente modificación o, en su caso, anulación de esa liquidación. En su virtud, a propuesta del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, de acuerdo con el Consejo de Estado y previa deliberación del Consejo de Ministros en su reunión del día 15 de noviembre de 2012,

#### DISPONGO:

**Artículo primero.** *Modificación del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.*

Se introducen las siguientes modificaciones en el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio:

*Uno.* Se modifica el artículo 2, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 2. *Concepto de gestión recaudatoria.*

La gestión recaudatoria de la Hacienda pública consiste en el ejercicio de la función administrativa conducente al cobro de las deudas y sanciones tributarias y demás recursos de naturaleza pública que deban satisfacer los obligados al pago.

A efectos de este reglamento, todos los créditos de naturaleza pública a que se refiere este artículo se denominarán deudas. Se considerarán obligados al pago aquellas personas o entidades a las que la Hacienda pública exige el ingreso de la totalidad o parte de una deuda.

La gestión recaudatoria podrá realizarse en periodo voluntario o en periodo ejecutivo. El cobro en periodo ejecutivo de los recursos a los que se refiere el párrafo anterior se efectuará por el procedimiento de apremio regulado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este reglamento.

La gestión recaudatoria también podrá consistir en el desarrollo de actuaciones recaudatorias y de colaboración en este ámbito conforme a la normativa de asistencia mutua a la que se refiere el artículo 1.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

*Dos.* Se modifica el apartado 3 del artículo 5, que queda redactado de la siguiente forma:

«3. De conformidad con el artículo 5.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la gestión recaudatoria a la que se refiere el último párrafo del artículo 2 que deba realizarse por el Estado español a favor de otros Estados o de otras entidades internacionales o supranacionales, en el marco de la asistencia mutua, se llevará a cabo por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Asimismo, corresponderá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la realización de las peticiones de asistencia mutua a otros Estados, o a otras entidades internacionales o supranacionales.»

*Tres.* Se introduce un nuevo artículo 72 bis, con la siguiente redacción:

«Artículo 72 bis. *Cálculo de los intereses de demora en el ámbito de la asistencia mutua.*

Las cantidades adeudadas de titularidad de otros Estados o de otras entidades internacionales y supranacionales, cuya actuación recaudatoria se realice en el marco de la asistencia mutua, devengarán interés de demora de acuerdo con el artículo 26.2.e) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El cálculo de intereses se realizará, según los casos, de la siguiente forma:

- a) Cuando se produzca el pago de la deuda una vez finalizado el plazo establecido en el artículo 62.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la liquidación de los intereses devengados se practicará posteriormente, siguiéndose para su tramitación y recaudación el procedimiento establecido con carácter general para las liquidaciones practicadas por la Administración.
- b) En el supuesto al que se refiere el párrafo a), el órgano de recaudación competente podrá, cuando las necesidades del servicio lo aconsejen, liquidar y exigir los intereses en el momento del pago de la deuda.
- c) En caso de ejecución de bienes embargados o de garantías, se practicará la liquidación de intereses de demora al aplicar el líquido obtenido a la cancelación de la deuda, si aquel fuese superior.
- d) Si se embarga dinero en efectivo o en cuentas o créditos, podrán liquidarse y retenerse los intereses de demora en el momento del embargo si el importe disponible fuese superior a la deuda cuyo cobro se persigue.»

*Cuatro.* Se introduce un nuevo apartado 3 en el artículo 73, con la siguiente redacción:

«3. La suspensión del procedimiento de recaudación seguido en el ámbito de la asistencia mutua se registrará por lo dispuesto en los apartados anteriores y en el artículo 177 terdecies de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.»

*Cinco.* Se introduce un nuevo apartado 4 en el artículo 116, con la siguiente redacción:

«4. Cuando el procedimiento de recaudación se desarrolle en el marco de la asistencia mutua, el procedimiento podrá terminar, además, por la modificación o retirada de la solicitud de dicha asistencia.»

*Seis.* Se suprime la disposición adicional tercera.

**Artículo segundo.** *Modificación 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.*

Se introducen las siguientes modificaciones en el 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio:

*Uno.* Se modifican los apartados 2 y 3 del artículo 30, que quedan redactados de la siguiente forma:

«2. Los obligados tributarios que realicen actividades económicas, así como aquellos que satisfagan rentas

o rendimientos sujetos a retención o ingreso a cuenta, intermedien o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras, deberán suministrar información de carácter general en los términos que se establezca en la normativa específica, en la normativa sobre asistencia mutua y en este capítulo.

En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas aprobará los modelos de declaración que, a tal efecto, deberán de presentarse, el lugar y plazo de presentación y los supuestos y condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.»

- «3. El cumplimiento de la obligación de información también podrá consistir en la contestación a requerimientos individualizados relativos a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones. En estos casos, la información requerida deberá aportarse por los obligados tributarios en la forma y plazos que se establezcan en el propio requerimiento, de conformidad con lo establecido en este reglamento. Las actuaciones de obtención de información podrán desarrollarse directamente en los locales, oficinas o domicilio de la persona o entidad en cuyo poder se hallen los datos correspondientes o mediante requerimientos para que tales datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria sean remitidos o aportados a la Administración tributaria.

Las actuaciones de obtención de información podrán realizarse por propia iniciativa del órgano administrativo actuante, a solicitud de otros órganos administrativos o jurisdiccionales en los supuestos de colaboración establecidos legalmente, o a petición de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales en el marco de la asistencia mutua.

Los requerimientos individualizados de obtención de información respecto de terceros podrán realizarse en el curso de un procedimiento de aplicación de los tributos o ser independientes de este. Los requerimientos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias de la persona o entidad requerida no suponen, en ningún caso, el inicio de un procedimiento de comprobación o investigación.»

*Dos.* Se introduce un nuevo artículo 42 bis, con la siguiente redacción:

«Artículo 42 bis. *Obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero.*

1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a la totalidad de las cuentas de su titularidad, o en las que figuren como representantes, autorizados o beneficiarios, o sobre las que tengan poderes de disposición, o de las que sean titulares reales conforme a lo señalado en el párrafo siguiente, que se encuentren situadas en el extranjero, abiertas en entidades que se dediquen al tráfico bancario o crediticio, a 31 de diciembre de cada año.

Dicha obligación también se extiende a quienes hayan sido titulares, representantes, autorizados, o beneficiarios de las citadas cuentas, o hayan tenido poderes de disposición sobre las mismas, o hayan sido titulares reales en cualquier momento del año al que se refiera la declaración.

A estos efectos, se entenderá por titular real quien tenga dicha consideración de acuerdo con lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, respecto de cuentas a nombre de las personas o instrumentos a que se refiere el citado apartado 2, cuando éstos tengan su residencia o se encuentren constituidos en el extranjero.

2. La información a suministrar a la Administración tributaria comprenderá:
  - a) La razón social o denominación completa de la entidad bancaria o de crédito así como su domicilio.
  - b) La identificación completa de las cuentas.
  - c) La fecha de apertura o cancelación, o, en su caso, las fechas de concesión y revocación de la autorización.
  - d) Los saldos de las cuentas a 31 de diciembre y el saldo medio correspondiente al último trimestre del año.

La información a suministrar se referirá a cuentas corrientes, de ahorro, imposiciones a plazo, cuentas de crédito y cualesquiera otras cuentas o depósitos dinerarios con independencia de la modalidad o denominación que adopten, aunque no exista retribución.

3. La información sobre saldos a 31 de diciembre y saldo medio correspondiente al último trimestre deberá ser suministrada por quien tuviese la condición de titular, representante, autorizado o beneficiario o tenga poderes de disposición sobre las citadas cuentas o la consideración de titular real a esa fecha.

El resto de titulares, representantes, autorizados, beneficiarios, personas con poderes de disposición o titulares reales deberán indicar el saldo de la cuenta en la fecha en la que dejaron de tener tal condición.

4. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de las siguientes cuentas:

- a) Aquéllas de las que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- b) Aquéllas de las que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registradas en su contabilidad de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.
- c) Aquéllas de las que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registradas en dicha documentación contable de forma individualizada e identificadas por su número, entidad de crédito y sucursal en la que figuren abiertas y país o territorio en que se encuentren situadas.
- d) Aquéllas de las que sean titulares personas físicas, jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, abiertas en establecimientos en el extranjero de entidades de crédito domiciliadas en España, que deban ser objeto de declaración por dichas entidades conforme a lo previsto en el artículo 37 de este Reglamento, siempre que hubieran podido ser declaradas conforme a la normativa del país donde esté situada la cuenta.
- e) No existirá obligación de informar sobre ninguna cuenta cuando los saldos a 31 de diciembre a los que se refiere el apartado 2.d) no superen, conjuntamente, los 50.000 euros, y la misma circunstancia concurra en relación con los saldos medios a que se refiere el mismo apartado. En caso de superarse cualquiera de dichos límites conjuntos deberá informarse sobre todas las cuentas.

5. Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando cualquiera de los saldos conjuntos a que se refiere el apartado 4.e) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto de los que determinaron la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el último párrafo del apartado 3 respecto de las cuentas a las que el mismo se refiere.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

6. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren los apartados 2.a) y 2.b) anteriores, para cada entidad y cuenta.

A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato cada una de las fechas y saldos a los que se refieren los párrafos c) y d) del apartado 2 así como el saldo a que se refiere el último párrafo del apartado 3, para cada cuenta.» Tres. Se introduce un nuevo artículo 42 ter, con la siguiente redacción:

«Artículo 42 ter. *Obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidas en el extranjero.*

1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán suministrar a la Administración tributaria, mediante la presentación de una declaración anual, información respecto de los siguientes bienes y derechos situados en el extranjero de los que resulten titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010,

de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año:

- i) Los valores o derechos representativos de la participación en cualquier tipo de entidad jurídica.
- ii) Los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.
- iii) Los valores aportados para su gestión o administración a cualquier instrumento jurídico, incluyendo fideicomisos y «trusts» o masas patrimoniales que, no obstante carecer de personalidad jurídica, puedan actuar en el tráfico económico.

La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

- a) Razón social o denominación completa de la entidad jurídica, del tercero cesionario o identificación del instrumento o relación jurídica, según corresponda, así como su domicilio.
- b) Saldo a 31 de diciembre de cada año, de los valores y derechos representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades jurídicas.

La información comprenderá el número y clase de acciones y participaciones de las que se sea titular, así como su valor.

- c) Saldo a 31 de diciembre de los valores representativos de la cesión a terceros de capitales propios.

La información comprenderá el número y clase de valores de los que se sea titular, así como su valor.

- d) Saldo a 31 de diciembre de los valores aportados al instrumento jurídico correspondiente.

La información comprenderá el número y clase de valores aportados, así como su valor.

La obligación de información regulada en este apartado también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de los valores y derechos a los que se refieren los párrafos b), c) y d) anteriores en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

2. Los obligados tributarios a que se refiere el apartado anterior deberán suministrar a la Administración tributaria información, mediante la presentación de una declaración anual, de las acciones y participaciones en el capital social o fondo patrimonial de instituciones de inversión colectiva situadas en el extranjero de las que sean titulares o respecto de las que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril de 2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. La información comprenderá la razón social o denominación completa de la institución de inversión colectiva y su domicilio, así como el número y clase de acciones y participaciones y, en su caso, compartimiento al que pertenezcan, así como su valor liquidativo a 31 de diciembre.

La obligación de información regulada en este apartado 2 se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real de las acciones y participaciones en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiese perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, la información a suministrar será la correspondiente a la fecha en la que dicha extinción se produjo.

3. Los obligados tributarios a que se refiere el apartado primero de este artículo deberán suministrar a la Administración tributaria información mediante una declaración anual sobre:
  - a) Los seguros de vida o invalidez de los que resulten tomadores a 31 de diciembre de cada año cuando la entidad aseguradora se encuentre situada en el extranjero, con indicación de su valor de rescate a dicha fecha.
  - b) Las rentas temporales o vitalicias de las que sean beneficiarios a 31 de diciembre, como consecuencia de la entrega de un capital en dinero, de derechos de contenido económico o de bienes muebles o inmuebles, a entidades situadas en el extranjero, con indicación de su valor de capitalización a dicha fecha.

En los casos señalados en los párrafos a) y b) anteriores, se deberá identificar a la entidad aseguradora indicando la razón social o denominación completa y su domicilio.

4. La obligación de información prevista en este artículo no resultará exigible en los siguientes supuestos:
  - a) Cuando el obligado tributario sea una de las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado, por el Real Decreto Legislativo

4/2004, de 5 de marzo.

- b) Cuando el obligado tributario sea una persona jurídica o entidad residente en territorio español o cuando sea un establecimiento permanente en España de no residentes, que tengan registrados en su contabilidad de forma individualizada los valores, derechos, seguros y rentas a que se refiere este artículo.
  - c) Cuando los valores a los que se refieren cada uno de los apartados 1.b), 1.c) y 1.d), el valor liquidativo a que se refiere el apartado 2, el valor de rescate a que se refiere el apartado 3.a) y el valor de capitalización señalado en el apartado 3.b), no superen, conjuntamente, el importe de 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los títulos, activos, valores, derechos, seguros o rentas.
5. Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando el valor conjunto para todos los valores previsto en el apartado 4.c) hubiese experimentado un incremento superior a 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el último párrafo del apartado 1 y en el último párrafo del apartado 2, respecto de los valores, derechos, acciones y participaciones respecto de los que se hubiese extinguido la titularidad a 31 de diciembre.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.

6. Las valoraciones a que se refieren los distintos apartados de este artículo deberán suministrarse calculadas conforme a las reglas establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
7. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen conjunto de datos los relativos a la identificación y domicilio de cada una de las entidades jurídicas, terceros cesionarios, instrumentos o relaciones jurídicas, instituciones de inversión colectiva y entidades aseguradoras a que se refieren los apartados 1.a), 2 y 3.

A estos mismos efectos, tendrá la consideración de dato cada una de las informaciones exigidas en los apartados anteriores para cada tipo de elemento patrimonial individualizado conforme a continuación se indica:

- a) En el apartado 1.b), por cada clase de acción y participación.
- b) En el apartado 1.c), por cada clase de valor.
- c) En el apartado 1.d), por cada clase de valor.
- d) En el apartado 2, por cada clase de acción y participación.
- e) En el apartado 3.a), por cada seguro de vida.
- f) En el apartado 3.b), por cada renta temporal o vitalicia.

También tendrá la consideración de dato cada uno de los saldos a que se refieren el último párrafo del apartado 1, por cada clase de valor, y el último párrafo del apartado 2, por cada clase de acción y participación.»

*Cuatro.* Se introduce un nuevo artículo 54 bis, con la siguiente redacción:

«Artículo 54 bis. *Obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero.*

1. Las personas físicas y jurídicas residentes en territorio español, los establecimientos permanentes en dicho territorio de personas o entidades no residentes y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, vendrán obligados a presentar una declaración informativa anual referente a los bienes inmuebles o a derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero, de los que sean titulares o respecto de los que tengan la consideración de titular real conforme a lo previsto en el apartado 2 del artículo 4 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, a 31 de diciembre de cada año.
2. La declaración informativa contendrá los siguientes datos:
  - a) Identificación del inmueble con especificación, sucinta, de su tipología, según se determine en la correspondiente orden ministerial.
  - b) Situación del inmueble: país o territorio en que se encuentre situado, localidad, calle y número.

- c) Fecha de adquisición.  
d) Valor de adquisición.
3. En caso de titularidad de contratos de multipropiedad, aprovechamiento por turnos, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la información señalada los párrafos a) y b) del apartado anterior, deberá indicarse la fecha de adquisición de dichos derechos y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
  4. En caso de titularidad de derechos reales de uso o disfrute y nuda propiedad sobre bienes inmuebles situados en el extranjero, además de la información señalada en los párrafos a) y b) del apartado 2, deberá indicarse la fecha de adquisición de dicha titularidad y su valor a 31 de diciembre según las reglas de valoración establecidas en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.
  5. La obligación de información regulada en este artículo también se extiende a cualquier obligado tributario que hubiese sido titular o titular real del inmueble o derecho conforme a lo indicado en el apartado 1, en cualquier momento del año al que se refiera la declaración y que hubiera perdido dicha condición a 31 de diciembre de ese año. En estos supuestos, además de los datos a que se refiere el apartado 2, la declaración informativa deberá incorporar el valor de transmisión del inmueble o derecho y la fecha de ésta.
  6. La obligación de información prevista en este artículo no resultará de aplicación respecto de los siguientes inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles, situados en el extranjero:
    - a) Aquéllos de los que sean titulares las entidades a que se refiere el artículo 9.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
    - b) Aquéllos de los que sean titulares personas jurídicas y demás entidades residentes en territorio español, así como establecimientos permanentes en España de no residentes, registrados en su contabilidad de forma individualizada y suficientemente identificados.
    - c) Aquéllos de los que sean titulares las personas físicas residentes en territorio español que desarrollen una actividad económica y lleven su contabilidad de acuerdo con lo dispuesto en el Código de Comercio, registrados en dicha documentación contable de forma individualizada y suficientemente identificados.
    - d) No existirá obligación de informar sobre ningún inmueble o derecho sobre bien inmueble cuando los valores a que se refieren los apartados 2.d), 3 y 4 no superasen, conjuntamente, los 50.000 euros. En caso de superarse dicho límite conjunto deberá informarse sobre todos los inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles.
  7. Esta obligación deberá cumplirse entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.
 

La presentación de la declaración en los años sucesivos sólo será obligatoria cuando el valor conjunto establecido en el apartado 6.d) hubiese experimentado un incremento superior al 20.000 euros respecto del que determinó la presentación de la última declaración.

En todo caso será obligatoria la presentación de la declaración en los supuestos previstos en el apartado 5, respecto de los inmuebles o derechos respecto de los que se hubiese extinguido la titularidad a 31 de diciembre.

Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración.
  8. A efectos de lo dispuesto en la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren los párrafos a) y b) del apartado 2, en relación con cada uno de los inmuebles a los que se refiere dicho apartado y en relación con cada uno de los inmuebles sobre los que se constituyan los derechos a que se refieren los apartados 3 y 4.
 

A estos mismos efectos, tendrán la consideración de dato los siguientes:

    - a) Cada fecha y valor a que se refieren los párrafos c) y d) del apartado 2 en relación con cada uno de los inmuebles.
    - b) Cada fecha y valor a que se refiere el apartado 3, en relación con cada uno de los derechos.
    - c) Cada fecha y valor a que se refiere el apartado 4, en relación con cada uno de los derechos.
    - d) Cada fecha y valor de transmisión a que se refiere el apartado 5, en relación con cada uno de los inmuebles.»

*Cinco.* Se modifica el apartado 4 del artículo 59, que queda redactado de la siguiente forma:

«4. En el caso de obligados tributarios no residentes sin establecimiento permanente en España, será competente el órgano de la Administración tributaria en cuyo ámbito territorial tenga el domicilio el representante del obligado tributario, el responsable, el retenedor, el depositario o el gestor de los bienes o derechos, o el pagador de las rentas al no residente, sin perjuicio de lo previsto en la normativa propia de cada tributo.

En el caso de los obligados tributarios regulados en el artículo 35.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerá, en sus normas de organización específica, el órgano competente.»

*Seis.* Se suprime el apartado 3 del artículo 61, renumerándose el actual apartado 4 como 3.

*Siete.* Se introduce un nuevo párrafo b) en el artículo 103, reordenándose el actual párrafo b) y los restantes, con la siguiente redacción:

«b) Cuando, por cualquier medio, se pidan datos, informes, dictámenes o valoraciones a otro Estado o entidad internacional o supranacional como consecuencia de la información previamente recibida de los mismos en el marco de la asistencia mutua, por el tiempo que transcurra desde la remisión de la petición a la autoridad competente del otro Estado o entidad hasta la recepción de aquellos por el órgano competente para continuar el procedimiento, sin que la interrupción por este concepto pueda exceder, para todas las peticiones, de 12 meses. Este plazo de interrupción es independiente del regulado en el párrafo a) anterior.»

*Ocho.* Se modifica el apartado 4 del artículo 114, que queda redactado de la siguiente forma:

«4. La Administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en la normativa sobre asistencia mutua, podrá solicitar de la autoridad competente de otro Estado la práctica de notificaciones de cualquier acto dictado por dicha Administración tributaria.

Las notificaciones realizadas en otro Estado al amparo de lo previsto en el párrafo anterior deberán acreditarse mediante la incorporación al expediente de la notificación o de la comunicación a la autoridad competente española de la notificación efectuada por dicho Estado conforme a su propia normativa.

Las notificaciones practicadas en otro Estado cuya acreditación se produzca de la forma prevista en este apartado se tendrán por válidamente efectuadas.»

*Nueve.* Se introduce un nuevo Título VI, con la siguiente redacción:

«TÍTULO VI. Actuaciones derivadas de la normativa sobre asistencia mutua

## CAPÍTULO I

### Disposiciones generales

Artículo 198. *Finalidades de la asistencia mutua.*

Conforme a lo dispuesto en los artículos 1.2 y 177 bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la asistencia mutua que la Administración tributaria preste o solicite a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales podrá tener por finalidad, entre otras, el intercambio de información y la recaudación de créditos.

Artículo 199. *Funciones derivadas de la asistencia mutua.*

Entre las funciones administrativas a las que se refiere el artículo 141.k) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, atribuidas a los órganos de inspección a través del artículo 166 de este reglamento, se encuentran aquéllas que deriven de la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de las competencias que, en relación con dicha asistencia mutua, puedan atribuirse a otros órganos de la Administración tributaria.

Artículo 200. *Solicitudes de asistencia mutua efectuadas por otros Estados o entidades internacionales o supranacionales.*

Con carácter general, las solicitudes que hayan sido recibidas conforme a la normativa sobre asistencia mutua

no estarán sujetas a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española, salvo que dicha normativa establezca otra cosa, sin perjuicio de la subsanación que de las mismas pueda instarse por parte de dicha Administración.

## CAPÍTULO II

### Normas comunes en asistencia mutua

#### Sección 1.ª Intercambio de información

##### Artículo 201. *Formas de intercambio de información.*

En el marco del artículo 177 ter.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la Administración tributaria podrá facilitar información a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales de las siguientes formas:

- a. Previa solicitud de asistencia mutua de la autoridad competente del otro Estado o entidad, cualquiera que sea la naturaleza o la finalidad de dicha solicitud;
- b. De forma automática en relación con determinadas categorías de información y de acuerdo con lo dispuesto en la normativa sobre asistencia mutua;
- c. De forma espontánea en cumplimiento de la normativa sobre asistencia mutua cuando pueda ser útil al otro Estado o entidad.

##### Artículo 202. *Formato de la documentación.*

Cuando en cumplimiento de las obligaciones de asistencia mutua la Administración tributaria deba proporcionar documentación a otro Estado o entidad internacional o supranacional, la autoridad competente española podrá oponerse motivadamente a aportar la documentación original, salvo que la normativa sobre asistencia mutua disponga otra cosa.

##### Artículo 203. *Cesión de datos procedentes de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales.*

A efectos de determinar si la información suministrada a la Administración tributaria a la que se refiere el artículo 177 ter. 2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, puede ser cedida a terceros en los supuestos del artículo 95.1 de dicha ley o a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional, el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria recabará del Estado o entidad que suministró la información una autorización para proceder a dicha cesión.

La solicitud de autorización se podrá formular en el momento en el que se solicita la asistencia o con posterioridad a la recepción de la información.

No podrá efectuarse la cesión referida en tanto no se haya obtenido la autorización expresa del Estado o entidad internacional o supranacional que suministró la información.

La cesión se ajustará a los términos contenidos en la autorización.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable siempre que la normativa sobre asistencia mutua aplicable no establezca otra cosa. *Sección 2.ª Colaboración administrativa en materia de asistencia mutua.*

##### Artículo 204. *Tramitación de solicitudes de asistencia mutua.*

1. De conformidad con el artículo 5.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, recibida una petición de asistencia mutua de otro Estado o entidad internacional o supranacional será la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competente para su cumplimiento, que podrá requerir del órgano correspondiente, según el objeto de la asistencia, la colaboración necesaria. Dicho órgano deberá practicar los trámites o actuaciones derivadas de dicha colaboración.
2. Cuando la colaboración a la que se refiere el apartado anterior consista en el suministro de datos, informes, dictámenes, valoraciones o documentos, el órgano correspondiente al que se refiere el apartado anterior deberá remitir dicha información en el plazo máximo de 3 meses, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca un plazo inferior a 6 meses para la prestación de la asistencia. En este último caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria señalará un plazo para suministrar la información no superior a la mitad del establecido en la normativa sobre asistencia mutua para dar cumplimiento a la obligación de asistir al Estado o entidad requirente.

Si el órgano correspondiente no se hallase en condiciones de responder a la solicitud en el plazo establecido

en el párrafo anterior, informará al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la mayor brevedad posible, de los motivos que le impiden hacerlo, así como de la fecha en la que considera que podrá proporcionar una respuesta.

3. Todas las solicitudes de asistencia mutua a otros Estados o entidades internacionales o supranacionales que se soliciten conforme al artículo 177 bis.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, deberán ser tramitadas a través del órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, conforme al artículo 5.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

*Artículo 205. Tramitación de información en el intercambio automático.*

Cuando en virtud de la normativa sobre asistencia mutua se deba transmitir de forma automática determinada información a otro Estado o entidad internacional o supranacional, la misma se comunicará, en todo caso, al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para su remisión al otro Estado o entidad.

*Artículo 206. Tramitación de información en el intercambio espontáneo.*

Cuando en virtud de la normativa sobre asistencia mutua proceda el suministro espontáneo de información por parte de la Administración tributaria a otro Estado o entidad internacional o supranacional, cualquier órgano que disponga de información que, conforme a dicha normativa, se considere de utilidad a otro Estado o entidad internacional o supranacional, la comunicará de forma motivada al órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a efectos de su transmisión al Estado o entidad interesados.

*Artículo 207. Medios de comunicación entre órganos.*

Las comunicaciones necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos anteriores se llevarán a cabo, preferentemente, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, en los términos establecidos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en su normativa de desarrollo.»

**Artículo tercero. Modificación del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre.**

Se modifica el artículo 15 del Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 15. Ejecución del acuerdo.

1. Una vez que adquiera firmeza el acuerdo, éste será comunicado en el plazo de un mes a la Administración tributaria española competente para ejecutarlo.
2. El acuerdo será ejecutado de oficio o a instancia del interesado.
3. La ejecución del acuerdo por la Administración tributaria española competente se realizará mediante la práctica de una liquidación por cada período impositivo objeto del procedimiento amistoso. Para la práctica de esta liquidación se tendrá en cuenta la normativa vigente en cada período objeto del procedimiento amistoso.  
Tratándose de impuestos en los que no exista período impositivo, la aplicación del acuerdo se realizará mediante la práctica de una liquidación correspondiente al momento del devengo de cada hecho imponible objeto del procedimiento amistoso.
4. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, la Administración tributaria podrá dictar un único acto que contendrá las liquidaciones derivadas del procedimiento amistoso a fin de que la cantidad resultante se determine mediante la suma algebraica de dichas liquidaciones.
5. Cuando existiese una liquidación previa practicada por la Administración tributaria española en relación con la misma obligación tributaria objeto del procedimiento amistoso, la ejecución del acuerdo determinará la modificación, o en su caso, anulación, de dicha liquidación.
6. En la liquidación resultante de la ejecución del acuerdo se exigirán los intereses de demora devengados sobre la deuda derivada de dicha ejecución, incluido, en su caso, el periodo de tiempo que haya durado la suspensión, sin que se exijan intereses de demora por el tiempo de tramitación del procedimiento amistoso de conformidad con lo establecido en la disposición adicional primera, apartado 5, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.»

**Disposición derogatoria.** *Derogación normativa.*

Quedan derogados:

- a. El Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de Directivas de la Comunidad Europea sobre intercambio de información tributaria;
- b. El Real Decreto 704/2002, de 19 de julio, por el que se incorporan las modificaciones de determinadas Directivas comunitarias sobre asistencia mutua en materia de recaudación.
- c. Todas las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo establecido en este real decreto.

**Disposición final primera.** *Título competencial.*

Este real decreto se dicta al amparo de lo dispuesto en el artículo 149.1.1.<sup>a</sup>, 3.<sup>a</sup>, 8.<sup>a</sup>, 14.<sup>a</sup> y 18.<sup>a</sup> de la Constitución, que atribuyen al Estado la competencia exclusiva sobre la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles, las relaciones internacionales, las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas, sobre Hacienda General y Deuda del Estado y sobre el procedimiento administrativo común respectivamente.

**Disposición final segunda.** *Incorporación de derecho de la Unión Europea.*

Mediante este real decreto se incorpora al derecho español la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

**Disposición final tercera.** *Entrada en vigor.*

Este real decreto entrará en vigor el día 1 de enero de 2013, salvo lo dispuesto en el artículo tercero, que se aplicará a los acuerdos que adquieran firmeza a partir del día siguiente al de la publicación de este real decreto en el «Boletín Oficial del Estado».

Las obligaciones de información establecidas en el artículo segundo, apartados dos, tres y cuatro, serán exigibles por primera vez para la información a suministrar correspondiente al año 2012.

## CALIFICACIÓN DE EMBARCACIÓN HABITABLE

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 15 DE NOVIEMBRE DE 2012

1. La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
2. Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre la Sra. Leichenich, propietaria de una embarcación habitable, y los Sres. Peffekoven y Horeis, asesores fiscales de aquella, en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de una operación de arrendamiento de esa embarcación habitable, que se encuentra inmovilizada de manera permanente en la orilla de un río y está destinada a la explotación de un restaurante-discoteca.

*Marco jurídico  
Derecho de la Unión*

3. El artículo 2 de la Sexta Directiva, integrante del título II, que lleva la rúbrica «Ámbito de aplicación», dispone lo siguiente:
 

«Estarán sujetas al [IVA]:

  1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.  
[...]
4. El artículo 13 de dicha Directiva, con la rúbrica «Exenciones en el interior del país», preceptúa en su parte B, titulada «Otras exenciones», lo siguiente:
 

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:  
[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

  1. las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;
  2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;
  3. los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;
  4. los alquileres de caja de seguridad.  
Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos;  
[...]
5. El contenido de esta disposición de la Sexta Directiva fue reproducido, sin ningún cambio prácticamente, en el artículo 135 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), que constituye la refundición de la Sexta Directiva y de sus modificaciones sucesivas.
6. El artículo 38 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema

común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 77, p. 1), que forma parte de la subsección 10 de ese Reglamento, titulada «Arrendamiento de medios de transporte», prescribe lo siguiente:

- «1. Los “medios de transporte” a que se refiere el artículo 56 y el artículo 59, párrafo primero, letra g), de la Directiva 2006/112/CE incluirán los vehículos, motorizados o no, y demás dispositivos y equipos concebidos para el transporte de personas u objetos de un lugar a otro, que puedan ser remolcados o empujados por vehículos, y que se destinen normalmente a tareas de transporte y sean idóneos para ello.  
[...]
3. No se considerarán medios de transporte en el sentido del apartado 1 los vehículos permanentemente inmovilizados y los contenedores.»

#### *Derecho alemán*

7. El artículo 4 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios) prevé lo siguiente: «Entre las operaciones mencionadas en el artículo 1, apartado 1, número 1, estarán exentas:  
[...]
- el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, de derechos a los que sean aplicables las disposiciones de Derecho civil relativas a bienes inmuebles y de bienes raíces e inmuebles del Estado;
  - la puesta a disposición de bienes inmuebles y de partes de éstos para ser ocupados sobre la base de un contrato o precontrato que estipule la transmisión de la propiedad;
  - la constitución, la transmisión y la puesta a disposición de derechos reales de uso y disfrute de bienes inmuebles.
- No estarán exentos los arrendamientos de habitaciones o de dormitorios que los empresarios destinen al alojamiento temporal de huéspedes, los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos, los arrendamientos temporales de terrenos acondicionados para acampar y los arrendamientos y alquileres de maquinaria y cualesquiera otras instalaciones, sea cual sea su naturaleza, que formen parte de una superficie de explotación, aun cuando constituyan elementos esenciales de un inmueble.»
8. En el Derecho alemán, un bien inmueble, con independencia de su destino, es una parcela de terreno delimitada en el espacio, que figura en un inventario catastral con un determinado número o que está registrada con arreglo a la Ley del Registro de la Propiedad. La cuestión de si un edificio es un elemento de un bien inmueble se aprecia en principio, conforme a la jurisprudencia nacional en materia tributaria, a la luz de las disposiciones generales del Derecho civil, en este caso el artículo 94 del Código Civil, titulado «Elementos esenciales de un bien inmueble o edificios», que establece en su apartado 1 lo siguiente: «Forman parte de los elementos esenciales de un bien inmueble los elementos incorporados al suelo, en particular los edificios [...]».

#### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

9. De los documentos presentados ante el Tribunal de Justicia se desprende que, en 1999, la Sra. Leichenich celebró con el Estado alemán, representado por la Wasser und Schifffahrtsverwaltung (administración de aguas y vías navegables; en lo sucesivo, «WSV»), un convenio de ocupación que tenía por objeto una parcela de terreno situada en la orilla izquierda del Rin, en las proximidades de la ciudad de Colonia, y una superficie de agua –a saber, una parte del río– adyacente a ese terreno. Según dicho convenio, la WSV puso estas parcelas a disposición de los usuarios para la explotación como restaurante de una embarcación habitable, con un muelle. La embarcación en cuestión está amarrada en el mismo lugar desde hace muchos años, nunca ha sido desplazada y está inmovilizada mediante maromas, cadenas y anclas. Carece de motor y de sistema de propulsión. Además, está conectada a las redes de agua y de electricidad y dispone de una dirección, de una línea telefónica y de un colector de aguas residuales.
10. Mediante contrato de 1 de febrero de 2000, la Sra. Leichenich dio en arrendamiento la embarcación habitable, incluidos el muelle y el espacio correspondientes, a una sociedad de Derecho civil, que explotó la embarcación habitable exclusivamente como caférestaurante y, más tarde, como discoteca. No se aplicó el IVA al importe de la renta, dado que, según los asesores fiscales de la Sra. Leichenich, se trataba del arrendamiento de un bien inmueble. No obstante, en una inspección efectuada por el Finanzamt Köln-Altstadt –administración tributaria territorialmente competente– en relación con los años 2000 a 2003, período durante el cual la Sra. Leichenich era la única propietaria de los bienes arrendados, dicha

administración consideró que el arrendamiento tenía por objeto un bien mueble y que, por consiguiente, estaba sujeto al IVA.

11. La Sra. Leichenich entabló entonces una acción civil contra sus asesores fiscales ante el Landgericht Köln a fin de obtener el reembolso de los importes pagados en concepto de IVA. Ese tribunal, mediante sentencia de 9 de diciembre de 2010, remitiéndose a la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de enero de 2003, Maierhofer (C315/00, Rec. p. I563), consideró que la embarcación habitable no era un bien inmueble ni un elemento esencial de un bien de esa naturaleza, dado que no estaba incorporada al suelo. Arguye que la embarcación podría efectivamente ser desplazada en algunas horas, aun cuando ello implicara una determinada preparación y el recurso a personal especializado. Afirma que se trata, por tanto, de un bien mueble al que no puede aplicarse la excepción prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.
12. El Oberlandesgericht Köln, ante el que se interpuso recurso de apelación contra aquella sentencia, señala que, a tenor de lo estipulado en el contrato de arrendamiento, éste no se limita al arrendamiento de la embarcación habitable y del muelle, sino que incluye igualmente las correspondientes superficies de terreno y agua. Aduce que, por consiguiente, el uso fijo y permanente de la embarcación habitable y del muelle está indisolublemente relacionado con la ocupación de la superficie de agua y de la orilla correspondientes. Sostiene que, en efecto, el uso fijo de la embarcación impide de manera permanente cualquier otro uso del agua que cubre, especialmente para el transporte público. Expresado en otros términos, según dicho contrato, se habría arrendado una parte del río y, por tanto, del suelo. Añade que el arrendamiento de la embarcación habitable y del muelle correspondiente, estipulado en el contrato, comprende así necesariamente la ocupación y la puesta a disposición de las superficies de terreno y agua que se habían concedido anteriormente a la Sra. Leichenich en virtud del convenio celebrado con la WSV.
13. El tribunal remitente precisa asimismo que, según el contrato, la embarcación habitable sólo puede utilizarse en el lugar especificado y no tiene vocación de ser desplazada. Por otra parte, la embarcación se encuentra en el mismo emplazamiento desde hace muchos años. Ese tribunal destaca asimismo que, dado que el contrato de arrendamiento puso el suelo a disposición de los arrendatarios para un uso fijo de la embarcación habitable y que ésta dispone de una línea telefónica, de conexiones e incluso de un colector de aguas residuales, cabe considerar, desde una perspectiva funcional, que esa embarcación es un edificio a efectos de la Sexta Directiva, en el bien entendido de que tal edificio no puede, naturalmente, estar fijado a una superficie de agua de una manera tan sólida como a tierra firme.
14. El tribunal remitente se pregunta además si debe distinguirse, desde el punto de vista del IVA, entre el arrendamiento de la parte del bien inmueble destinada a la embarcación habitable y el arrendamiento de la parte destinada al muelle, el cual, a tenor de lo estipulado en el contrato, se puso a disposición de los interesados para ser utilizado como emplazamiento de embarcaciones. Dicho tribunal alberga dudas acerca del carácter accesorio de esta última prestación en el marco de un contrato único, debido a que la puesta a disposición del muelle sirve, en su totalidad o en su mayor parte, para acceder a la embarcación habitable.
15. A la luz de tales consideraciones, el Oberlandesgericht Köln decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
  - «1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva [...] en el sentido de que el concepto de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles comprende el arrendamiento de una embarcación habitable, incluidos el espacio y el muelle correspondientes, destinada exclusivamente a la explotación fija y permanente de un restaurante-discoteca en un emplazamiento delimitado e identificable en el agua? ¿Depende tal apreciación del modo en que la embarcación habitable está amarrada a tierra o de los medios necesarios para quitar las amarras de la embarcación?
  - 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera frase de la primera cuestión:
 

¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva [...] en el sentido de que el concepto de “vehículos”, que, de conformidad con la sentencia del Tribunal de Justicia de 3 de marzo de 2005 [Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C428/02, Rec. p. I1527)], comprende también las embarcaciones, no es aplicable a una embarcación habitable que no dispone de sistema de propulsión (motor) y que ha sido arrendada para ser utilizada exclusiva y permanentemente en el lugar especificado y no con el fin de ser desplazada? El arrendamiento de la embarcación habitable y del muelle, incluidas las correspondientes superficies de terreno y agua, ¿constituye una prestación única

exenta o es preciso distinguir eventualmente, desde el punto de vista del IVA, el arrendamiento de la embarcación habitable y el del muelle?»

### Sobre la primera cuestión prejudicial y la segunda parte de la segunda cuestión prejudicial

16. Mediante la primera cuestión prejudicial y la segunda parte de la segunda cuestión prejudicial, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pide esencialmente que se dilucide si el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles comprende el arrendamiento de una embarcación habitable, incluidos el espacio y el muelle correspondientes, que está inmovilizada mediante amarras –que no son fácilmente amovibles– fijadas a la orilla y en la dársena de un río, se encuentra en un emplazamiento delimitado e identificable de las aguas fluviales y está destinada exclusivamente, según lo estipulado en el contrato de arrendamiento, a la explotación permanente de un restaurante-discoteca en ese lugar. Dicho tribunal pide asimismo que se determine si, en tales circunstancias, el arrendamiento de la embarcación habitable y el del muelle constituyen una prestación única exenta.
17. A este respecto, se ha de subrayar con carácter liminar que, según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho de la Unión y que, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad, y que la interpretación del concepto de arrendamiento de bienes inmuebles utilizado en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no puede depender de la lectura que dicho concepto reciba en el Derecho civil de un Estado miembro (sentencia Maierhofer, antes citada, apartados 25 y 26, y jurisprudencia mencionada).
18. Procede recordar asimismo que incumbe al Tribunal de Justicia, en el marco del reparto de competencias entre los órganos jurisdiccionales de la Unión Europea y los tribunales nacionales, tener en cuenta el contexto fáctico y normativo en el que se insertan las cuestiones prejudiciales, tal como lo define la resolución de remisión (sentencia de 20 de mayo de 2010, Harms, C434/08, Rec. p. I4431, apartado 33).
19. Según la apreciación de los hechos efectuada por el tribunal remitente en el presente asunto, el contrato de arrendamiento no se limita al arrendamiento de la embarcación habitable y del muelle, sino que incluye también las correspondientes superficies de terreno y agua, ya que el uso de la embarcación habitable y del muelle es indisociable de la ocupación de estos otros elementos. Además, la finalidad exclusiva del arrendamiento es la explotación de la embarcación habitable, con el muelle, como restaurante-discoteca.
20. Ante esta apreciación del tribunal remitente, debe examinarse la situación de la embarcación habitable, no de manera aislada, sino teniendo en cuenta la integración de la misma en su emplazamiento.
21. Habida cuenta de estos elementos de hecho, procede declarar que la parte que emerge del suelo correspondiente –en el asunto principal– al terreno en el que se halla el emplazamiento en el agua de la embarcación habitable constituye un bien inmueble. Asimismo, constituye un bien inmueble la parte sumergida y delimitada de la dársena del río, que está cubierta por las aguas fluviales en las que se encuentra la embarcación habitable (véanse, en este sentido, las sentencias Fonden Marselisborg Lystbådehavn, antes citada, apartado 34, y de 6 de diciembre de 2007, Walderdorff, C451/06, Rec. p. I10637, apartado 19). El tribunal remitente señala que el uso de la embarcación habitable impide de manera permanente cualquier otro uso de las aguas que cubre.
22. La embarcación habitable, la parte que emerge del suelo y la parte sumergida de la dársena del río constituyen un conjunto que es el objeto principal del contrato de arrendamiento.
23. De la resolución de remisión se deduce que la embarcación habitable, que no dispone de sistema de propulsión, está inmovilizada en esa parte del río desde hace muchos años. Está sujeta a la parte delimitada de la dársena del río mediante anclas y está amarrada a la orilla mediante cadenas y maromas. Estos dispositivos de sujeción de la embarcación habitable no pueden quitarse fácilmente, es decir, sin esfuerzo y sin incurrir en gastos que no son desdeñables. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no se requiere que una construcción se halle indisociablemente incorporada al suelo para ser considerada un inmueble a efectos de la aplicación de las normas en materia de IVA (sentencia Maierhofer, antes citada, apartado 33).
24. Según lo estipulado en el contrato de arrendamiento, que fue celebrado por una duración de cinco años y que no denota ninguna voluntad de las partes de conferir carácter ocasional y temporal al uso de la embarcación habitable, ésta se destina exclusivamente a la explotación permanente de un restaurante-discoteca. Además, la embarcación habitable dispone de una dirección postal y de una línea telefónica, y está conectada a las redes de distribución de agua y de electricidad.

25. Habida cuenta del vínculo existente entre la embarcación habitable y los elementos que componen su emplazamiento y del hecho de que la embarcación está fijada a esos elementos, que hacen que la embarcación constituya en la práctica una parte de ese espacio considerado en su conjunto, y habida cuenta además del contrato, que destina la embarcación de manera exclusiva y permanente a la explotación en ese lugar de un restaurante-disco, y habida cuenta del hecho de que la embarcación habitable está conectada a diferentes redes, el conjunto constituido por la embarcación y los elementos que componen el emplazamiento donde está amarrada debe considerarse un bien inmueble a efectos de la aplicación de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.
26. La Comisión Europea observa fundadamente que, a la vista del objetivo perseguido por las partes contratantes y de la función que éstas reservan a la embarcación habitable, es indiferente para las mismas, desde un punto de vista económico, que se trate de un edificio incorporado al suelo de manera fija, por ejemplo mediante pilotes, o de una simple embarcación habitable como la controvertida en el asunto principal.
27. No cabe estimar la alegación del Gobierno alemán de que el objeto principal del contrato es el arrendamiento de la embarcación habitable, con independencia del emplazamiento donde esté amarrada, puesto que, para la rentabilidad de un restaurante, el emplazamiento tiene una importancia considerable. En el asunto principal, el contrato de arrendamiento y el importe de la renta fueron convenidos en función del emplazamiento de la embarcación habitable, que se encuentra concretamente en las proximidades de una gran aglomeración y permite un fácil acceso a la embarcación-restaurante.
28. Es preciso subrayar asimismo que, según la resolución de remisión, la puesta a disposición del muelle tiene por objeto esencialmente permitir el acceso a la embarcación habitable. Resulta así que esta embarcación forma una unidad funcional y económica con los elementos que constituyen su emplazamiento –a saber, la parte que emerge del suelo y la parte sumergida, la superficie de agua y el muelle correspondientes– y que el contrato de arrendamiento, que comprende todos estos elementos, engloba una prestación única, en el marco de la cual el arrendamiento del muelle tiene carácter accesorio en relación con el arrendamiento de la embarcación habitable. Por consiguiente, el arrendamiento del muelle no debe considerarse una prestación distinta desde el punto de vista del IVA.
29. En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial y a la segunda parte de la segunda cuestión prejudicial que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles comprende el arrendamiento de una embarcación habitable, incluidos el espacio y el muelle correspondientes, que está inmovilizada mediante amarras –que no son fácilmente amovibles– fijadas a la orilla y en la dársena de un río, se encuentra en un emplazamiento delimitado e identificable de las aguas fluviales y está destinada exclusivamente, según lo estipulado en el contrato de arrendamiento, a la explotación permanente de un restaurante-disco en ese lugar. Tal arrendamiento constituye una prestación única exenta, sin que deba distinguirse el arrendamiento de la embarcación habitable del arrendamiento del muelle.

#### Sobre la primera parte de la segunda cuestión prejudicial

30. Mediante la primera parte de esta cuestión prejudicial, el tribunal remitente pide sustancialmente que se determine si una embarcación habitable, como la controvertida en el asunto principal, constituye un «vehículo» a efectos de la aplicación de la excepción prevista en el artículo 13, parte B, letra b), número 2, de la Sexta Directiva.
31. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el término «vehículo» empleado en dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que se refiere a «todos los medios de transporte», incluidas las embarcaciones (véase la sentencia *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, antes citada, apartado 44). Según la acepción habitual de estos términos, se trata de los medios destinados al transporte de personas o de mercancías, a saber, los medios utilizados concretamente para esta función.
32. Este enfoque del concepto de vehículo, basado en la función y el uso concretos del bien considerado, es confirmado por el artículo 38, apartados 1 y 3, del Reglamento n° 282/2011, que precisamente hace hincapié, para la calificación de un vehículo como «medio de transporte», en el hecho de que se destine al transporte de personas o de bienes, y excluye de tal calificación a los vehículos que están inmovilizados de manera permanente. Dicho Reglamento, no aplicable *ratione temporis* al asunto principal, explícita y clarifica sin embargo conceptos de la normativa sobre el IVA aplicables desde que éste se estableció.

33. Por consiguiente, lo importante no es el destino inicial de un bien, sino su función concreta y actual. En efecto, el destino inicial de un bien no puede otorgarle definitivamente un determinado tratamiento en virtud de las normas del IVA, a pesar de que se haya modificado su uso real.
34. Pues bien, tal como se desprende de los documentos presentados ante el Tribunal de Justicia, la embarcación habitable controvertida en el asunto principal, concebida probablemente, en un momento inicial, para ser utilizada como medio de transporte, no ha sido utilizada con este fin en los últimos treinta años, estando durante este período inmovilizada de manera permanente en el mismo lugar: la orilla izquierda del Rin. Además, según lo estipulado en el contrato de arrendamiento, las partes contratantes no manifestaron ninguna intención de utilizar la embarcación habitable como medio de transporte durante la vigencia del contrato, reservándole una función muy distinta. Por tanto, con arreglo a las normas del IVA, esta embarcación habitable no puede considerarse un vehículo.
35. No cabe acoger la alegación del Gobierno alemán de que la función de la embarcación restaurante controvertida en el asunto principal es comparable a la de un barco restaurante que realiza cruceros cortos por un río, como el Rin o el Mosela, que es ciertamente un medio de transporte. En efecto, un conjunto, como el controvertido en el asunto principal, constituido por una embarcación habitable y por el espacio y el muelle correspondientes, es un bien inmueble destinado exclusivamente a prestar servicios de restauración y de entretenimiento en un marco particular, mientras que los barcos-restaurante que realizan cruceros por un río son vehículos destinados a prestar tanto servicios de restauración como servicios turísticos. Por consiguiente, la situación de estos últimos no puede compararse con la controvertida en el asunto principal.
36. Tal como ha señalado acertadamente la Comisión, a la luz del principio de neutralidad fiscal, la función de la embarcación habitable controvertida en el asunto principal es comparable a la de un inmueble que se utiliza como restaurante y que está instalado cerca de la embarcación, en tierra firme. Por tanto, el restaurante-disco que se regenta en esa embarcación se encuentra en situación de competencia, en el plano económico, con otros establecimientos análogos situados en edificios incorporados al suelo.
37. En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a la primera parte de la segunda cuestión prejudicial que una embarcación habitable, como la controvertida en el asunto principal, no es un vehículo a efectos del artículo 13, parte B, letra b), número 2, de la Sexta Directiva.

#### Costas

38. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara:

1. El artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles comprende el arrendamiento de una embarcación habitable, incluidos el espacio y el muelle correspondientes, que está inmovilizada mediante amarras –que no son fácilmente amovibles– fijadas a la orilla y en la dársena de un río, se encuentra en un emplazamiento delimitado e identificable de las aguas fluviales y está destinada exclusivamente, según lo estipulado en el contrato de arrendamiento, a la explotación permanente de un restaurante-disco en ese lugar. Tal arrendamiento constituye una prestación única exenta, sin que deba distinguirse el arrendamiento de la embarcación habitable del arrendamiento del muelle.
2. Una embarcación habitable de este tipo no es un vehículo a efectos del artículo 13, parte B, letra b), número 2, de la Directiva 77/388.

## RECARGOS POR PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE LA COMUNIDAD VALENCIANA  
DE 13 DE SEPTIEMBRE DE 2012

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** El objeto del presente recurso contencioso-administrativo es la estimación, por parte del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEAR), mediante Acuerdo de 29 de ABRIL de 2010, de la reclamación núm. NUM000 planteada por Lázaro . Con dicha reclamación se cuestionaba el Acuerdo de la Oficina Liquidadora (Consellería de Hacienda de la Generalitat Valenciana) en virtud del cual se impone un recargo de 380'89 euros en la deuda del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), ello por haber presentado el sujeto pasivo la correspondiente declaración tributaria de forma extemporánea (art. 27 LGT), si bien tenía ingresada la deuda antes de cumplirse el plazo legal establecido para la presentación de dicha declaración.

El TEAR entiende que de la falta de presentación en plazo no se deriva un perjuicio económico para la Administración y que por lo tanto no se han de adoptar las medidas indemnizatorias como la del art. 27 LGT, ello interpretando la definición de interés de demora contenida en el art. 26 de la misma ley.

La parte recurrente, la Generalitat Valenciana, postula la aplicación del citado art. 27 LGT dada su literalidad y puesto que la presentación tempestiva del documento es necesaria para la calificación del negocio jurídico de que se trate.

**SEGUNDO.-** Con arreglo al art. 51.1 del Texto Refundido aprobado por RD-Leg. 1/1993, de 24 de septiembre, “los sujetos pasivos vendrán obligados a presentar los documentos comprensivos de los hechos imponible a que se refiere la presente ley y, caso de no existir aquéllos, una declaración en los plazos y en la forma que reglamentariamente se fijen”. Por su lado, el art. 101.1 del Reglamento aprobado por RD 828/1995 prevé que “(l)os sujetos pasivos deberán presentar ante los órganos competentes de la Administración tributaria la autoliquidación del impuesto extendida en el modelo de impreso de declaración liquidación, especialmente aprobado al efecto por el Ministerio de Economía y Hacienda y a la misma se acompañará la copia auténtica del documento notarial, judicial o administrativo en que conste el acto que origine el tributo y una copia simple del mismo. Cuando se trate de documentos privados, éstos se presentarán por duplicado, original y copia, junto con el impreso de declaración-liquidación”.

Conforme al art. 19 LGT , “(l)a obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria”, si bien, además de dicha obligación principal, concurren en efecto otras para el sujeto pasivo, como son las obligaciones tributarias formales que con carácter general contempla el art. 29 de la misma ley , y que son descritas como aquellas que, “sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros”. Entre estas obligaciones formales se encuentra la de presentar declaraciones tributarias [apartado 2 c)], previendo el art. 27 determinado recargo caso de presentación extemporánea de la declaraciones que haya tenido lugar sin requerimiento previo.

La presentación de la declaración tributaria no es un mero formalismo vacío de contenido, antes bien, es el mecanismo procedimental sobre el que orbita la gestión del tributo. Como alega la representación de la Generalitat Valenciana, solo a través de la presentación de la declaración puede la Administración Tributaria controlar tanto la existencia del hecho imponible como el cumplimiento de la principal obligación tributaria en todos sus aspectos.

Mal puede la Administración Tributaria comprobar la causa de determinado ingreso dinerario si previamente no es informada, por el sujeto pasivo, de la existencia sobrevenida de un hecho imponible.

Repárese además que el art. 27 LGT está contemplando expresamente el recargo ante la extemporaneidad, no del ingreso de la deuda, sino de la declaración tributaria.

El TEAR centró su decisión en una interpretación sistemática con el art. 26 LGT, precepto que define el interés de demora, resaltando el TEAR el carácter indemnizatorio de dicho interés.

Dejando a un lado que el recargo litigioso no es el contemplado en el citado art. 26, y siendo innegable el componente igualmente reparador o indemnizatorio tanto del interés de demora como el del recargo del art. 27 LGT, conviene no olvidar que los recargos tributarios tienen asimismo “una función coercitiva, disuasoria o de estímulo semejante a la de las medidas coercitivas respecto al pago de la deuda tributaria, excluyendo, por otra parte, la aplicación de más severas medidas sancionadoras” y que suponen “un estímulo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, una disuasión para el incumplimiento” (STC 276/2000, FJ 3), por lo que el referido razonamiento del TEAR no es de recibo, pues no trasciende del aspecto indemnizatorio de la cuestión y dado que no contempla otro más amplio, el relativo a la gestión tributaria, la cual precisa que las declaraciones tributarias se presenten por los obligados tributarios en tiempo y forma, pues otra cosa menoscaba los intereses generales, que es lo que trata de prevenir la advertencia del recargo del art. 27 LGT. En definitiva, las alegaciones de la parte recurrente ofrecen una base atendible, por lo que hemos de estimar su recurso contencioso-administrativo.

**TERCERO.-** De conformidad con lo establecido en el art. 139.1 LJCA, no ha lugar a un expreso pronunciamiento sobre las costas causadas por el presente proceso, al no apreciarse temeridad o mala fe en ninguna de las partes.

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general aplicación

#### **FALLAMOS**

1º.- Estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Generalitat Valenciana y anulamos la Resolución impugnada del TEAR por ser contraria a Derecho.

2º.- Sin costas.

Contra esta Sentencia no cabe recurso alguno. A su tiempo, y con certificación literal de la presente Sentencia, devuélvase el expediente administrativo al centro de su procedencia.