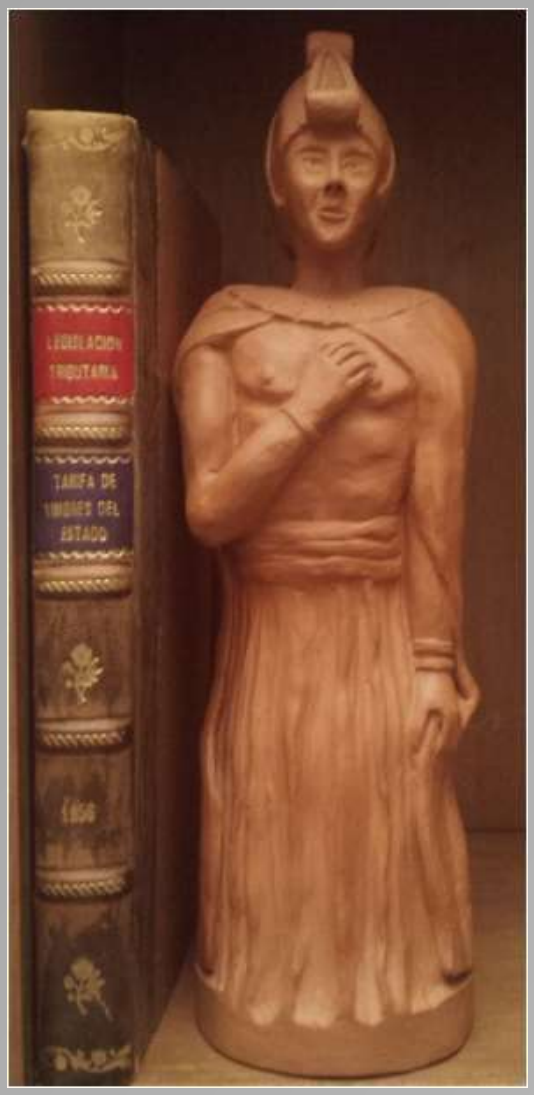
SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE POLITICA FISCAL

NÚMERO 16 – junio, 2022

www.fundef.org/**SISA.**htm



En recuerdo del
Cuerpo de Inspectores Técnicos
del Timbre del Estado

«NUESTRAS CUEVAS»

En esta ocasión, el reportaje gráfico que acompaña habitualmente los contenidos especializados de SISA se ocupa del Planeta por «dentro», poniendo de manifiesto cómo personas abnegadas y muy cualificadas técnicamente se han ocupado, y siguen ocupándose, de explorar, de investigar la evolución y los contenidos de cuevas que en tantas ocasiones encierran ricos testimonio del desarrollo de la humanidad. Insistimos en destacar, no solo la belleza de los oscuros lugares, también la antigüedad e historia de estos. Lugares que albergan restos geológicos que, en algunos casos, se remontan a 500 millones de años y testimonian la presencia humana por más de 100.000 años de antigüedad (**Los textos que acompañan a las imágenes, han sido elaborados por el destacado investigador Dr. Juan José Duran Valsero, a quien agradecemos públicamente su contribución)**

Continúa en páginas interiores …

DISTRIBUYE: FUNDACION PARA LA PROMOCIÓN DE LOS ESTUDIOS FINANCIEROS

IMAGEN DE PORTADA:

CUEVA DE EL CASTILLO

El Monte Castillo, en Puente Viesgo (Cantabria) atesora un grupo de cavidades que conservan uno de los conjuntos de arte paleolítico más importantes de la orla rupestre franco-cantábrica. Entre otras manifestaciones artísticas, destacan las manos pintadas en negativo, mediante la técnica del soplado de pigmentos de color rojo.

(Algunas de estas pinturas, muchas de ellas manos femeninas, podrían ser las más antiguas conocidas, con una antigüedad superior a los 40.000 años)

Autor/propietario de la imagen: Gobierno de Cantabria

«CUEVAS»

Índice de imágenes:

01. Cueva del Castillo ..... portada
02. Cueva de Campanet 14
03. Cueva de Arrikrutz 42
04. Cueva de Can MarCa 78
05. Cueva del Tesoro 86
06. Cuevas de Fuentes de León 158
07. Cueva de Pozalagua 196
08. Cueva de las Güixas 228
09. Cueva de Valporquero 248
10. Cueva de los Murciélagos 260
11. Cueva del Yeso 294

SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO ®

REVISTA DE POLITICA FISCAL

NÚMERO 16 – JUNIO, 2022

© A los efectos del artículo 32 del Real Decreto Legislativo 1/ 1996, el editor se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización (especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de la presente publicación).

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

https://www.fundef.org/

Sisa, Alcabala y Papel Sellado

Nº. 16: JUNIO/2022

Sisa, Alcabala y Papel Sellado… en la red: www.fundef.org/sisa.htm

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

(www.fundef.org)

Madrid (España)

Editor y responsable de contenidos:
JOSÉ MARÍA LÓPEZ GETA
Abogado (ICAM. No ejerciente)
Inspector de Hacienda del Estado (Jubilado)
Miembro de la AEDAF (No ejerciente)
https://hojasazulestucan.es/
https://twitter.com/Principeduero

Redacción
Aurora Arráez Lorente: Coordinación editorial
Teodoro Estrada Martín: Diseño y maquetación electrónica

Secciones:
Federico R. Alvarez Romero: «Legislación»
Aurora Arráez Lorente: «La Condición humana», «Revistas, Autores y Libros».
Teodoro Estrada Martín: «Doctrina Administrativa», «Revistas, Autores y Libros».
José María López Geta: Jurisprudencia

Distribución: Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

ISSN: **2695-9410**
Depósito legal: **electrónico**
«**Sisa, Alcabala y Papel Sellado**» es una marca mixta registrada en la Oficina Española de Patentes y Marcas (Marca Nº. **4.084.527**)

Todas las personas participantes en la edición y distribución de «Sisa, Alcabala y Papel Sellado…», lo hacen exclusivamente en calidad de voluntarios/colaboradores a los que se refiere la normativa reguladora de los Fundaciones, en particular la Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.

«***Sisa, Alcabala y Papel Sellado…»,*** Revista de Política Fiscal, se edita -sin propósito de desarrollar actividad económica alguna- con la finalidad exclusiva de colaborar con las actividades y fines propios de Fundación para la Promoción de los Estudios, de modo que dicha entidad pueda poner gratuitamente a disposición de sus beneficiarios/as, y otras personas amigas, normativa, análisis, comentarios, informes y estudios, doctrina de autores, administrativa y jurisprudencial, que versen sobre el ingreso y el gasto público. El editor y responsable de contenidos, así como Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros (FUNDEF) no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas físicas y jurídicas que procedan o de dejen de proceder conforme alguno de los contenidos de la Revista. Las solicitudes de rectificación o el ejercicio de réplica deberán dirigirse por escrito al domicilio de FUNDEF: C/ Caleruega, 18, 28003 MADRID.

PRESENTACIÓN

«3. ***El Consejo General del Poder Judicial*** *estará integrado por el Presidente del Tribunal Supremo, que lo presidirá, y por veinte miembros nombrados por el Rey por un período de cinco años. De éstos,* ***doce entre Jueces y Magistrados de todas las categorías judiciales****, en los términos que establezca la ley orgánica; cuatro a propuesta del Congreso de los Diputados, y cuatro a propuesta del Senado, elegidos en ambos casos por mayoría de tres quintos de sus miembros, entre abogados y otros juristas, todos ellos de reconocida competencia y con más de quince años de ejercicio en su profesión (Artículo 122. Constitución* Española).

«2. ***El Ministerio Fiscal*** *ejerce sus funciones por medio de órganos propios conforme a los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica y con sujeción, en todo caso, a los de legalidad e imparcialidad (Artículo 30 Constitución Española)»*

En días del mes de julio de 2022

José María López Geta. Editor

«LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS»

(El caso de las penosamente manipuladoras «Leyes Siamesas», Ley 39 y 40/2015)

En anteriores ocasiones, y al igual que otros muchos comentaristas atentos a las decisiones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, nos referíamos a la alta probabilidad de que el citado Tribunal se pronunciase en contra del Reino de España a propósito de la cuestión de la responsabilidad patrimonial de las Administraciones Públicas [y el Estado legislador] en el caso de daños derivados del incumplimiento de la normativa de la UE por parte de las Administraciones Públicas, en definitiva del Estado. Y llegó el pronunciamiento de la Justicia Europea, como ya seguro que lectoras/lectores ya conocen, con la sentencia de la Gran Sala que lleva fecha de 28 de junio de 2022 dictada en el asunto C-278/2020:

> «Incumplimiento de Estado. Responsabilidad de los Estados miembros por los daños causados a los particulares por infracciones del Derecho de la Unión. Infracción del Derecho de la Unión imputable al legislador nacional. Vulneración de la Constitución de un Estado miembro imputable al legislador nacional. Principios de equivalencia y de efectividad»

Tras sucesivos requerimientos al Reino de España, la Comisión interpuso recurso en el que solicitaba al Tribunal de Justicia que declarase que el Reino de España había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los principios de efectividad y de equivalencia al adoptar y mantener en vigor los artículos 32, apartados 3 a 6, y 34, apartado 1, párrafo segundo, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público y el artículo 67, apartado 1, párrafo tercero, de la Ley 39/2015, de 1 de

octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. Permítaseme que reproduzca a continuación en su literalidad los preceptos controvertidos de mayor calado como son los ubicados en los artículos 32 y 34 de la Ley 40/2015:

LEY 40/2015	LEY 40/2015
Artículo 32 Principios de la responsabilidad	Artículo 34. Indemnizaciones
«3. Asimismo, los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas de toda lesión que sufran en sus bienes y derechos como consecuencia de la aplicación de actos legislativos de naturaleza no expropiatoria de derechos que no tengan el deber jurídico de soportar cuando así se establezca en los propios actos legislativos y en los términos que en ellos se especifiquen. La responsabilidad del Estado legislador podrá surgir también en los siguientes supuestos, siempre que concurran los requisitos previstos en los apartados anteriores: a) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, siempre que concurran los requisitos del apartado 4. b) Cuando los daños deriven de la aplicación de una norma contraria al Derecho de la Unión Europea, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 5. 4. Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma con rango de ley declarada inconstitucional, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la inconstitucionalidad posteriormente declarada. 5. Si la lesión es consecuencia de la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la Unión Europea, procederá su indemnización cuando el particular haya obtenido, en cualquier instancia, sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que se hubiera alegado la infracción del Derecho de la Unión Europea posteriormente declarada. Asimismo, deberán cumplirse todos los requisitos	1. […] *«En los casos de responsabilidad patrimonial a los que se refiere los apartados 4 y 5 del artículo 32, serán indemnizables los daños producidos en el plazo de los cinco años anteriores a la fecha de la publicación de la sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea, salvo que la sentencia disponga otra cosa»*

siguientes: a) La norma ha de tener por objeto conferir derechos a los particulares. b)El incumplimiento ha de estar suficientemente caracterizado. c) Ha de existir una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la Unión Europea y el daño sufrido por los particulares. 6. La sentencia que declare la inconstitucionalidad de la norma con rango de ley o declare el carácter de norma contraria al Derecho de la Unión Europea producirá efectos desde la fecha de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» o en el «Diario Oficial de la Unión Europea», según el caso, salvo que en ella se establezca otra cosa»	

Tras unas interesantes y valiosas consideraciones, la Gran Sala decidió*:*

1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del principio de efectividad al adoptar y mantener en vigor los artículos 32, apartados 3 a 6, y 34, apartado 1, párrafo segundo, de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y el artículo 67, apartado 1, párrafo tercero, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en la medida en que dichas disposiciones someten la indemnización de los daños ocasionados a los particulares por el legislador español como consecuencia de la infracción del Derecho de la Unión:

«- **al requisito de que exista una sentencia del Tribunal de Justicia que haya declarado el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada;**

- al requisito de que el particular perjudicado haya obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, sin establecer ninguna excepción para los supuestos en los que el daño deriva directamente de un acto u omisión del legislador, contrarios al Derecho de la Unión, cuando no exista una actuación administrativa impugnable;

- a un plazo de prescripción de un año desde la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la sentencia del Tribunal de Justicia que declare el carácter contrario al Derecho de la Unión de la norma con rango de ley aplicada, sin abarcar aquellos supuestos en los que no exista tal sentencia, y

- al requisito de que solo son indemnizables los daños producidos en los cinco años anteriores a la fecha de dicha publicación, salvo que la sentencia disponga otra cosa»

Y antes de proseguir con la referencia a otras cuestiones, no podemos dejar de hacer mención de la injusta confusión en que inevitablemente se ven inmersos los administrados afectados por la conculcación de sus derechos y el padecimiento de los correspondientes daños materiales. A tal efecto, resulta paradigmático el pronunciamiento jurisprudencial (Sentencia 781/2022. Rec.1124/2020) de la Sala Tercera (Sec.2ª) del Tribunal Supremo a propósito del alcance de los efectos de otra Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (27 de enero de 2022.Asunto C-788/19) que incidía directamente en la cuestión de interés casacional (gravamen de ganancias patrimoniales no justificadas). En su Fundamento cuarto, la Sentencia se expresa así:

«*y otra [cuestión] de gran relevancia, que no cabe abordar por resultar extraña al debate suscitado y al caso concreto, sin que quepa hacer por este Tribunal construcciones jurídicas en abstracto a modo de informe, referida a los efectos de la sentencia del TJUE, en este caso afectante sólo al art.º 39.2****, respecto si cabe entender que lo resuelto por el TJUE determina la nulidad de todo lo actuado en aquellos procedimientos en los que se aplicó el citado art.º 39.2 de la LIRPF (ó 121.6 de la LIS) y si puede abarcar incluso a actos firmes por no haber sido objeto de impugnación; o por el contrario ha de entenderse que lo fallado por el TJUE no afecta a la validez de los procedimiento seguidos y, en todo caso, procedería retrotraer el procedimiento para que la Administración Tributaria compruebe, conforme a la doctrina tradicional, si resulta acreditada la prescripción alegada***»

Mirando «hacia atrás con ira» [la de un viejo con la propia de un joven] queremos ilusionarnos con la idea de que poco a poco -como corresponde a un Estado de Derecho, una Democracia plena- serán demolidas en tiempos no lejanos esas murallas tan difíciles de superar actualmente como son las conocidas «Leyes siamesas» (Leyes 39 y 40, ambas del año 2015) con cuyas últimas modificaciones se intentó cerrar el paso a pronunciamientos del Tribunal Supremo del Reino de España y del propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea que «no gustaban» a los autócratas que cada vez dominan con más intensidad el ámbito político y que imponen tristemente sus ideas al funcionariado público que está sujeto a la obediencia debida, de la que no pueden apartarse sin sufrir graves consecuencias adversas, aun cuando no falten quienes la ocasión les sea gratificante.

""… *los autócratas que cada vez dominan con más intensidad el ámbito político y que imponen tristemente sus ideas al funcionariado público que está sujeto a la obediencia debida, de la que no pueden apartarse sin sufrir graves consecuencias adversas*

Qué otra cosa puede pedirse que no sea alcanzar el sueño de un sencillo y fácil soporte normativo, en lo sustantivo y procedimental, para conseguir la reparación de los daños sufridos por la ciudadanía que se encuentra inerme ante decisiones políticas imperativas -tomadas ignorando en tantas

ocasiones informes y pronunciamientos fundados, como se demuestra a la postre-adoptadas por el Gobierno de turno (Reales Decretos-ley) o por las Cortes Generales (Leyes) que actúan a modo de conductores imprudentes de vehículos y que resultan libres de cualquier responsabilidad por los daños causados a la ciudadanía pues para ellos no existe un Código Penal que tipifique su irresponsable y dañina conducta política.

Trascurrido el tiempo, Ministros/as acaban alojándose en cómodos empleos (dicho sea, en el sentido más amplio posible) o disfrutando de pensiones o indemnizaciones generadas espuriamente, por escasos tiempos de servicio público, más bien de servicios de partido; otro tanto puede decirse de las/os «representantes» del Pueblo en las Cámaras legislativas. Y qué decir de la responsabilidad de los colaboradores necesarios que los hay por doquier. Ahí tenemos el caso de Montoro, Solbes, y pronto Calviño que retornará a las Instituciones Europeas-Mundiales para ocupar un lugar en esa elite «progre» que hoy nos gobierna en la distancia.

""Trascurrido el tiempo, Ministros/as acaban alojándose en cómodos empleos (dicho sea, en el sentido más amplio posible) o disfrutando de pensiones o indemnizaciones generadas espuriamente, por escasos tiempos de servicio público, más bien de servicios de partido

Cierto es que algún Presidente del Gobierno está incurso en tal tipo de responsabilidad, pero quienes alardeaban de las decisiones «como cosas suyas», eran sus subordinados (recordemos el «palo y la zanahoria», de C. Montoro; los «brotes verdes» de Solbes que el pobre para ver la crisis de 2008 solo contaba con un ojo sano como pudo comprobarse en aquella desdichada comparecencia en TVE en el curso de la cual Manuel Pizarro (un técnico de primer nivel») quedó como mentiroso patológico; y ahora, las «cosas» de nuestra «Menina-Draghi» que por ser muy recientes estarán en la mente del lector/a: «crecemos más que nadie», la «inflación es coyuntural», «los Fondos europeos están llegando a su destino» (los repartimos en familia ..), «los datos que sobre PIB da el INE son erróneos» (así que hay que matar al mensajero)», «la AIReF y el Gobernador del Banco de España son una quinta columna de un Gobierno eficiente/eficaz/honrado/progresista, al servicios de los españoles».

Desgraciadamente, desde cualquier posicionamiento político, se acaba imponiendo la «razón de Estado» (como no nos cansamos de decir una y otra vez, la «peor de las razones») como con frecuencia revelan las decisiones del Tribunal Constitucional y en menos ocasiones las del Tribunal Supremo. No podemos pensar de otro modo a la vista de soluciones adoptadas para poner límites a los efectos «contrarios al interés del Estado» que podían derivarse de ciertos pronunciamientos, entre otros y más recientes con trascendencia tributaria, del Tribunal Constitucional como los relativos al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (inconstitucionalidad parcial), Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades (consecuencias derivadas de la no presentación o presentación extemporánea del Modelo 720 - Declaración de bienes y derechos en el extranjero).

Pero no solo del TJUE recibimos una buena noticia en el mes de junio/2022, también la Sala Tercera del Tribunal Supremo nos traía buenas nuevas con diversas sentencias en las que se establece doctrina y entre las que se encuentran dos concernientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y una tercera al Impuesto sobre el Valor Añadido (IRPF: STS 790/2022 [Rec.3468/2020], 803/2022 [Rec.7121/2020]. IVA: 667/2022 [02.06.2022].

Veamos brevemente la reseña que al respecto publicaba el Gabinete de Comunicación del Consejo General del Poder Judicial:

- SENTENCIA 790/2022 [20.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3468/2020) Ponente: Isaac Merino Jara.

  RESUMEN: Exención [se declara en el IRPF] de las retribuciones percibidas por trabajos realizados en el extranjero por administradores.

- SENTENCIA 803/2022 [21/06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7121/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

  RESUMEN: IRPF. Prima percibida como consecuencia de la cesión del derecho de opción de compra sobre bienes inmuebles. Conforme a la propia jurisprudencia de la Sala, se trata de una ganancia patrimonial que debe incluirse dentro de la renta del ahorro (art. 46 de la Ley 35/2006, del IRPF, en su redacción originaria) aplicable al periodo 2007. El derecho otorgado al optante es consecuencia de una transmisión, lo que no desdice su constitución, en sentido civil y fiscal.

- SENTENCIA 667/2022 [02.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 3441/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

  RESUMEN: IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Requerimiento notarial instando al deudor al pago. 1) El artículo 80. Cuatro, regla 4ª, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe interpretarse en el sentido de que el requisito legal de que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante requerimiento notarial al deudor se satisface con cualquier clase de comunicación a éste por conducto notarial, cualquier que sea la modalidad del acta extendida al efecto. 2) No se precisa, para la observancia de tal requisito, el empleo de fórmula especial alguna que singularice unas clases de actas notariales en menoscabo de otras. 3) La exigencia de cumplimiento de requisitos formales extremos, rigurosos o del empleo de fórmulas solemnes, contradice el principio de neutralidad del IVA, por el que el sujeto pasivo -máxime en supuestos ajenos a fraude o evasión fiscal- no debe afrontar con sus propios recursos la carga del IVA que corresponde a terceros. 4) Aun cuando, a efectos dialécticos, aceptáramos que no haber intimado al pago al deudor mediante una concreta modalidad de acta notarial, contraría una imaginaria obligación tributaria -interpretando inflexible e implacablemente el precepto legal y la Directiva a que da desarrollo y aplicación interna-, debe además traerse a colación el principio, capital

en materia fiscal armonizada, del predominio de la forma sobre el fondo, de suerte que habría que acreditarse, por la Administración, además, que los objeto de intimación al pago notarialmente practicada, no son incobrables.

En el ámbito de la doctrina administrativa, recordaremos que en el mes de junio/2022 la Dirección General de Tributos (MHFP) dio a conocer cómo [para adaptarse a lo resuelto por el TEAC y decidido por el Tribunal Supremo (STS 1081/2021.Rec.1118/2020)] cambiaba su criterio anterior: era posible aplicar en una autoliquidación deducciones generadas en periodos impositivos anteriores aun cuando en las autoliquidaciones correspondientes a éstos últimos periodos impositivos no se hubiesen consignado expresamente los créditos fiscales. Tal puesta en conocimiento se produjo con ocasión de contestaciones a consultas formuladas al respecto de unas concretas deducciones. Veamos:

- CV-V1510: La **deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad**. solo podrá aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en el que se generó, debiendo en caso contrario, instar la obligada tributaria, la rectificación de dicha autoliquidación, en el plazo legalmente previsto en la LGT y su normativa de desarrollo, para su consignación:

> «En este punto cabe señalar que este Centro Directivo considera que la doctrina reiterada establecida por el TEAC en las resoluciones anteriormente citadas resulta de aplicación, igualmente, a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad regulada en el artículo 38 de la LIS, objeto de la presente consulta. De dicha doctrina se deriva que las deducciones a que tenga derecho el contribuyente deben estar consignadas en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se generaron.
>
> En este sentido, el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) dispone que "cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".
>
> En consecuencia, la deducción a que se refiere el escrito de consulta solo podrá aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en el que se generó, debiendo la consultante, en caso contrario, instar la rectificación de dicha autoliquidación, en el plazo legalmente previsto en la LGT y su normativa de desarrollo, para su consignación. **Lo anterior, siguiendo la doctrina sentada por el TEAC, supone un cambio de criterio respecto al sostenido por la Dirección General de Tributos en resoluciones anteriores.**
>
> Por tanto, en la medida en que no haya transcurrido el plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de la LGT, la entidad consultante deberá instar la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo

2018, a los efectos de aplicar la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad establecida en el artículo 38.1 de la LI».

- CV-V1511-22: En consecuencia, las deducciones objeto de consulta solo podrán aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al período impositivo en el que se generaron, debiendo la consultante, en caso contrario, instar la rectificación de dichas autoliquidaciones, en el plazo legalmente previsto en la LGT y su normativa de desarrollo, para su consignación. Lo anterior, siguiendo la doctrina sentada por el TEAC, **supone un cambio de criterio respecto al sostenido por la Dirección General de Tributos en resoluciones anteriores**.

Así pues, con relativa anticipación, los obligados a la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades antes del 26 de julio/2022 saben a qué atenerse. Casi milagrosamente, quienes al día 22 de julio de 2022 no hayan efectuado tal presentación, podrán tener presente -según el Gabinete de Prensa del Consejo General del Poder Judicial- el relevante criterio jurisprudencial según el cual la retribución abonada por la sociedad a un socio mayoritario no administrador puede ser un gasto deducible (Sentencias del Tribunal Supremo de 6 de julio de 2022 (Rec. 6278/2020) y de 11 de julio de 2022 (Rec. 7626/2020).

Por lo que hace al proceso de «lex data», los meses de mayo (Real Decreto-ley 10/2022) y junio (Real Decreto-ley 11/2022) han sido testigos de la consolidación de ese proceso legislativo que constituye un remedo del que fuera «santo y seña» de la Transición hacia la Constitución de 1978. Entonces se habló de ir de «la Ley a la Ley» (siempre presente el Poder Legislativo), no de la «Ley al Decreto-Ley» (siempre presente el Poder Ejecutivo). Así llevamos años en los que las disposiciones con fuerza de Ley dictadas por el Poder Ejecutivo se consolidan (particularmente las ajenas al ámbito tributario) sin más debate que el habido con ocasión de su convalidación; o se tramitan posteriormente como Proyectos de Ley, que apenas introducen modificaciones respecto de la norma de origen (caso de la **Ley 10/2022, de 14 de junio,** que contó con el apoyo mayoritario del Congreso, incluido el principal Grupo de la Oposición)**,** de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia**, procedente del Real Decreto ley 19/2021).** Salvo contadas excepciones, como la mencionada anteriormente, el coste para los intereses generales es grande pues la confirmación de las decisiones del Ejecutivo se ha conseguido con el apoyo de grupos parlamentarios minoritarios y no ciertamente ensamblados en el sistema político vigente (Constitución de 1978).

""Salvo contadas excepciones, como la mencionada anteriormente, el coste para los intereses generales es grande pues la confirmación de las decisiones del Ejecutivo se ha conseguido con el apoyo de grupos parlamentarios minoritarios y no ciertamente ensamblados en el sistema político vigente (Constitución de 1978)

Y ya situados en julio/2022 e ir finalizando, dos breves apuntes.

Por un lado, y sin perjuicio de un detallado análisis que haremos en otra ocasión, consignar la publicación en el Boletín Oficial del Estado del 1 de julio de 2022 de la «tan esperada» Ley 12/2022, de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo, por la que se modifica el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre. En lo que hace a la materia tributaria, dicha Ley introduce modificaciones en:

(i) Ley 35/2006 (cambios en la redacción del apartado 1 del artículo 52 y disposición adicional decimosexta; nueva disposición adicional quincuagésima segunda-Productos paneuropeos de pensiones individuales);

(ii) Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio: nuevo apartado f) en el artículo 4;

(iii) Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras: nueva disposición adicional vigésima primera [Tasa por examen de la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos para la aprobación de la utilización de modelos internos y parámetros específicos en el cálculo del capital de solvencia obligatorio de las entidades aseguradoras y reaseguradoras];

(iv) Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades: nuevo artículo 38 ter «Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial»;

(v) Ley 5/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Artículo 3; se añade una letra m) al apartado 1 y una letra i) al apartado 2;

Desde luego que todas las iniciativas que se tomen para asegurar el bienestar de la población que llegará a ser «clase pasiva», merecen toda la consideración, pero alguien tendría que explicar cómo con el nivel de salarios que existe, al menos de momento, en España gran parte de la población puede realizar aportaciones a Fondos de Pensiones que le permita disfrutar de unas pensiones mínimamente suficientes (máxime con la escasa profesionalidad que han demostrado hasta la fecha la mayoría de las entidades gestoras de esos Fondos, que nada tiene que ver con los modos de actuación de los Fondos de Pensiones de otros países donde han podido prescindir o complementar adecuadamente el régimen de Pensiones Públicas).

""… máxime con la escasa profesionalidad que han demostrado hasta la fecha la mayoría de las entidades gestoras de esos Fondos, que nada tiene que ver con los modos de actuación de los Fondos de Pensiones de otros países donde han podido prescindir o complementar adecuadamente el régimen de Pensiones Públicas).

Y el segundo apunte, tiene que ver con el alivio, pasajero, que representa el que ese esperpento político que es la actual Ministra de Hacienda tenga declarado que de «momento» no habrá reforma fiscal, aun cuando ese cuadro servil de docentes que la apoyan sin descanso siga insistiendo en que hay recaudar más y más para financiar el Estado de

bienestar. Alivio pasajero, debido, desgraciadamente, a las cotas que está alcanzando el Índice de Precios al Consumo.

La inflación está dando lugar a unos incrementos insólitos de recaudación tributaria, lo cual supone, aun cuando parte de los afectados no sean conscientes de ello, un gran ensanchamiento generalizado de las bases imponibles – que conlleva el empobrecimiento de los más débiles económicamente- que ni en sus mejores sueños podía imaginar la «esperpento político» ni sus acólitos «expertos universitarios» a los que la lectura de los Doctores de la Escuela de Salamanca los debe producir urticaria, si es que han intentado esa lectura o simplemente se han limitado a leer la habitual nota de los ayudantes/adjuntos/becarios/ aspirantes al profesorado universitario de los que están rodeados y mendicantes de un hueco en la bien retribuida enseñanza. Mientras, a Asesores Fiscales muy cualificados e Inspectores de los Tributos no menos cualificados se los deja al margen.

¿Quiénes están aportando esos mayores recursos? Pregunta retórica pues al menos la mayoría de la ciudadanía conoce la respuesta cuando de la inflación se trata: TODOS POR IGUAL, ¡ARRIBA VALIENTES!, mensaje con el que los capataces animan a los costaleros que ocultos se esfuerzan en la «levantá» de los «pasos de la Semana Santa» sevillana tan denostada por la malhadada «trianera». Pero a ese conocimiento, debe acompañar la reflexión que tantos y durante tiempo hacen [hacemos] algunos: hablemos del esfuerzo fiscal actual y no de la Presión Fiscal. Pues aviso a los navegantes, ese enorme esfuerzo fiscal actual, aumentado, es el que se persigue con la soñada «reforma fiscal» de la Señora Montero que es plenamente consciente de que el peso contributivo nunca recae sobre los que ella y demás colaboradores/as consideran «ricos»; ahora, desde su preeminente posición en el PSOE, podrá decidir con más flexibilidad el reparto /distribución de los Fondos Europeos y financiar «suficientemente» a las Comunidades Autónomas afines.

""…Pues aviso a los navegantes, ese enorme esfuerzo fiscal actual, aumentado, es el que se persigue con la soñada «reforma fiscal» de la Señora Montero plenamente consciente de que el mayor peso contributivo nunca recae sobre los que ella y demás colaboradores/as consideran «ricos»; ahora, desde su preeminente posición en el PSOE, podrá decidir con más flexibilidad el reparto /distribución de los Fondos Europeos y financiar «suficientemente» a las Comunidades Autónomas afines

Pese a los adversos datos económicos que arroja el primer semestre del presente año (2022), con estos elevados calores, y tantos sacrificios soportados con la Covid-19 y secuelas, está muy justificado que la ciudadanía con posibles se tome unos días de descanso en el mar o montaña (lo del viaje al extranjero está algo más complicado), pero conviene que no actuemos al modo de una de las protagonistas [Scarlett O'Hara] de «Lo que el viento se llevó». Decía «Scarlett» tras la marcha del Capitán Rhett Butler: «*Debe*

de haber alguna forma para hacerle volver [¿el bienestar de otro tiempo?]. *Ahora no puedo pensar en ello. Me volvería loca si lo hiciera**. Ya lo pensaré mañana***»,

Y el mañana está ahí, es el Otoño/2022, y muy probablemente Rhett no volverá, como tampoco la maternal «Mammy», y solo con el esfuerzo de todos, con solidaridad, la «Tara» feliz regresará. De momento, solo tendremos respuesta a la pregunta que al Capitán Rhett Butler hacía Escarlata [«*Si te vas, ¿adónde iré yo, qué será de mí*»], la que a buen seguro darán -ya tenemos experiencia- quienes dicen defender a la «gente» con el consiguiente enriquecimiento propio y el de sus comilitones/cómplices; como «Rhett Butler», dirán:

«***FRANCAMENTE QUERIDA, ESO ME IMPORTA UN COMINO***»

CUEVA DE CAMPANET

La isla de Mallorca es rica en fenómenos kársticos, tanto superficiales como subterráneos. Entre las numerosas cuevas mallorquinas, destaca la de Camapanet, ubicada en la Serra de Tramuntana, junto al monumento natural de Ses Ufanes, un manantial intermitente. Las salas y galerías de la cueva están ornamentadas con un excepcional muestrario de espeleotemas de diversos tipos y orígenes.

(Se han datado rocas en esta cueva pertenecientes al mesozoico, entre 250 y 66 millones de años AP)

Autor/propietario de la imagen: Cueva de Campanet

SUMARIO (desglosado)

Número 16 / JUNIO 2022

Pág.

PRESENTACIÓN 3

«CUEVAS»	
Índice de imágenes:	
01. Cueva del Castillo ..... *portada*	*06. Cuevas de Fuentes de León* *158*
02. Cueva de Campanet *14*	*07. Cueva de Pozalagua* *196*
03. Cueva de Arrikrutz *42*	*08. Cueva de las Güixas* *228*
04. Cueva de Can MarCa *78*	*09. Cueva de Valporquero* *248*
05. Cueva del Tesoro *86*	*10. Cueva de los Murciélagos* *260*
	11. Cueva del Yeso *294*

SUMARIO (con resúmenes) 15

I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL): 43

I. MAYO, 2022 43

I.1 Normas publicadas (Analizadas): 43

- **Orden HFP/379/2022, de 28 de abril**, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica (BOE 106/2022, de 4 de mayo)

  Disposición 7188 del BOE núm. 106 de 2022 43

- **Real Decreto-Ley 10/2022, de 13 de mayo** por el que se establece con carácter temporal un mecanismo de ajuste de costes de producción para la reducción del precio de la electricidad en el mercado mayorista (BOE 115/2022, de 14 de mayo)

  Disposición 7843 del BOE núm. 115 de 2022 55

I.2 Normas publicadas (No analizadas): 59

II. JUNIO, 2022 59

II.1 Normas publicadas (Analizadas): 59

- **Ley 10/2022, de 14 de junio**, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de

Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE 142/ 2022, de 15 de junio)

Disposición 9838 del BOE núm. 142 de 2022.....60

- **Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio,** por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma (BOE 152/2022, de 26 de junio)

  Disposición 10557 del BOE núm. 152 de 2022 66

- **3ª. Convenio multilateral de 24 noviembre de2016,** para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016. Notificación de España al Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su artículo 35.7 (BOE 147/2022, 21 de junio)

  Disposición 10231 del BOE núm. 147 de 2022.....71

II.2 Normas publicadas (No analizadas):.....76

II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL): 79

MAYO 2022: 79

Normas publicadas (Reseña) 79

CCAA (Régimen Común) 79

CCAA (Régimen Foral) 80

JUNIO 2022:.....81

CCAA (Régimen Común) 81

CCAA (Régimen Foral) 83

III. JURISPRUDENCIA INTERNA:.....87

1. **Mayo,2022**.....87

A) SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) 87

➡ CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA.....87

SENTENCIA 568/2022 (12.05.2022). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec. 4ª. (Rec. 453/2020). Ponente Luis María Díez-Picazo Giménez. 87

RESUMEN: Entrada y registro en domicilio efectuada por la AEAT en virtud de autorización judicial más tarde declarada nula: comporta la invalidez de todo

lo actuado, así como el deber de devolución de toda la documentación y el material incautados.

➡ LEY GENERAL TRIBUTARIA 91

1.ª **SENTENCIA 509/2022** [03.05.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5101/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís. 91

RESUMEN: IRPF. Procedimiento de comprobación limitada (artículos 136 a 140 LGT). En garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, y al margen de toda otra consideración, la Administración tributaria solo podría ampliar, motivadamente, por referencia al caso concreto, el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, cuando lo comunicara con carácter previo -no simultáneo, ni posterior- a la apertura del plazo de alegaciones, siendo nulo, por lo tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación con carácter simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación.

2ª **SENTENCIA 579/2022** [17.05.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4440/2020) Ponente Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda. 93

RESUMEN: A los efectos del dies a quo para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración tributaria ante el TEAC, es suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución, de modo que, si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.

➡ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 99

SENTENCIA 532/2022 [04.05.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 4756/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís. 99

RESUMEN: Impuesto sobre Sociedades. Amortización de fondo de comercio. Interpretación del artículo 89.3 TRLIS, en la redacción aquí aplicable. 1) La determinación de la fecha a efectos de cuantificación del fondo de comercio susceptible de amortizarse -artículo 89.3 del TRLIS-, remite a las normas contables mencionadas en el mismo artículo. 2) Esa remisión concuerda con lo establecido en el artículo 10.3 del mismo cuerpo legal, que vincula la base imponible del impuesto al resultado contable, aun con los ajustes procedentes. 3) En un caso como el debatido -fusión por absorción de entidades ya participadas por encima del 5 por 100, en este caso la totalidad- ha de estarse a las reglas del Real Decreto 1815/1991, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, en el marco trazado por los artículos 42 y 46 del Código de Comercio. 4) En tal caso, ha de estarse a la fecha de adquisición de la cartera, esto es, a la primera consolidación, si es anterior a la de fusión, a efectos de cómputo del fondo de comercio susceptible de amortización.

➡ IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES 102

SENTENCIA 513/2022 [03.05.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3685/2020). Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda..... 102
RESUMEN: El criterio jurídico de conexión para determinar la comunidad autónoma de imposición en el caso del impuesto de sucesiones y donaciones viene determinado por el lugar de producción del rendimiento del impuesto, que será la residencia habitual del donatario -art. 32.2 c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias-, que habrá de establecerse a partir que los criterios del artículo 28 de la expresada Ley, de acuerdo con el orden de prelación que contiene dicho precepto. El concepto de "ausencia temporal" de la residencia habitual se computará para determinar el mayor número de días de permanencia en el territorio de una Comunidad Autónoma, como magnitudes temporales diferenciadas.
B) SENTENCIAS (Reseñas)..... 105
➡ TASAS 105
SENTENCIA 512/2022 [03.05.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 8026/2019) Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda..... 105
RESUMEN: Tipo de gravamen del 5% aprovechamiento especial y uso privativo. Compatibilidad entre los apartados a) y c) del artículo 24.1 TRLHL: se trata de la misma tasa, pero de dos modalidades de cuantificación.
2. **Junio,2022**..... 107
➡ LEY GENERAL TRIBUTARIA 107
SENTENCIA 729/2022 [14.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5405/2020) Ponente: Rafael Toledano Cantero. 107
RESUMEN: Recursos en vía económico-administrativa. Recurso extraordinario de revisión. Artículos 213.1 y 244.1 de la LGT. Admisibilidad del recurso extraordinario de revisión contra una resolución firme de un órgano económico-administrativo que está siendo ya objeto de fiscalización en la vía judicial al haberse interpuesto contra la misma un recurso contencioso-administrativo, siempre que no se hayan alegado ya en el proceso judicial los invocados motivos de revisión o, por el estado o fase en que se encuentre, no sea posible su invocación. Desestimación.
➡ IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS 112
1ª **SENTENCIA 718/2022 [**13.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1124/2020) Ponente: José Antonio Montero Fernández. 112
RESUMEN: Las prestaciones por jubilación, percibidas de la OTAN, por una persona física residente en España, no se encuentran exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
2ª **SENTENCIA 781/2022** [20.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1124/2020) Ponente: José Antonio Montero Fernández. 116
RESUMEN: Modelo 720. IRPF, aplicación del art.º 39.2 de la LIRPF. Prescripción. Incidencia de la sentencia del TJUE de 22 de enero de 2022, Asunto C_788/19.Una liquidación por IRPF no puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias

patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria.
3ª **SENTENCIA 790/2022** [20.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3468/2020) Ponente: Isaac Merino Jara..... 121
RESUMEN: Exención de las retribuciones percibidas por trabajos realizados en el extranjero por administradores.
4ª. **SENTENCIA 803/2022** [21/06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7121/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís..... 127
RESUMEN: IRPF. Prima percibida como consecuencia de la cesión del derecho de opción de compra sobre bienes inmuebles. Conforme a la propia jurisprudencia de la Sala, se trata de una ganancia patrimonial que debe incluirse dentro de la renta del ahorro (art. 46 de la Ley 35/2006, del IRPF, en su redacción originaria) aplicable al periodo 2007. El derecho otorgado al optante es consecuencia de una transmisión, lo que no desdice su constitución, en sentido civil y fiscal.
➡ IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES 132
SENTENCIA 842/2022 [24.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5441/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís..... 132
RESUMEN: Impuesto sobre la renta de no residentes -IRNR-. Naturaleza que, a efectos de su tributación en España, poseen las cantidades satisfechas por la recurrente, con residencia en España, a una entidad no residente, su matriz, residente en Alemania, por la cesión hecha de (i) datos de clientes portugueses y (ii) datos operativos. Datos que, a su vez, esta última había adquirido, por el mismo precio, de una portuguesa.1) Los pagos efectuados por la cesión de datos de clientes y datos operativos, en los términos del contrato analizado, son rendimientos de capital mobiliario, en concepto de cánones, definidos en el artículo 12.3 del Convenio de Doble Imposición hispano-alemán de 1966, aplicable al caso, en concreto, dentro de las "cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas". 2) Tales pagos no pueden constituir, conforme a nuestra jurisprudencia consolidada, el precio de una pretendida compraventa, pese a su denominación de tal, en la medida en que no consta que la transmisión del dominio sea definitiva; ni que la denominada vendedora haya perdido todo poder de disposición o uso sobre la información transferida; y tampoco que el vendedor haya garantizado el saneamiento por evicción al comprador o lo haya excluido expresamente en el contrato. 3) Los pagos, conforme a su consideración como cánones, están sujetos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto-Legislativo 5/2004, de 5 de marzo -IRNR- y a su sistema de retenciones, -arts. 30 y 31- conforme a lo previsto en el artículo 13.1.f) 3º de la ley.
➡ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 134

SENTENCIA 676/2022 [06.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2608/2020) Ponente: Rafael Toledano Cantero. 134
RESUMEN: Procedimiento de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en las operaciones vinculadas. Estudio de los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS. STS de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027 - ES:TES:2020:951). Desestimación.
→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO 135
SENTENCIA 667/2022 [02.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 3441/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís. 135
RESUMEN: IVA. Modificación de la base imponible. Créditos incobrables. Requerimiento notarial instando al deudor al pago. 1) El artículo 80. Cuatro, regla 4ª, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe interpretarse en el sentido de que el requisito legal de que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante requerimiento notarial al deudor se satisface con cualquier clase de comunicación a éste por conducto notarial, cualquier que sea la modalidad del acta extendida al efecto. 2) No se precisa, para la observancia de tal requisito, el empleo de fórmula especial alguna que singularice unas clases de actas notariales en menoscabo de otras. 3) La exigencia de cumplimiento de requisitos formales extremos, rigurosos o del empleo de fórmulas solemnes, contradice el principio de neutralidad del IVA, por el que el sujeto pasivo -máxime en supuestos ajenos a fraude o evasión fiscal- no debe afrontar con sus propios recursos la carga del IVA que corresponde a terceros. 4) Aun cuando, a efectos dialécticos, aceptáramos que no haber intimado al pago al deudor mediante una concreta modalidad de acta notarial, contraría una imaginaria obligación tributaria -interpretando inflexible e implacablemente el precepto legal y la Directiva a que da desarrollo y aplicación interna-, debe además traerse a colación el principio, capital en materia fiscal armonizada, del predominio de la forma sobre el fondo, de suerte que habría que acreditarse, por la Administración, además, que los objeto de intimación al pago notarialmente practicada, no son incobrables.
→ TASAS 138
1ª **SENTENCIA 726/2022** [14.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4843/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís. 138
RESUMEN: Tasa local por el uso del subsuelo de la vía pública municipal para canalizaciones de energía. 1) La exigibilidad de una tasa municipal deriva de la ley y, en su desarrollo, de la ordenanza correspondiente, sin que sea admisible que su exigencia o no y, en el caso primero, su cuantificación, se haga depender de un convenio o acuerdo con el contribuyente. 2) Los tributos locales y, en especial, las tasas, dado su carácter potestativo como modalidad de financiación de servicios públicos de competencia local, requieren de la ordenanza correspondiente, que ha de respetar la ley de haciendas locales y la demás legislación que sea de aplicación, sin que, en caso de discordancia, sea posible prescindir de los términos de la ordenanza ilegal y girar el tributo conforme a las directas previsiones de la ley.3) En caso de hechos imponibles tipificados en el artículo 24.1.a) del TRLHL, la tasa se cuantifica, conforme a la

ley, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas, sin que sea lícito sustituir el importe por una tarifa basada en el número de metros lineales o cuadrados, según los casos, que se multiplica por una cantidad unitaria por cada metro.

2ª **SENTENCIA 731/2022** [14.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6083/2022) Ponente: Isaac Merino Jara..... 141

RESUMEN: Tasa municipal de mantenimiento y extinción de incendios prestados con medios de la Comunidad de Madrid.

3ª **SENTENCIA 855/2022** [29.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6084/2020) Ponente: Isaac Merino Jara..... 150

RESUMEN: En los supuestos de aprovechamiento especial de bienes de dominio público, se puede imponer un tipo de gravamen del 5 por ciento sobre la base de la tasa en determinadas condiciones que no concurren en el presente caso.

4ª **SENTENCIA 796/2022** [21.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 3106/2020) Ponente: Rafael Toledano Cantero. 153

RESUMEN: Tasa por la prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, de construcciones y derribos, salvamentos y otros análogos del Ayuntamiento de Alcalá de Henares (Madrid). Desestimación.

➡ IMPUESTO VIVIENDAS VACIAS..... 156

SENTENCIA 672/2022 [03.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec3706/2020.) Ponente: Rafael Toledano Cantero. 156

RESUMEN: El impuesto sobre viviendas vacías de Cataluña creado por Ley 14/2015, de 21 de julio, no vulnera los principios constitucionales. Desestimación.

IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:.. 159

I) MAYO, 2022 159

1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) 159

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 159

■ IVA. 1ª STJUE - **Asunto C-218/21. Sala Sexta. ST.05.05.2022** 159

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (TVA) – Directiva 2006/112/CE - Tipos impositivos - Disposiciones temporales para determinados servicios de gran intensidad de mano de obra - Anexo IV, punto 2 - Renovación y reparación de viviendas particulares - Aplicación de un tipo reducido del IVA a los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores en inmuebles de uso residencial»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Es compatible con el Derecho de la Unión […], en particular con el anexo IV de la Directiva del IVA, una aplicación del punto [2.24] de la lista I anexa al Código del IVA entendido en el sentido de que incluye la reparación y el mantenimiento de ascensores efectuados por la empresa a la que se refieren los hechos resumidos anteriormente y de que supone la aplicación del tipo de IVA reducido?

2) ¿Es compatible con el Derecho [de la Unión], en particular con el anexo IV de la Directiva del IVA, una aplicación de dicha disposición del Código del IVA que tenga además en cuenta otras disposiciones de Derecho nacional -artículos 1207, 204, apartados 1, letra [e)], y 3, y 1421, apartado 2, letra [b)], del Código Civil (disposiciones relativas a los conceptos de contrato de obra y de bien inmueble y a la presunción de que el ascensor es parte común de los edificios en régimen de propiedad horizontal)?»

■ IVA. 2ª STJUE [Régimen de infracciones y sanciones] - **Asunto C-570/20. Sala Primera. ST. 05.05.2022** 164

«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE -Ocultación fraudulenta del impuesto devengado - Sanciones - Legislación nacional que prevé una sanción administrativa y una sanción penal por los mismos hechos - Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea - Artículo 49 - Artículo 50 - Principio non bis in idem -Artículo 52, apartado 1 - Limitaciones del principio non bis in idem - Exigencia de establecer normas claras y precisas - Posibilidad de tener en cuenta la interpretación de la legislación nacional por los órganos jurisdiccionales nacionales - Necesidad de establecer normas que garanticen la proporcionalidad del conjunto de sanciones impuestas - Sanciones de distinta naturaleza»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Unas normas nacionales como las anteriormente descritas cumplen el requisito de claridad y previsibilidad de las circunstancias con arreglo a las cuales las ocultaciones en la obligación de presentar declaración en materia de IVA devengado pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal?

2) ¿Unas normas nacionales como las anteriormente descritas cumplen el requisito de necesidad y de proporcionalidad para la acumulación de tales sanciones?»

2. SENTENCIAS (Reseña) 174

2.1. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 174

■ IVA. STJUE **Asunto C-714/2020. Sala Sexta. ST. 12.05.2022** 174

«Procedimiento prejudicial - «Procedimiento prejudicial -Unión aduanera - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE - Articulo 201 - Deudores del impuesto -IVA a la importación - Código aduanero de la Unión - Reglamento (UE) n.º 952/2013 - Artículo 77, apartado 3 - Responsabilidad solidaria del representante aduanero indirecto y de la sociedad importadora - Derechos de aduana»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 201 de la [Directiva IVA], cuando dispone que "en caso de importación, será deudora del IVA la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación", en el sentido de que se obliga a este último a adoptar una norma estatal en materia de IVA a la importación (impuesto de Derecho interno: [asunto que dio lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de julio de 2013, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091]) que identifique expresamente a las personas obligadas al pago correspondiente?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 77, apartado 3, del [código aduanero], relativo a las deudas aduaneras de importación, según el cual "en casos de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana", en el sentido de que el representante indirecto es responsable no solo de los derechos de aduana, sino también del IVA a la importación por el mero hecho de ser la persona "declarante en aduana" en nombre propio?»

2.2. Impuesto sobre Sociedades (IS) 175

■ IS. STJUE. **Asunto C-556/20. Sala. ST.15.05.2022** 175

«Procedimiento prejudicial - Aproximación de las legislaciones - Directiva 90/435/CEE - Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes -Artículos 4 y 7, apartado 2 - Prevención de la doble imposición económica de los dividendos»

→ CUESTION [PREJUDICIAL] PLANTEADA

«¿Se opone lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva [90/435], a la luz, en particular, de su artículo 7, apartado 2, a una disposición, como la del artículo 223 sexies del [CGI], que, para la correcta aplicación de un mecanismo destinado a suprimir la doble imposición económica de los dividendos, establece una tributación con ocasión de la redistribución por una sociedad matriz de beneficios que percibió de filiales establecidas en otro Estado miembro de la Unión Europea?»

II) JUNIO, 2022 176

1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) 176

1.1 Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 176

■ IVA. STJUE – **Asunto C-56/21. Sala Segunda. ST. 30.06.2022**..... 176

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido(IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 137 - Régimen de sujeción opcional al impuesto -Requisitos - Normativa nacional que supedita el derecho de un sujeto pasivo a optar por la sujeción al IVA de la venta de un bien inmueble al requisito de que dicho bien se transfiera a un sujeto pasivo ya identificado a efectos del IVA - Obligación de regularizar las deducciones del IVA en caso de incumplimiento de este requisito - Principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Es compatible con la interpretación de los artículos 135 y 137 de la Directiva del IVA y con los principios de neutralidad fiscal y de

efectividad una normativa nacional que prevé que el sujeto pasivo a efectos del IVA únicamente tendrá derecho a optar por aplicar el IVA en relación con bienes inmuebles exentos del pago de dicho impuesto si el bien se transfiere a un sujeto pasivo que figure identificado a efectos del IVA en el momento en que se celebra la operación?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿es compatible con las disposiciones de la Directiva del IVA que regulan el derecho del vendedor a deducir el IVA y la regularización de la deducción y con los principios de neutralidad del IVA y de efectividad una interpretación de las disposiciones del Derecho nacional conforme a la cual el vendedor del bien inmueble debe proceder a la regularización de la deducción del IVA soportado por la adquisición del bien inmueble transferido, cuando dicho vendedor ha optado por aplicar el IVA a la entrega del bien inmueble y tal opción es imposible de acuerdo con las exigencias previstas en el Derecho nacional debido a una única circunstancia, a saber, que el adquiriente no tiene la condición de sujeto pasivo identificado a efectos del IVA?

3) ¿Es compatible con las disposiciones de la Directiva del IVA que regulan el derecho del vendedor a deducir el IVA y la regularización de la deducción y con el principio de neutralidad del IVA una práctica administrativa conforme a la cual, en circunstancias como las del litigio principal, se exige al vendedor del bien inmueble que proceda a la regularización de la deducción del IVA soportado por la adquisición/construcción del bien inmueble, al considerarse la operación de venta de dicho bien una entrega de un bien inmueble exenta del IVA debido a que no existía el derecho a optar por aplicar el IVA (ya que el adquiriente carecía de un número de identificación a efectos del IVA en el momento en que se celebró la operación), a pesar de que, en el momento en que se celebró la operación, el adquiriente del bien inmueble había solicitado la identificación a efectos del IVA y la obtuvo un mes después de que se celebrara la operación? En esas circunstancias, ¿es importante determinar si el adquiriente del bien inmueble cuya identificación como sujeto pasivo a efectos del IVA se efectuó después de la operación utilizó efectivamente el bien adquirido en actividades sujetas al IVA y que no hay indicios de fraude o abuso?»

1.2. Impuesto sobre Sociedades ([IS]Impuesto sobre los rendimientos de capital. Artículo 63 TFUE) 184

■ IS. **Asunto C-572/20. Sala Cuarta. ST. 16.06.2022**..... 184

«Procedimiento prejudicial - Libre circulación de capitales - Dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso - Devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital abonado por una sociedad no residente - Requisitos - Libre circulación de capitales - Principio de proporcionalidad»

2. SENTENCIAS (Reseñas) 194

2.1. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) 194

■ IVA. STJUE **Asunto C-146/21. Sala séptima. ST. 30. 06.2022** 194

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) -Directiva 2006/112/CE - Decisiones de Ejecución 2010/583/UE y 2013/676/UE por las que se autoriza a Rumania a establecer excepciones a lo dispuesto en el artículo 193 de dicha Directiva -Mecanismo de inversión del sujeto pasivo - Entregas de productos de la madera - Normativa nacional que impone un requisito de identificación a efectos del IVA para la aplicación de dicho mecanismo - Principio de neutralidad fiscal»

→ CUESTIÓN [PREJUDICIAL] PLANTEADA

«¿Se oponen la Directiva [del IVA] y el principio de neutralidad, en circunstancias como las del litigio principal, a una normativa nacional o a una práctica tributaria según la cual a una persona sometida a inspección e identificada a efectos del IVA tras la inspección no se le aplica el mecanismo de la autofactura (medidas de simplificación) establecido imperativamente para la venta de madera en pie, basándose en que la persona inspeccionada no había solicitado ni obtenido la identificación a efectos del IVA antes de realizar las operaciones o de superar el límite máximo exento?»

2.2. Impuestos Especiales (IES) 195

■ IES STJUE **Asunto C-55/21. Sala Décima. ST. 09.06.2022** 195

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuestos especiales - Directiva 2008/118/CE - Artículo 11 - Devolución del impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales que hayan sido despachados a consumo - Directiva 2011/64/UE - Artículo 17, párrafo primero, letra b) - Devolución del impuesto especial ya abonado mediante marcas fiscales fijadas en las labores del tabaco destruidas bajo control administrativo - Obligación de los Estados miembros de adoptar una normativa que establezca la devolución del impuesto especial sobre las labores del tabaco despachadas a consumo y destruidas bajo control aduanero - Inexistencia»

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Deben interpretarse el artículo 11 de la Directiva [2008/118] y el artículo 17, párrafo primero, letra b), de la Directiva [2011/64], en el sentido de que imponen a los Estados miembros la obligación de adoptar normas sobre la devolución de los impuestos especiales, incluidos los que gravan las labores del tabaco que hayan sido despachadas a consumo y que se hayan destruido bajo control aduanero?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿pueden los interesados ampararse en el efecto directo de las disposiciones de las directivas y en los principios del Derecho de la Unión en caso de que un Estado miembro haya incumplido su obligación de adoptar tales normas?

3) En caso de respuesta afirmativa a las dos primeras cuestiones, ¿concede el efecto directo de las citadas disposiciones, en el supuesto de hecho acreditado en el presente asunto, el derecho a la devolución

del impuesto especial abonado, bastando para ello la mera solicitud y sin más formalidades?»

V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA: 197

Dirección General de Tributos (Ministerio de Hacienda y Función Pública)..... 197

ABRIL-MAYO-JUNIO, 2022..... 197

→ V.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF) 197

A) ABRIL, 2022 197

☑ IRPF 1ª **Consulta Vinculante V0716-22** (01.04.2022)..... 197

■ **La consultante expone que**: adquirió un inmueble por herencia que destina al alquiler durante todo el año.

■ **La consultante pregunta**: ¿Qué valor se toma para el cálculo de la amortización a efectos de la determinación de los rendimientos de capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?

☑ IRPF 2ª **Consulta Vinculante V0718-22** (01.04.2022)..... 198

■ **El consultante expone que:** en la nómina (trabajador por cuenta ajena) figura un pago en especie correspondiente al seguro de accidentes que el convenio colectivo obliga a su empresa a contratar.

■ **El consultante pregunta:** Si dicha retribución en especie está sujeta o retención, o, por el contrario, está exenta de tributación.

☑ IRPF 3ª **Consulta Vinculante V0748-22** (05.04.2022)..... 199

■ **El consultante expone que**: ha adquirido su nueva vivienda habitual el 29 de noviembre de 2019

■ **El consultante manifiesta que:** Con motivo de la situación de emergencia sanitaria provocada por el coronavirus COVID-19 y dado que tiene una enfermedad crónica, no ha podido vender su anterior vivienda habitual hasta el momento actual.

■ **El consultante pregunta:** La declaración del estado de alarma decretado con el fin de afrontar la situación de emergencia sanitaria provocada por el coronavirus COVID-19, ¿afecta al plazo de la exención por reinversión?

☑ IRPF 4ª **Consulta Vinculante V0771-22** (11.04.2022)..... 201

■ **El consultante expone que:** por pacto sucesorio de definición su madre le va a donar un edificio que ella había adquirido en 1970.

■ **El consultante pregunta:** En caso de transmisión del inmueble por el beneficiario antes del transcurso de los cinco años (o del fallecimiento de la causante), se pregunta ¿si la subrogación en la posición de la causante

permitiría la aplicación de los coeficientes de reducción de la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006?

☑ IRPF 5ª **Consulta Vinculante V0586-22** (21.04.2022)..... 203

■ **El consultante expone que:** ejerce la actividad profesional de arquitecto, habiendo adquirido una plaza de garaje en el edificio donde tiene su despacho profesional. Esta plaza se utilizará como aparcamiento del vehículo del consultante.

■ **El consultante manifiesta que:** la plaza de garaje se utilizará como aparcamiento del vehículo del consultante.

■ **El consultante pregunta:** ¿Cómo tributa en el IRPF y en el IVA de la adquisición de la plaza de garaje?

☑ IRPF 6ª **Consulta Vinculante V0895-22** (27.04.2022)..... 205

■ **Los consultantes exponen que:** En octubre de 1995 el hijo de los consultantes sufrió un accidente de tráfico que le produjo lesiones, siendo declarado en estado de incapacidad total mediante sentencia de 31 de marzo de 1998.

■ **Los consultantes manifiestan que:** Por sentencia número 55/98 del Juzgado de Instrucción nº 2 de Orihuela, de fecha 17 de abril de 1998, se condena al autor de una falta de imprudencia en el accidente a que por vía de responsabilidad civil indemnice a aquel una determinada cantidad en concepto de indemnización por secuelas más una renta vitalicia mensual, respondiendo civilmente de manera directa una compañía aseguradora

■ **Los consultantes preguntan**: ¿Es posible aplicar la exención contemplada en el artículo 7.d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la referida indemnización, incluyendo la renta vitalicia?

☑ IRPF 7ª **Consulta Vinculante V-22** (29.04.2022) 207

■ **El consultante expone que**: a fecha 31 de diciembre de 2021, es la de padre divorciado de tres hijos menores de 21 años, con obligación legal de contribuir económicamente a su mantenimiento mediante pago de pensión alimenticia (sin que se haya aportado sentencia judicial de divorcio). El consultante cotiza a la Seguridad Social en una cuantía superior a 100 euros mensuales, como trabajador por cuenta ajena

■ **El consultante manifiesta que:** no está en posesión del título de familia numerosa expedido por su Comunidad Autónoma correspondiente antes de 2021, pues su excónyuge ha modificado dicho título, excluyendo del mismo al consultante.

■ **El consultante pregunta:** ¿puede aplicar la deducción por familia numerosa en su declaración de IRPF-2021?

☑ IRPF 8ª **Consulta Vinculante V0943-22** (29.04.2022)..... 209

■ **La consultante expone que:** En mayo de 2021, se le reconoció un grado de discapacidad del 65 por ciento.

■ **La consultante manifiesta que:** la consultante y su marido, junto con sus dos hijos solicitaron la expedición del título de familia numerosa de

categoría general, si bien, no presentaron dicha solicitud hasta marzo de 2022, que les fue concedido por la Comunidad Autónoma competente.

■ **La consultante pregunta:** ¿resulta de aplicación la deducción por familia numerosa desde mayo de 2021?

B) MAYO, 2022 211

☑ IRPF 1ª **Consulta Vinculante V01184-22** (26.05.2022) 211

■ **El consultante expone que:** desarrolla la actividad económica de abogado, habiendo realizado gastos correspondientes a su manutención.

■ **El consultante pregunta:** 1º) Forma de justificar la realización del gasto, en relación con los elementos de prueba correspondientes al medio electrónico de pago utilizado y la factura emitida por el establecimiento de hostelería; 2º) Si los gastos de manutención del empresario o profesional quedan excluidos del requisito de correlación con la actividad económica; 3º) Si puede entenderse que un gasto de manutención realizado en un día laborable es un gasto incurrido en el desarrollo de la actividad económica.

→ V.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS) 212

A) ABRIL, 2022 212

☑ IS 1ª **Consulta Vinculante V0745-22 (**05.04.2022) 212

■ **La entidad consultante expone que**: constituida en el año 2015, aplicó la reserva de capitalización en los ejercicios 2017, 2018 y 2019.

■ **La entidad consultante manifiesta que**: En el ejercicio 2020 se abrió un procedimiento que ha dado lugar a una regularización del Impuesto sobre Sociedades, generando contablemente una disminución de la reserva voluntaria. Además, dada la situación económica provocada, entre otras, por el COVID19, el resultado del ejercicio se ha visto reducido en un 90%.

■ **La consultante pregunta**: Si un procedimiento inspector que da lugar a un incumplimiento del incremento del mantenimiento de los fondos propios estaría englobado dentro del artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dado que la reducción no proviene de un reparto. ¿habría que regularizar los periodos impositivos anteriores o si puede no aplicarse una reserva de capitalización manteniéndose la de los anteriores ejercicios?

☑ IS 2ª **Consulta Vinculante V0750-22** (05.04.2022) 213

■ **La entidad consultante expone que:** tiene dotadas en su contabilidad reservas en transparencia fiscal, habiendo los socios ya tributado en su día por los beneficios obtenidos, de acuerdo con el artículo diecinueve de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades

■ **La entidad consultante manifiesta que:** ha mantenido dichas reservas en transparencia fiscal formando parte de los fondos propios hasta que han sido repartidas entre los socios en el año 2020. Por otro lado, la entidad consultante viene aplicando el beneficio fiscal de la reserva de capitalización desde el ejercicio 2015

■ **La entidad consultante pregunta:** ¿La partida de reservas en transparencia fiscal forma parte de los fondos propios computables para

determinar el cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios a efectos de la aplicación de la reserva de capitalización?; o, ¿podría considerarse que dichas reservas tienen un carácter legal porque fueron amparadas por una normativa específica? ¿De qué manera afecta esta adjudicación de reservas en transparencia fiscal para la correcta aplicación del beneficio fiscal de la reserva de capitalización?

☑ IS 3ª **Consulta Vinculante V0752-22** (05.04.2022) 215

■ **La entidad consultante expone que:** es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, coincidiendo su periodo impositivo con el año natural y ha reducido la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en los años 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019 en concepto de reserva de capitalización y ha cumplido con la obligación prevista en la Ley del Impuesto de dotar la reserva correspondiente

■ **La entidad consultante manifiesta que:** el asiento contable correspondiente a la dotación de la reserva de capitalización se ha realizado dentro del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales de cada uno de dichos ejercicios.

■ **La entidad consultante pregunta:** 1) ¿A partir de qué fecha debe iniciarse el cómputo del plazo de los 5 años en que la reserva dotada es indisponible? ¿A partir de la fecha de cierre del ejercicio en que se ha reducido la base imponible del Impuesto o a partir de la fecha del asiento de dotación contable de dicha reserva?; 2) En caso de que la entidad se disolviera antes de transcurrir el periodo de indisponibilidad de la reserva de capitalización de 5 años, ¿se entendería incumplido el requisito de indisponibilidad y deberían regularizarse las cantidades indebidamente reducidas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades?; 3) ¿Cómo debería hacerse la regularización? ¿Debe hacerse un ajuste positivo en la base imponible del ejercicio fiscal en que se incumpla el requisito o debe hacerse una declaración sustitutiva del Impuesto sobre Sociedades del mismo ejercicio en que se redujo anteriormente la base imponible?

B) JUNIO, 2022 216

☑ IS. 1ª **Consulta Vinculante V1510-22** (24.06.2022) 216

■ **La consultante expone que:** tiene un trabajador al cual, el órgano administrativo competente, le ha reconocido un grado de discapacidad del 33 por ciento con efectos desde el 6/7/2018. No obstante, la discapacidad referida ha sido resuelta por el órgano competente en el período 2019.

■ **La consultante manifiesta que:** Los datos del promedio de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento de la entidad consultante son los siguientes: - 0,00 trabajadores en 2017; - 0,49 trabajadores en 2018; y - 1 trabajador en 2019.

■ **La consultante pregunta:** Si la entidad debe proceder a aplicar en su totalidad la deducción en el período 2019, o si es necesario presentar una solicitud de rectificación de la autoliquidación del período 2018 para incluir la parte correspondiente a ese año.

☑ IS. 2ª **Consulta Vinculante V1511-22** (24.06.2022) 218

■ **La consultante expone que:** Las entidades A, B y C inicialmente, así como las entidades X e Y con carácter posterior (entidades todas ellas explotadoras de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4) manifiestan haber llevado a cabo un proyecto de innovación tecnológica de sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental que ha dado lugar a la generación de una deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica desde el ejercicio 2010 hasta el ejercicio 2018, ambos incluidos.

En 2013 se llevó a cabo una reestructuración empresarial acogida al régimen especial previsto en el Capítulo VII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, se llevó a cabo una operación de fusión por absorción en virtud de la cual la entidad P absorbió íntegramente a diversas entidades, entre otras, a las entidades A, B y C. En segundo lugar, se llevó a cabo una operación de escisión parcial de la entidad P mediante la segregación parcial de la unidad económica autónoma constituida por los activos y pasivos afectos a la actividad hotelera que fueron traspasados a una entidad de nueva creación, la entidad X.

Como consecuencia de lo anterior, la explotación económica de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4 anteriormente llevada a cabo por las entidades A, B y C pasó a ser desarrollada por la entidad X.

En virtud de todo lo expuesto:

- La operación de fusión por absorción supuso la transmisión a la entidad adquirente, esto es, la entidad P, de los derechos tributarios (por ejemplo, la aplicación de deducciones generadas pendientes de aplicación) de las entidades transmitentes, entre otras, las entidades A, B y C.

- La operación de escisión parcial de la entidad P supuso la transmisión a la entidad adquirente, entidad X, de los derechos tributarios asociados a los bienes y derechos transmitidos, esto es, entre otros, la deducción de I+D+i señalada anteriormente y generada por las entidades A, B y C que pudiera encontrarse pendiente de aplicación en la fecha en que tuvo lugar la reestructuración.

En 2016 se llevó a cabo otra operación de reestructuración empresarial, una escisión total de la entidad X en favor de las entidades S e Y, de forma que la explotación económica de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4, anteriormente llevada a cabo por la entidad X pasó a ser desarrollada por la entidad Y.

Como consecuencia de todo lo anterior, la entidad Y ha adquirido el derecho tributario a aplicar, en la cuantía que se encuentre pendiente de aplicación en la fecha de la operación de reestructuración, la deducción por I+D+i inicialmente generada por las entidades A, B, C y X.

■ **La consultante manifiesta que:** Como consecuencia de un error formal, la deducción por I+D+i generada por las entidades A, B y C inicialmente, y asumida por la entidad X posteriormente, nunca fue objeto de declaración en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de

los ejercicios correspondientes a la generación de la misma, esto es, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. Todo ello, teniendo en cuenta que no es hasta la finalización del Proyecto de Innovación Tecnológica del sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental en el ejercicio 2018 cuando se obtiene el informe técnico correspondiente que certifica que los gastos e inversiones realizados por las entidades anteriormente señaladas en el "diseño y desarrollo de un nuevo e innovador sistema ERP especializado en la gestión hotelera" se corresponden con actividades de innovación tecnológica aptas para generar la deducción por I+D+i.

■ **La consultante pregunta:** Si el incumplimiento del requisito formal de informar sobre la deducción generada por los gastos en innovación tecnológica incurridos en los ejercicios en que tienen lugar, tiene algún efecto en el derecho a la aplicación del incentivo fiscal, habida cuenta de:

- Que el derecho se ejercita por una entidad sucesora del mismo como consecuencia de varias operaciones de reestructuración empresarial.

- Que el ejercicio del derecho a la aplicación de la deducción por I+D+i tiene lugar en el plazo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para su aplicación.

→ V.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) 222

MAYO, 2022 222

☑ IVA **Consulta Vinculante V0977-22** (04.05.2022) 222

■ **La consultante expone que:** comercializa programas informáticos para la gestión de gasolineras que debe adaptar a la bonificación de 0,2 euros extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos prevista en el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo.

■ **La consultante pregunta:** ¿Cómo determinar la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación de venta de estos productos?

→ V.4. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITP-AJD) 224

ABRIL, 2022 224

☑ ITP-AJD **Consulta Vinculante V0767-22** (08.04.2022) 224

■ **La consultante expone que:** fue declarada en concurso de acreedores.

■ **La consultante manifiesta que:** ha presentado una propuesta de convenio con una quita del 35 por 100 del pago y un aplazamiento. En garantía del pago va a realizar una escritura de hipoteca inmobiliaria unilateral.

■ **La consultante pregunta:** ¿La escritura de constitución de hipoteca unilateral quedaría sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados? y ¿cuál sería el sujeto pasivo del impuesto?

→ V.5. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU) 225

ABRIL, 2022 225

✅ IIVTNU **Consulta Vinculante V0881-22** (26.04.2022) 225

■ **El consultante expone que**: El consultante va a vender un piso que adquirió por compraventa en 2005.

■ **El consultante pregunta**: Para realizar el cálculo por estimación "real" del IIVTNU ¿puede aplicar al valor de adquisición inicial el incremento producido por la inflación acumulada en el periodo de tenencia del inmueble, o, alternativamente, puede deflactar el precio de la venta por aplicación de dicha inflación?

VI. REVISTAS Y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES: 229

VI.1. REVISTAS 229

👉 **REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF** 229

NÚM. 471 – Junio, 2022 229

❖ TRIBUTACIÓN 229

→ **Estudios** 229

■ «**El impuesto sobre sociedades en 2021**» 229

✍ EDUARDO SANZ GADEA. Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

■ **«Retos que plantean los robots en el Derecho Financiero: ¿fin del sistema tributario?»** 229

✍ LEIRE IZAGIRRE ARANGUREN. Asesora Jurídica del Gobierno Vasco

→ **Análisis doctrinal y jurisprudencial** 230

■ **«Los derechos fundamentales de defensa pasiva en el seno de los procedimientos tributarios: una visión crítica de la infracción tributaria del artículo 203 de la LGT, conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia de la UE»**

[Análisis de la STJUE de 2 de febrero de 2021, asunto C-481/19] 230

✍ CLAUDIO GARCÍA DÍEZ. Abogado. Doctor en Derecho. Profesor de la UDIMA

■ **«La falta de declaración de fallido del responsable subsidiario es causa de impugnación de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT»**

[Análisis de la STS de 25 de enero de 2022, rec. núm. 8315/2019] 231

✍ CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario

■ **«La valoración de rentas en especie en un entorno de operaciones vinculadas»**

[Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 4769/2020] 231

✍ JOSÉ LUIS SALINERO CANO. Inspector de Hacienda del Estado
→ **Casos prácticos**..... 232
■ **«Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio 2021 (casos prácticos)»** 232
✍ JOSÉ VICENTE NAVARRO ALCAZAR. Inspector de Hacienda del Estado
❖ CONTABILIDAD 232
→ **Estudios** 232
■ **«La diversidad de género en órganos de control y gestión y el reporting del cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible»**.... 232
✍ EMMA GARCÍA-MECA (Catedrática de Universidad. Departamento economía, contabilidad y Finanzas. Universidad Politécnica de Cartagena). Jennifer Martínez-Ferrero (Profesora titular de universidad. Instituto Multidisciplinar Empresa (IME). Universidad de Salamanca). Camino Ramon-Llorens Profesora contratada doctora. Departamento Economía, Contabilidad y Finanzas. Universidad Politécnica de Cartagena
→ **Análisis doctrinal** 232
■ «**Aplicación de la RICAC de ingresos por una empresa que aplica el PGC de Pymes»**
[Análisis de la consulta 3 del BOICAC 128, de diciembre de 2021] 232
✍ JOSÉ ALBERTO TORIBIO TEMPRADO. Profesor del CEF
→ **Casos prácticos**..... 233
■ «**Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocados por Resolución de 27 de diciembre de 2019 [BOE de 8 de enero de 2020])**» 233
✍ ANA LUNA GARCIA GONZALEZ. Interventora y auditora del Estado
👉 **TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria** 233
Entradas mayo, 2022..... 233
■ **«Inactividad administrativa, ingresos indebidos y una sentencia innovadora»** 233
✍ CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela (03.05.2022)
■ «**La (in)necesaria reclamación económico administrativa basada en la infracción del derecho de la UE. a propósito de la STS 1336/2021, de 16 de noviembre»** 234
✍ EVA NIETO GARRIDO. Catedrática de Derecho Administrativo (05.05.2022)
■ «**Derivas probatorias en el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria**» 234
✍ JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO. Antiguo magistrado del Tribunal Supremo y Socio de Cuatrecasas (12.05.2022)
■ «**La normalización del principio de confianza legítima por parte de la Administración Tributaria española»** 234

✍ JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario (17.05.2022)

■ **«La imposición sobre la riqueza en el Libro Blanco para la reforma del sistema tributario»** 235

✍ FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla (19.05.2022)

■ **«Bajar los impuestos y recaudar más: la curva de Laffer y la inflación»** 236

✍ ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista (24.05.2022)

■ **«Las derivaciones de responsabilidad solidaria, la prescripción y el concurso de acreedores»** 236

✍ LAURA CAMPANON GALIANA**.** Abogada y asesora Fiscal (31.05.2022)

Entradas junio 2022 236

■ **«De las interpretaciones al límite, a la interpretación razonable: Cambio de criterio con relación a la cesión de vehículos a los empleados»** 236

✍ ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la UPF (02.06.2022)

■ **«La sombra de una duda»** 237

✍ ERNESTO ESEVERRI. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada (07.06.2022)

■ **«De nuevo sobre la nulidad de las sanciones tributarias: la importancia de seguir el procedimiento sancionador»** 238

✍ FRANCISCO R. SERANTES PEÑA. Abogado Tributarista (14.06.2022)

■ **«Derivación por consanguinidad en segundo grado colateral»** 238

✍ CARLOS ROMERO PLAZA. Abogado Tributarista (16.06.2022)

■ **«Subsidiariedad del IVA a la Importación de los representantes aduaneros»** 239

✍ PABLO GONZÁLEZ VÁZQUEZ. Abogado Tributarista (21.06.2022)

■ **«Intimidad e inviolabilidad del domicilio. Devolución de lo incautado por la AEAT en un registro ilegal y destrucción de las copias»** 239

✍ MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y letrada del Tribunal Constitucional (28.06.2022)

■ **«¡Órdago a la grande!»** 240

✍ MARIA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ. Abogada y Asesora Fiscal (30.06.2022)

👉 **BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España** 241

Número 267 – Mayo,2022 241

■ **«EL principio de igualdad en la partición hereditaria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común en relación con dicho impuesto»** 241

✍ RICARDO HUESCA BOADILLA. Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo y Doctor en Derecho

Número 268 – Junio,2022 242

■ **«Doctrina administrativa sobre el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados»** 242

✍ JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**.** Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de la Dirección General de Tributos del MHFP. Abogado

👉 **CRÓNICA TRIBUTARIA. 183/2022** 243

■ **EDITORIAL** 243

✍ CRISTINA GARCÍA–HERRERA y SATURNINA MORENO. «Editoras Ejecutivas de Crónica Tributaria. Nueva Época»

■ **Artículo científicos** 243

I. «**Recursos extraordinarios en la vía económico-administrativa tributaria. ¿está justificada su existencia? ¿qué modificaciones requiere su regulación**?» (Recibido: Octubre, 2021: Aceptado: Enero,2022) .. 243

✍ FELIPE ALONSO MURILLO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valladolid

II. «**La sanción de las conductas típicas derivadas de la indebida deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de los vehículos automóviles de turismo»** (Recibido: Febrero, 2022; Aceptado: Marzo, 2022) 244

✍ ALFONSO DEL MORAL GONZÁLEZ**.** Inspector de Hacienda del Estado

III. **Aspectos económicos y fiscales de los planes de pensiones y otros instrumentos de previsión privados: especial referencia a los de empleo»** (DOUE L 347, de 11 de diciembre de 2006. En adelante Directiva IVA). [Recibido: Noviembre, 2021 Aceptado: Enero, 2022] 245

✍ MIGUEL GUTIÉRREZ BENGOECHEA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Málaga

IV. «**La pragmática incoherencia de la calificación de las criptomonedas a Efectos tributarios»** (Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación "Sostenibilidad en nuevos modelos de empresa y de negocio" (RTI2018-096295-B-C21) financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades y el Fondo Europeo de Desarrollo Regional de la Unión Europea) 246

✍ SALVADOR MONTESINOS OLTRA. Profesor Titular de Derecho Financiero y tributario. Universitat de València

V. «**Los principios de neutralidad y proporcionalidad como vectores del derecho de deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Una revisión crítica al hilo de la sentencia del Tribunal de Justicia De La**

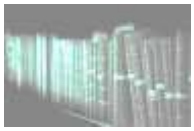
Unión Europea de 18 de marzo de 2021 (asunto c-895/19)» [Recibido: Septiembre, 2021.Aceptado: Octubre, 2021] 246

✍ KONRAD PAWEL SLOWINSKI. Doctor en Derecho por la Universidad San Pablo-CEU. Abogado

■ **Comentarios de bibliografía** 247

VI.2. PODIUM AUTORAS/AUTORES 248

🎯 ALFONSO DEL MORAL GONZÁLEZ. Inspector de Hacienda del Estado 248



VII. BIBLIOTECA 249

LIBROS-MONOGRAFÍAS

«CUESTIONES ACTUALES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS RIBUTOS Y PROPUESTAS DE MEJORA» 249

AUTOR: EY ABOGADOS
EDITA: FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETIVIDAD

Edición: junio,2022

VIII. DOCUMENTACIÓN-INFORMES (RESEÑA ECONÓMICO FINANCIERA): . 261

Mayo/Junio, 2022 261

■ **BANCO DE ESPAÑA** 261

→ **Informes** 261

- «Junta Europea de Riesgo Sistémico». Sistema Europeo de Supervisión Financiera. 261

- «Proyecciones Macroeconómicas de España 2022-2024 264

→ **Notas económicas** 265

- «Encuesta a las empresas españolas sobre la evolución de su actividad: segundo trimestre de 2022» 265

→ **Documentos ocasionales** 266

- «La captación de fondos en los mercados internacionales de capitales en 2021» 266

- «El peso del sector público en la economía: resumen de la literatura y aplicación al caso español» 267

- «El cambio climático y la sostenibilidad del crecimiento: iniciativas internacionales y políticas europeas» 268

→ **Notas de Prensa** 269

- «El principal índice de referencia de los préstamos hipotecarios (euríbor a un año) sube hasta el 0,287% en mayo 2022» 269
- «Avance mensual de la deuda de las AAPP según la metodología del Protocolo de Déficit Excesivo» 269
FUNCAS 269
➔ **Papeles de Economía Española-Nº 172** 269
«Previsiones económicas para España 2022-2023» 269
➔ **Cuadernos de Información Económica** 271
- «Los riesgos financieros de la inflación» 271
- «El dilema de la política monetaria del BCE» 271
- «Las manufacturas españolas recuperan los ingresos y el empleo de prepandemia» 272
➔ **Papeles de energía-** Nº 17- Junio, 2022 272
➔ **Notas Técnicas** 273
«Déficit y consolidación fiscal en España: ¿qué opinan los ciudadanos?» 273
➔ **Indicadores** 275
«IPC junio 2022.Previsiones hasta diciembre 2023» 275
➔ **Observatorio de la digitalización financiera** 276
NOTAS FUNCAS – 19 de julio de 2022 ODF – Funcas 54 / 202 276
➔ **Notas de Prensa** 276
- EL Panel de Funcas prevé que el PIB crezca un 4,3% este año y un 3% en 2023. Funcas prevé una inflación por encima del 10% en julio y agosto ... 276
- Funcas prevé una inflación por encima del 10% en julio y agosto 277
- La política monetaria, en la encrucijada 278
- Funcas prevé una fuerte desaceleración de la economía tras el verano 278
FEDEA 279
→ **Estudios sobre la Economía Española** 279
- «El Saldo Estructural de las Comunidades Autónomas, 2020-2021» 279
- «Propuesta de cálculo y actualización de la recaudación normativa de tributos cedidos y tasas en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas» 279
➔ **Apuntes** 280
- «¿Cómo Regular El Teletrabajo?» 280
- «Para qué sirve el pacto de rentas y algunas ideas sobre su diseño» 282
- «La entrada en funcionamiento del límite al precio del gas: una nota» 283
➔ **Documentos de trabajo** 284
«El impacto de la edad de jubilación sobre la mortalidad» 284
AIREF 286
→ **Informes** 286
- «1.ª Opinión ingreso mínimo vital (Opinión 1/22. 19.07.2022) 287

- «Informe sobre la ejecución presupuestaria, deuda pública y regla de gasto 2022 (informe 22/22. 15.07.2022) 288

Nota de Prensa 289

IX. CONDICIÓN HUMANA: 295

[Información – Comunicados del Poder Judicial – Web del Consejo General del Poder Judicial]

I. MAYO, 2022 295

■ 1**. El Tribunal Supremo confirma la abusividad de la comisión de Kutxabank por los ingresos en efectivo en sus cuentas realizadas por terceros (04.05.2022)** 295

«La Sala I, de lo Civil, del Tribunal Supremo ha confirmado en una sentencia la abusividad de la comisión de 2 euros establecida por Kutxabank a cada ingreso en efectivo en cuentas de la entidad bancaria por parte de terceras personas, que incluyen información adicional (concepto) en el justificante a solicitud del ordenante, y a pagar por quien ordena el ingreso. El alto tribunal ratifica la condena a la entidad a que elimine de sus condiciones generales dicha cláusula contractual»

■ 2**. El TSJ de Extremadura acuerda seguir adelante con la ejecución de la sentencia que ordena demoler la totalidad del Complejo Turístico de Valdecañas. Confirma el plazo de ocho meses para que la Junta de Extremadura realice un plan de trabajo para llevar a cabo la demolición de lo construido (04.05.2022)** 296

«La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura ha dictado un auto, según el cual, se acuerda seguir adelante con la ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo, que ordena la demolición total del complejo turístico Marina Isla de Valdecañas, por haberse construido en un espacio calificado como Zona de Especial Protección de Aves (ZEPA), tal y como defendía Ecologistas en Acción»

■ 3. **El Tribunal Supremo confirma la pena de tres años de prisión por apropiación indebida al promotor Ciudad Cine, Artes y Cultura de Cantabria. El tribunal estima parcialmente el recurso de casación interpuesto por su esposa y anula la condena que le impuso la Audiencia Provincial de Zaragoza a responder solidariamente de la indemnización de su marido (11.05.2022)** 296

«La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena a 3 años de prisión y al pago de una multa de 1.920 euros por un delito continuado de apropiación indebida al promotor de la Ciudad del Cine, las Artes y la Cultura de Cantabria, José C.B., por quedarse con el dinero que varios empresarios invirtieron en dicho proyecto, que iba a ubicarse en las Canteras de Cuchía en el municipio cántabro de Miengo. Además, tendrá que pagar una indemnización de 329.450 euros más los intereses»

■ 4. **El Tribunal Supremo confirma la comisión de delito de prevaricación por el exalcalde de Alicante en dos causas.** (11.05.2021) ... 297

«La Sala II del Tribunal Supremo ha confirmado la comisión de delito de prevaricación por quien fue alcalde de Alicante por el PSOE entre 2015 y 2018, Gabriel E.F., en dos causas judiciales distintas. Así, por el caso de unas contrataciones irregulares realizadas desde la Concejalía de Comercio, se establece una pena de 8 años y medio de inhabilitación para empleo o cargo público, y por la decisión de despedir a una funcionaria interina del Ayuntamiento, familiar del portavoz entonces del partido de la oposición, como represalia por una denuncia planteada por dicho partido contra el alcalde, se le ratifica la pena de 4 años y medio de inhabilitación que le impuso el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana»

■ 5**. Anulada una resolución que autorizaba a la Administración del Estado a entrar en la vivienda de una octogenaria sobre la que pesa una orden de desahucio (17.05.2022)** 299

«La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (TSJEx) ha anulado el auto dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 1 de Cáceres, que autorizaba a la Administración del Estado a entrar en la vivienda de una octogenaria, para realizar los trámites previos a un próximo desahucio, al encontrarse la vivienda en un edificio de titularidad estatal»

■ 6. **El Tribunal Supremo confirma la prisión permanente revisable a 'Igor el Ruso' por el triple asesinato de Andorra (Teruel) en 2017.** (20.05.2022) 300

«El Tribunal Supremo confirma la prisión permanente revisable a 'Igor el Ruso' por el triple asesinato de Andorra (Teruel) en 2017 Además de a la pena de prisión permanente revisable por uno de los asesinatos, el TSJ de Aragón le condenó a dos penas de 25 años de prisión por los otros dos crímenes y como autor de tres delitos de robo con intimidación a 5 años de prisión por cada uno de ellos»

II. JUNIO, 2022 302

■ 1. **El Tribunal Supremo confirma la pena de siete años y medio de prisión a un vecino de Villarrobledo (Albacete) que intentó matar a un cobrador del frac embistiéndole con un vehículo industrial** (02.06.2022) . 302

«La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena a 7 años y medio de prisión por un delito de asesinato en grado de tentativa a un vecino de Villarrobledo (Albacete) que embistió con un vehículo industrial el coche de un cobrador del Frac, que le reclamaba el pago de una deuda»

■ 2. **El Tribunal Supremo confirma la pena de siete años de prisión a un hombre que intentó matar a su expareja y a una amiga manipulando los frenos de sus coches. La Sala rechaza el argumento del condenado que sostiene en su recurso que nunca tuvo intención de matar a las dos mujeres, sino que solo perseguía dejar inutilizados sus vehículos** (03.02.2022) 302

«La Sala desestima el recurso presentado por el condenado contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que rebajó la pena de 13 años y 5 meses de prisión que le había impuesto la Audiencia Provincial de Almería por dos delitos de homicidio, en grado de tentativa, y por un delito continuado de amenazas en el ámbito de violencia sobre la mujer»

■ 3. **El Tribunal Supremo confirma la condena a 5 meses de prisión a un instructor de los Mossos que hirió de un disparo a una alumna. Durante una formación en el aprendizaje de manejo de armas utilizó un arma cargada con balas reales** (27.06.2022)..... 304

«El Tribunal Supremo ha confirmado la condena a un agente de policía instructor de formación básica en el aprendizaje de manejo de armas que, en lugar de extraer las balas reales del arma que utilizaba para explicar su funcionamiento, utilizó con imprudencia grave balas reales efectuando un disparo que dio en la pierna de una alumna causándole lesiones graves con pérdida importante de funcionalidad»

■ 4. **El Tribunal Supremo condena a un youtuber por humillar a un 'sin techo' a cerrar su canal o crear otro durante cinco años** (24.06.2022) 306

«El Pleno de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha estimado un recurso de la Fiscalía e impone a un youtuber, que humilló a una persona 'sin techo' a la que grabó dándole unas galletas rellenas de pasta dental en la calle, la prohibición de acceder a la red social YouTube durante cinco años, lo que implica el cierre por este tiempo del canal creado por el acusado con la consiguiente prohibición de crear otros durante este periodo»

■ 5. **Un juzgado inhabilita durante ocho meses a una mujer para tener animales por envenenar a la gata de su vecina de Salceda de Caselas – Pontevedra** (01.06.2022) 306

«La acusada, que reconoció los hechos antes del juicio y se mostró conforme con la pena, ha sido condenada como autora de un delito de maltrato animal, con la aplicación de la atenuante de reparación del daño, pues hizo frente a la responsabilidad civil»

■ 6. **El Tribunal Supremo confirma la condena a cuatro meses de prisión a un padre por un "fuerte azote" en las nalgas a su hija de cuatro años** (20.06.2022)..... 307

«El pleno de la Sala de lo Penal ha dictado una sentencia, cuyo fallo fue adelantado el pasado 31 de mayo, que confirma la condena a 4 meses de prisión por un delito de maltrato en el ámbito familiar a un padre que propinó un fuerte azote en las nalgas a su hija de cuatro años, causándole lesiones que no necesitaron asistencia médica»

■ 7. **La Audiencia de Las Palmas archiva la causa contra una profesora acusada de odio** (14.06.2022)..... 308

«Según la Sala, cuando la docente usó las expresiones "uso de castración selectiva" u "hombres que no tienen huevos" en una clase para alumnos

de 4º de la ESO, su intención era "provocar en los adolescentes una explosión de pensamiento crítico"»

■ 8. **El Tribunal Supremo anula por falta de motivación la absolución de dos acusados de un atentado de ETA de 1986 y ordena a la Audiencia Nacional dictar nueva sentencia** (24.06.2022) 309

«La Sala ordena a la Audiencia Nacional que, por los mismos magistrados, dicten una nueva sentencia que sea respetuosa con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que quedó vulnerado por la falta de una explicación suficiente de las absoluciones»

■ 9. **El Tribunal Supremo confirma la condena a nueve meses de prisión a un hombre por quebrantar la prohibición de comunicarse con su expareja por internet** (17.06.2022)..... 310

«El Pleno de la Sala de lo Penal ha confirmado la condena a 9 meses de prisión impuesta a un hombre por quebrantar la medida cautelar de prohibición de comunicarse con su expareja por cualquier medio, incluido internet, al escribir unos textos en Google+ a sabiendas de que los mismos llegarían a la mujer»

CUEVA DE ARRIKRUTZ

La Cueva de Arrikrutz, localizada en las montañas de Oñati, Gipuzkoa, presenta un alto interés paleontológico, con numerosos restos fósiles de diversos vertebrados pleistocenos. Conserva uno de los escasos esqueletos completos del llamado león de las cavernas (*Panthera leo spelea*).

(Se han datado restos de leones cavernarios que vivieron durante el pleistoceno entre 370.000 y 12.000 años)

Autor/propietario de la imagen: Sergio Laburu (Felix Ugarte Elkartea)- www.espeleofoto.com

I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

MAYO-JUNIO, 2022

I. MAYO, 2022

I.1 Normas publicadas (Analizadas)

1ª Orden HFP/379/2022 (BOE 106/2022, de 4 de mayo [en lo sucesivo, [la ORDEN]

Disposición 7188 del BOE núm. 106 de 2022

ASUNTO: aprobación de los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS) y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) correspondientes a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 1 de julio de 2022

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
Derecho Tributario. Parte Especial • Impuesto sobre Sociedades (IS) • Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

→ INDICE

- Artículo 1. Aprobación de los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).

- Artículo 2. Forma de presentación de los Modelos 200 y 220 de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).

- Artículo 3. Pago de las deudas tributarias resultantes de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, Modelos 200 y 220, mediante domiciliación bancaria.

- Artículo 4. Habilitación y condiciones generales para la presentación electrónica de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español

- Artículo 5. Procedimiento para la presentación electrónica de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español

- Artículo 6. Plazo de presentación de los Modelos 200 y 220 de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español)

ANEXO I. Modelo 200
ANEXO II. Modelo 220
ANEXO III. Información adicional de ajustes y deducciones
ANEXO IV. Bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador
ANEXO V. Reserva para inversiones en Canarias

NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción de La ORDEN)
→ Cuadros de los Modelos 200 y 220: - Se detalla la deducción por donativos a entidades sin fines lucrativos, con información sobre el importe de la misma que aplica el porcentaje del 35 o el 40 por ciento [en el caso de que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior], así como de los donativos a actividades prioritarias de mecenazgo que aplicarán los porcentajes incrementados del 40 por ciento y 45 por ciento, respectivamente. Esta novedad permitirá asistir en ejercicios futuros al contribuyente en el cálculo de los límites aplicables a esta deducción. - Desglose con mayor detalle de las casillas relacionadas con la regularización mediante autoliquidación complementaria con el objetivo de facilitar al contribuyente la subsanación de errores cometidos en autoliquidaciones anteriores correspondientes al mismo período impositivo en el caso de que de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. → Páginas Modelo 200: - Página 2 B: se requiere exclusivamente información sobre participaciones directas; se sigue renunciado a aquél intento de recabar información de las participaciones tanto directas como indirectas en el caso de la aplicación de la exención del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. - Página 22. Régimen especial de la reserva para inversiones en Canarias (Ley 19/1994): se mantiene la casilla habilitada para incluir la cantidad pendiente de

materializar de la reserva al final del período (se descarta que el plazo de materialización de la RIC 2017 venciese el 31 de diciembre de 2021, atendiendo a que dicho plazo se incrementa por los días del primer estado de alarma).

→ Formularios.

Al igual que en ejercicios anteriores, se publican en la ORDEN los formularios previstos para suministrar información en relación con determinadas correcciones y deducciones a la cuenta de pérdidas y ganancias de importe igual o superior a 50.000 euros (anexo III), la memoria anual de actividades y proyectos ejecutados e investigadores afectados por bonificaciones a la Seguridad Social (anexo IV) y la reserva para inversiones en Canarias (anexo V). Estos formularios, que se encuentran alojados en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, no sufren variación.

→ Información sobre la nueva normativa con incidencia en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades/2021.

■ La LEY 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, introduce en el articulado de la Ley 27/2014 las siguientes modificaciones:

- Artículo 16: en la **determinación del beneficio operativo** no se tendrá en cuenta la adición de los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que se correspondan con dividendos, cuando el valor de adquisición de dichas participaciones sea superior a 20 millones de euros, sin alcanzar el referido porcentaje del 5 por ciento.

- Artículo 21: con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021 que no hayan concluido a la entrada en vigor de la Ley 11/2020 y vigencia indefinida, el importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 del artículo 21, a los que resulte de aplicación la exención prevista en el mismo se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones. **En este mismo sentido se actualizan los regímenes tributarios especiales de Consolidación fiscal y Transparencia fiscal internacional**.

- Artículos 21 y 32: **se elimina el requisito alternativo consistente en que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros**, añadiendo un régimen transitorio a aplicar por un periodo de 5 años a las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2021, que tuvieran un valor de adquisición superior a 20 millones de euros, sin alcanzar el porcentaje del 5 por ciento establecido en el artículo 21.1.a) o en el artículo 32.1.a) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

- Artículos 36 y 39: con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021 **se modifica la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.**

La modificación concierne: i) a los requisitos formales y de permanencia de los elementos patrimoniales afectos a la deducción; ll) a la aplicación del límite

incrementado de la deducción del 50 por ciento, cuando estas deducciones superen el 10 por ciento de la cuota íntegra reducida en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones; iii) y a la extensión de la aplicación de las deducciones reguladas en los apartados 1 y 3 del artículo 36, al contribuyente que participe en la financiación de producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación, documental o producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizada por otro contribuyente [con cumplimiento de los requisitos establecidos al efecto].

■ La LEY 11/2021, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en adelante Ley 11/2021, de 9 de julio, **modifica la regulación de la imposición de salida con el objeto de transponer la Directiva** (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, en los términos que se exponen a continuación.

- Se suprime la opción que tenía el contribuyente de aplazar la imposición de salida hasta que los elementos patrimoniales afectados fuesen transmitidos a terceros, **introduciéndose la posibilidad de solicitar el fraccionamiento de dicho pago por quintas partes anuales iguales** [modificación con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, en los casos de cambio de residencia de una entidad a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que haya celebrado un acuerdo con España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios].

- Se modifica la deducción por inversiones en producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales regulada en el apartado 2 del artículo 36 de la Ley 27/2014, respecto de ciertos requisitos que deben cumplir los productores que se encarguen de la ejecución de producciones extranjeras de largometrajes cinematográficos, para poder aplicar dicha deducción.

- Se modifica el artículo 100 de la Ley 27/2014, para establecer que la imputación de rentas que se produce por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, no solo afecta a las obtenidas por entidades participadas por el contribuyente, sino también a las obtenidas por sus establecimientos permanentes en el extranjero. **También introduce diversos tipos de renta susceptibles de ser objeto de imputación en este régimen de transparencia fiscal internacional** (modificaciones con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021].

- Se modifica el artículo 76 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias [con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021].

i) Introducción de una limitación en las bonificaciones aplicables en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por las empresas navieras en Canarias.

ii) Prohibición de que las bases imponibles negativas derivadas de las actividades que generan el derecho a la aplicación del régimen especial de buques y empresas navieras en Canarias puedan ser compensadas con bases imponibles positivas derivadas del resto de las actividades de la entidad, ni del ejercicio en curso ni en los posteriores.

■ La Ley 14/2021, de 11 de octubre, por la que se modifica el Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo [se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter

tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19], actualiza, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, los límites aplicables a las deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales realizadas en Canarias.

→ ANÁLISIS

👉Artículo 1 (ORDEN). Modelos.

1. Aprobación.

1.1. Se aprueban los modelos de declaración del IS y del IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español) y sus documentos de ingreso o devolución, para los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, consistentes en (apartado 1, del artículo 1 ORDEN):

a) Declaraciones:

1.º Modelo 200: Declaración del IS e IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español), que figura en el anexo I.

2.º Modelo 220: Declaración del IS - Régimen de consolidación fiscal correspondiente a los grupos fiscales, que figura en el Anexo II.

ATENCIÓN
La Asociación Española de Asesores Fiscal (AEDAF) ha interpuesto recurso contra la ORDEN por considerar que la herramienta utilizada por la AEAT para la confección del modelo 220, de grupos consolidados, parte de un criterio de dudosa legalidad: aplica los créditos fiscales generados «constante el grupo»; proporcionalmente a las aportaciones a la base consolidada de cada una de las sociedades que componen el grupo. Tal como se ha aprobado el Modelo 220 la utilización del mismo es en todo caso obligatoria sin que quepa alternativa alguna.

b) Documentos de ingreso o devolución:

1.º Modelo 200: Documento de ingreso o devolución del IS, que figura en el anexo I.

2.º Modelo 206: Documento de ingreso o devolución del IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español), que figura en el anexo I.

3.º Modelo 220: Documento de ingreso o devolución del IS-Régimen de consolidación fiscal, que figura en el anexo II.

1.2. Contribuyentes a los que se aplican los modelos aprobados.

- Modelo 200: aplicable, con carácter general, a todos los contribuyentes del IS y a todos los contribuyentes por el IRNR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español) obligados a presentar y suscribir la declaración por cualquiera de estos impuestos.

- Modelo 220: aplicable a los grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) y en el Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado a los grupos de sociedades de cooperativas, respectivamente.

2. Suministro de información. Formularios.

Formularios aprobados_

1.º Formulario de información adicional de ajustes y deducciones, que figura en el anexo III.

2.º Formulario de bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social, que figura en el anexo IV.

3.º Formulario relacionado con la Reserva para inversiones en Canarias, que figura en el anexo V.

👉Artículo 2 (ORDEN). Presentación: forma. Documentación a aportar. Actuaciones previas a la presentación.

1. Forma.

1.1. Normas generales.

Las declaraciones (autoliquidaciones) del IS e IRNR, correspondientes a los modelos 200, 220, así como los respectivos documentos de ingreso o devolución, se presentarán:

- De acuerdo con lo previsto en el apartado a) del artículo 2 de la Orden HAP/2194/2013.

- Suscritas por el declarante o por el representante legal o representantes legales del mismo y debidamente cumplimentados todos los datos que le afecten de los recogidos en el modelo.

1.2. Normas particulares

A) Declarantes obligados a llevar su contabilidad de acuerdo con las normas establecidas por el Banco de España: cumplimentarán los datos relativos al balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto que, en el Modelo 200, se incorporan para estos declarantes, en sustitución de los que se incluyen con carácter general.

B) Declarantes a los que sea de aplicación obligatoria el Plan de Contabilidad de las entidades aseguradoras aprobado por el Real Decreto 1317/2008: cumplimentarán los datos relativos al balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto que, en el Modelo 200, se incorporan para estos declarantes, en sustitución de los que se incluyen con carácter general.

C) Instituciones de inversión colectiva, tanto financieras como inmobiliarias: se atenderá a lo previsto en la Circular 3/2008, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. Por consiguiente: estas instituciones también cumplimentarán los datos relativos al balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto, en un apartado específico en sustitución de los que se incluyen con carácter general.

D) Declarantes obligados a llevar su contabilidad conforme a la Orden EHA/1327/2009: cumplimentarán los datos relativos al balance, cuenta de pérdidas y ganancias y estado de cambios en el patrimonio neto que, en el Modelo 200 se incorporan para estos declarantes, en sustitución de los que se incluyen con carácter general.

E) Grupos fiscales, incluidos los de cooperativas, que tributen por el régimen de consolidación fiscal establecido en el capítulo VI del título VII LIS [y en el Real Decreto 1345/1992]: La presentación de las declaraciones del IS (Modelo 220) se efectuará de acuerdo con lo indicado en el apartado 1 (propio artículo 1 ORDEN).

F) Entidades que integran el grupo fiscal: deben cumplir, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 56.3 LIS, cada una de las obligaciones tributarias establecidas, en el Modelo 200 que será cumplimentado hasta cifrar los importes líquidos teóricos correspondientes a las respectivas entidades.

En concreto, estas entidades se ajustarán a las siguientes normas:

- Determinación de la base imponible individual de las entidades integrantes del grupo fiscal, requisitos y calificaciones para la determinación del resultado contable, así como los ajustes al mismo, se referirán al grupo fiscal.

Asimismo: deberán tener en cuenta que, de conformidad con el artículo 63 LIS, el límite del ajuste al resultado contable por gastos financieros se referirá al grupo fiscal, y no incluirán la reserva de capitalización a que se refiere el artículo 25 LIS, las dotaciones a que se refiere el artículo 11.12 LIS, la compensación de bases imponibles negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual ni la reserva de nivelación a que se refiere el artículo 105 LIS.

ATENCIÓN
Para determinar los importes líquidos teóricos que corresponden a las entidades integrantes del grupo se deberán tener en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a cada una de las mismas y las dotaciones del artículo 11.12 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

- Cumplimentación de su Modelo 200: están exoneradas de cumplimentar los cuadros de consignación de importes, por períodos relativos a compensación de bases imponibles negativas, deducciones, reserva de capitalización, reserva de nivelación, limitación de gastos financieros del artículo 16 LIS, dotaciones del artículo 11.12, activos por impuesto diferido y conversión en créditos exigibles frente a la Administración Tributaria del artículo 130 lis y disposición transitoria trigésima tercera LIS y compensación de cuotas.

- Declaraciones individuales: presentarán de acuerdo a lo indicado en el apartado 1 (propio artículo 1 ORDEN). Las entidades representantes del grupo fiscal o entidades cabezas de grupos deberán hacer constar, en el apartado correspondiente del Modelo 220, el código seguro de verificación de cada una de las declaraciones individuales de las entidades integrantes del mismo.

2. Documentación de obligada presentación.

El contribuyente deberá presentar por vía electrónica a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la que se puede acceder directamente a través de la siguiente dirección electrónica: https://sede.agenciatributaria.gob.es, los s

documentos, debidamente cumplimentados, que se indica a continuación.

a) Contribuyente del IS que impute en su base imponible determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes, según lo dispuesto en el artículo 100 LIS.

Deberá presentar siguientes datos relativos a cada una de las entidades no residentes en territorio español:

1.º Nombre o razón social y lugar del domicilio social.
2.º Relación de administradores y lugar de su domicilio fiscal.
3.º Balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.
4.º Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.
5.º Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.

b) Contribuyente por el INR (establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español).

Incluirá, en su caso, la memoria informativa a que se refiere el artículo 18.1.b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

c) Contribuyente a quien le haya sido aprobada una propuesta para la valoración previa de operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas.

Presentará el escrito a que hace referencia el artículo 28 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

d) Contribuyente que realice operaciones reguladas en el capítulo VII del título VII LIS, según lo dispuesto en el artículo 48 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Debe presentar una comunicación con el contenido al que se refiere el artículo 49 de dicho Reglamento.

3. Actuaciones previas a la presentación de las declaraciones-liquidaciones.

3.1. El contribuyente, previamente a la presentación de la declaración, deberá describir la naturaleza del ajuste realizado a través del formulario que figura como anexo III, siempre que haya consignado en la declaración una corrección al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, como disminución, por importe igual o superior a 50.000 euros en el apartado correspondiente a «otras correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias» (casilla 00414 de la página 13 del modelo de declaración).

3.2. El contribuyente, previamente a la presentación de la declaración, cumplimentará el formulario que figura como anexo III cuando el importe de la deducción generada en el ejercicio (con independencia de que se aplique o quede pendiente para ejercicios futuros) sea igual o superior a 50.000 euros en las siguientes deducciones:

a) Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (apartado 7 de la disposición transitoria vigésima cuarta LIS, correspondiente a la casilla 00249 de la página 16 del modelo de declaración): <u>se deberán identificar los bienes transmitidos y los bienes en los que se materializa la inversión</u>.

b) Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (artículo 35 LIS, correspondiente a las casillas 00798 y 00096 de la página 17 del

modelo de declaración): se deberán identificar las inversiones y gastos que originan el derecho a la deducción.

3.3. Pequeñas y medianas empresas.

Para la presentación de los modelos de declaración [en los supuestos en que además del régimen de deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica establecido en el artículo 35 LIS, hayan podido aplicar la bonificación en la cotización a la Seguridad Social] previamente deberán cumplimentar el formulario aprobado en el anexo IV.

- En estos casos, de acuerdo con el artículo 8 del Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador, **se debe presentar una memoria anual** de actividades y proyectos ejecutados e investigadores afectados por la bonificación. Dicha memoria se recogerá en el Anexo IV, donde deberá identificarse el proyecto o actividad, la fecha de inicio y de finalización de estos, el importe total de los mismos, así como el que corresponda con las cotizaciones bonificadas y con el importe de deducciones en el Impuesto sobre Sociedades.

La memoria anual de investigadores se recogerá asimismo en el anexo IV, donde se deberá identificar el proyecto o actividad, los nombres y apellidos de los investigadores, así como los números de identificación fiscal, de afiliación a la Seguridad Social y los importes de cotizaciones bonificadas y deducciones en el Impuesto sobre Sociedades.

3.4. Contribuyentes que lleven a cabo inversiones anticipadas que se consideren como materialización de la reserva para inversiones en Canarias realizadas con cargo a dotaciones de dicha reserva.

Deberán cumplimentar el formulario aprobado en el anexo V.

3.5. De acuerdo con el apartado 11 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en el caso de que se lleven a cabo inversiones anticipadas, **su materialización como Reserva para inversiones en Canarias y su sistema de financiación se comunicarán conjuntamente** con la declaración del Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes del período impositivo en que se realicen las inversiones anticipadas.

4. Supuestos de aplicación de Conciertos Económicos (País Vasco y Navarra)

Para la presentación de los modelos de declaración en los supuestos en que, de acuerdo con lo dispuesto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, o en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, el declarante se encuentre sometido a la normativa del Estado o el grupo fiscal se encuentre sujeto al régimen de consolidación fiscal correspondiente a la Administración del Estado y deban tributar conjuntamente a ambas Administraciones, estatal y foral, <u>se seguirán las siguientes reglas</u>:

a) Para la declaración a presentar ante la Administración del Estado la forma y lugar de presentación serán los que correspondan, según el modelo de que se trate, de los que se regulan en la presente orden. Para la declaración a presentar ante las Diputaciones Forales del País Vasco o ante la Comunidad Foral de Navarra, la forma y

lugar serán los que correspondan de acuerdo con la normativa foral correspondiente, debiéndose efectuar, ante cada una de dichas Administraciones, el ingreso o solicitar la devolución que, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 18 y 20 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y los artículos 22 y 27 del Convenio entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, proceda, utilizando los documentos de ingreso y devolución aprobados por la normativa foral, sin perjuicio de que, en su caso, se puedan presentar los modelos de declaración aprobados en el artículo 1.1.a).

b) En el caso de los grupos fiscales, las sociedades integrantes del grupo presentarán electrónicamente a través del Modelo 200, a su vez, la documentación regulada en el artículo 2.5 de la ORDEN, ante cada una de dichas Administraciones tributarias, estatal o foral, de acuerdo con sus normas de procedimiento.

👉 Artículo 3 (ORDEN)

Pago mediante domiciliación bancaria de las deudas tributarias resultantes de las declaraciones-liquidaciones del IS e IRNR.

1. Los contribuyentes o las entidades representantes del grupo fiscal cuyo período impositivo haya finalizado el 31 de diciembre de 2021, **podrán utilizar como medio de pago de las deudas tributarias resultantes de la misma la domiciliación bancaria** en la entidad de depósito que actúe como colaboradora en la gestión recaudatoria (banco, caja de ahorro o cooperativa de crédito), sita en territorio español en la que se encuentre abierta a su nombre la cuenta en la que se domicilia el pago.

La ante citada domiciliación bancaria podrá realizarse desde el día 1 de julio hasta el 20 de julio de 2022, ambos inclusive.

2. La Agencia Estatal de Administración Tributaria **comunicará la orden u órdenes de domiciliación bancaria** del contribuyente o de la entidad representante o entidad cabeza de grupo **a la Entidad colaboradora señalada**, la cual procederá, en la fecha en que se le indique, que coincidirá con el último día de pago en periodo voluntario, a cargar en cuenta el importe domiciliado, ingresándolo en la cuenta restringida de colaboración en la recaudación de los tributos. Posteriormente, la citada entidad remitirá al contribuyente justificante del ingreso realizado, de acuerdo con las especificaciones recogidas en el artículo 3.2 de la Orden EHA/2027/2007, que servirá como documento acreditativo del ingreso efectuado en el Tesoro Público.

3. Las personas o entidades autorizadas [a presentar por vía electrónica declaraciones en representación de terceras personas, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 79 a 81 del Reglamento General de aplicación de los Tributos (Real Decreto 1065/2007) y en la Orden HAC/1398/2003], **podrán, por esta vía, dar traslado de las órdenes de domiciliación que previamente les hayan comunicado los terceros a los que representan**.

4. **Los pagos se entenderán, en todo caso, realizados en la fecha de cargo** en cuenta de las domiciliaciones, considerándose justificante del ingreso realizado el que a tal efecto expida la entidad de depósito.

6. En el supuesto de que se haya optado por el fraccionamiento por quintas partes anuales iguales del pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en

apartado 1 del artículo 19 LIS, el **pago del importe del primer fraccionamiento se ingresará junto con el resultado de la declaración del impuesto correspondiente al período impositivo concluido con ocasión del cambio de residencia.**

👉 Artículo 4 (ORDEN). Presentación por medios electrónicos de declaraciones aprobadas por la ORDEN o normativa foral correspondiente.

1. Los contribuyentes del IS e IRNR **deberán presentar por medios electrónicos las declaraciones correspondientes a dichos Impuestos**, con sujeción a la habilitación y las condiciones establecidas en el artículo 6 de la Orden HAP/2194/2013.

No obstante, las declaraciones que se deban presentar ante la Administración del Estado por contribuyentes sometidos a la normativa foral **podrán utilizar** o bien los Modelos 200 y 220 aprobados en la ORDEN efectuando su presentación por vía electrónica, o bien, el modelo aprobado por la normativa foral correspondiente.

En **caso de presentación del modelo aprobado por la normativa foral**, deberán utilizarse los documentos de ingreso o devolución que se aprueban en los anexos I y II de la ORDEN que podrán obtenerse en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a la que se puede acceder directamente a través de la siguiente dirección electrónica: https://sede.agenciatributaria.gob.es.

Para la obtención de las declaraciones que deban presentarse ante las Diputaciones Forales del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, mencionadas en el artículo 2.10 ORDEN, los contribuyentes podrán conectarse a la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a la que se puede acceder directamente a través de la siguiente dirección electrónica https://sede.agenciatributaria.gob.es y, dentro del apartado «Mis expedientes» en «Mi área personal», seleccionar la declaración presentada ante la Administración del Estado e imprimir un ejemplar de la misma, utilizando como documento de ingreso o devolución el que corresponda de los aprobados por las Diputaciones Forales del País Vasco y por la Comunidad Foral de Navarra.

👉 Artículo 5 (ORDEN). Presentación electrónica de las declaraciones-liquidaciones y documentación complementaria.

1. Presentación electrónica por Internet de las declaraciones IS e IRNR: **se efectuará de acuerdo con lo establecido en los artículos 7 a 11, ambos inclusive, de la Orden HAP/2194/2013**.

2. Previamente a la presentación de la declaración por vía electrónica por Internet, **los contribuyentes deberán haber presentado, en su caso, la información adicional a la que se refieren los apartados 6 a 9 del artículo 2 ORDEN,** haciendo uso de los formularios específicos que se han definido para ello, y que el contribuyente deberá presentar por vía electrónica con anterioridad a la presentación de la declaración.

En todos los casos anteriores, deberá conectarse a la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet (https://sede.agenciatributaria.gob.es), y dentro de Información y gestiones seleccionar la opción de IS, para después elegir dentro de Gestiones destacadas, todas las gestiones y seleccionar el concepto fiscal oportuno y los trámites correspondientes del procedimiento asignado a los Modelos 200 y 206.

También podrá accederse a la cumplimentación de estos formularios a través de un enlace

o «link» que conectará con la Sede electrónica desde el formulario de ayuda (Sociedades web).

3. Cuando, **habiéndose presentado la declaración por vía electrónica**, los contribuyentes deban acompañar a la misma cualquier documentación, solicitudes o manifestaciones de opciones no contempladas expresamente en el propio modelo de declaración, en particular los señalados en las letras a), b), c) y d) del apartado 5 del artículo 2 ORDEN, y en aquellos casos en los que habiendo presentado la declaración por la citada vía, la declaración resulte a devolver y se solicite la devolución mediante cheque del Banco de España, **dichos documentos, solicitudes o manifestaciones se presentarán en el registro electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria,** para lo cual el declarante o presentador deberá conectarse a la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet (https://sede.agenciatributaria.gob.es), y dentro de Información y gestiones seleccionar la opción de Impuesto sobre Sociedades, para después elegir dentro de Gestiones destacadas, todas las gestiones y seleccionar «Presentar documentación, aportación de documentación complementaria».

4. No obstante lo anterior**, los contribuyentes o las sociedades representantes del grupo fiscal o entidades cabezas de grupos que se encuentren acogidos al sistema de cuenta corriente en materia tributaria** deberán tener en cuenta el procedimiento establecido en la Orden de 22 de diciembre de 1999.

👉 Artículo 6 (ORDEN). Plazos de presentación.

1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 124.1 LIS, el modelo 200 de declaración del IS, aprobado en el artículo 1 de la ORDEN, se presentará en el plazo de **los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo**.

Los contribuyentes cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a la entrada en vigor de la ORDEN, conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán presentar la declaración dentro de los 25 días naturales siguientes a la entrada en vigor de esta misma ORDEN, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando los modelos contenidos en la Orden HAC/560/2021, de 4 de junio, que aprobó los aplicables a los períodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2020**, en cuyo caso el plazo de presentación será el señalado en el párrafo anterior.**

2. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 21 y 38 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Modelo 206 de declaración del IRNR se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

No obstante lo anterior, cuando de conformidad con lo establecido en el artículo 20.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se entienda concluido el período impositivo por el cese en la actividad de un establecimiento permanente o, de otro modo, se realice la desafectación de la inversión en su día efectuada respecto del establecimiento permanente, así como en los supuestos en que el establecimiento permanente traslade su actividad al extranjero, se produzca la transmisión del establecimiento permanente a otra persona física o entidad, aquellos en que la casa central traslade su residencia, y cuando fallezca el titular del establecimiento permanente:

La presentación de la declaración deberá realizarse en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, atendiendo al trimestre en que se produzca alguna de las circunstancias anteriormente mencionadas que motivan la conclusión anticipada del período impositivo, siendo el mencionado plazo independiente del resultado de la autoliquidación a presentar.

Asimismo, las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, en el caso de que cesen en su actividad, deberán presentar la declaración en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre o enero, atendiendo al trimestre en el que se produzca el cese.

Los contribuyentes a que se refiere este apartado 2, cuyo plazo de declaración se hubiera iniciado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la ORDEN, deberán presentar la declaración dentro de los veinticinco días naturales siguientes a dicha fecha, salvo que hubieran optado por presentar la declaración utilizando los modelos y de acuerdo con el procedimiento contenido en la Orden HAC/560/2021, anteriormente citada, en cuyo caso el plazo de presentación será en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre o enero, atendiendo al trimestre en el que se produzca cualquiera de los supuestos mencionados anteriormente.

3. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 75.2 LIS. el Modelo 220 de declaración aprobado en el artículo 1 de la presente orden, se presentará dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la entidad representante del grupo fiscal o entidad cabeza de grupo.

▶ **2ª Real Decreto-ley 10/2022** (en adelante, RDL. [BOE 115/2022, de 14 de mayo])

Disposición 7843 del BOE núm. 115 de 2022

ASUNTO: Beneficios fiscales. Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 27 de junio de 2022

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
⊡ Derecho Tributario. Parte Especial • Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas • Impuesto sobre la Renta de No Residentes • Impuesto sobre Sociedades • Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados • Otros impuestos y tasas.

→ INDICE

Disposición adicional sexta. Beneficios fiscales aplicables al «South Summit»

NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción del RDL)
✓ Los Eventos de South Summit 2022-2024», declarados acontecimientos de excepcional interés público.

- ✓ Los mecenas del South Summit 2022 podrán acogerse a los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

NOTA (WIKIPEDIA):

«South Summit es una plataforma global de innovación abierta que conecta startups, corporaciones e inversores con foco en la creación de oportunidades de negocio. El encuentro consta de una serie de conferencias y paneles de diversas temáticas con expertos mundiales de primer nivel en cada área, un área de marketplace (donde las diferentes empresas muestran sus productos al público), talleres formativos, y reuniones personales entre inversores, startups, corporaciones e instituciones que las soliciten.

A lo largo del año desarrollan diferentes encuentros alrededor del mundo. Todos ellos, aunque con diferentes temáticas, tienen un mismo foco en común; la creación de oportunidades de negocio»

NOTA (GOBIERNO):

> «El South Summit se ha erigido en una plataforma global de innovación y emprendimiento que genera conexiones de alto valor para todos los actores del ecosistema y sectores económicos, con un potencial de crecimiento e impacto social muy relevante. En efecto, se trata de una plataforma de innovación abierta que conecta startups, corporaciones e inversores para generar oportunidades de negocio, considerando este ámbito como motor clave del desarrollo económico de esta nueva era. Además, la edición de 2022 resulta especialmente relevante ya que se celebra el décimo aniversario del evento. Con motivo de este aniversario, la entidad está diversificando sus actuaciones a nivel internacional con la organización de diversos eventos»
>
> Por lo tanto, resulta de especial interés para el Gobierno apoyar eventos de la índole del South Summit, ya que se podrá aprovechar como un ecosistema de colaboración público-privada, generador de ideas y que alimente la fase final del proceso de elaboración de la norma, garantizándose así una mayor repercusión. También puede aprovecharse como una plataforma de difusión de las demás políticas del Gobierno en materia de emprendimiento, entre las que pueden citarse el Fondo Next Tech, la Línea Enisa Emprendedoras Digitales o INCIBE Emprende.
>
> Para poder maximizar este apoyo y la financiación del evento, los mecenas del South Summit 2022 deben poder acogerse a los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. **Para ello, resulta imprescindible aprobar la declaración del «South Summit 2022-2024» como acontecimiento de excepcional interés público en la disposición adicional sexta con norma de rango de ley y con carácter urgente, y con carácter previo a la celebración del evento.** Por tanto, teniendo en cuenta que dicha celebración se va a producir los días 8, 9 y 10 de junio de este año en España, es necesario aprobar esta medida mediante real decreto-ley»

→ ANÁLISIS

Conforme los dispuesto en la disposición adicional sexa del RDL:

1. «**South Summit 2022-2024**»: la celebración del tendrá la consideración de acontecimiento de excepcional interés público a efectos de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

NORMATIVA INVOCADA
Ley 49/2002
Artículo 27 «Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público» 1. Son programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley. 2. La Ley que apruebe cada uno de estos programas regulará, al menos, los siguientes extremos: a) La duración del programa, que podrá ser de hasta tres años. b) La creación de un consorcio o la designación de un órgano administrativo que se encargue de la ejecución del programa y que certifique la adecuación de los gastos e inversiones realizadas a los objetivos y planes del mismo. En dicho consorcio u órgano estarán representadas, necesariamente, las Administraciones públicas interesadas en el acontecimiento y, en todo caso, el Ministerio de Hacienda. Para la emisión de la certificación será necesario el voto favorable de la representación del Ministerio de Hacienda. c) Las líneas básicas de las actuaciones que se vayan a organizar en apoyo del acontecimiento, sin perjuicio de su desarrollo posterior por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente en planes y programas de actividades específicas. d) Los beneficios fiscales aplicables a las actuaciones a que se refiere el párrafo anterior, dentro de los límites del apartado siguiente. [...] 4. La Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para la aplicación de los beneficios fiscales, practicando, en su caso, la regularización que resulte procedente. 5. Reglamentariamente, se establecerá el procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público.

2. **Duración del programa de apoyo**: desde la entrada en vigor del RDL al 31 de diciembre de 2024.

3. **Certificación de la adecuación de los gastos realizados** a los objetivos y planes del programa: se efectuará en conformidad con lo dispuesto en la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

4. **Actuaciones a realizar**: las que aseguren el adecuado desarrollo del acontecimiento.

ATENCIÓN
El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizará por el órgano competente en conformidad con lo dispuesto en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

5. **Beneficios fiscales**: los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002.

NORMATIVA INVOCADA
Ley 49/2002
Artículo 27.3 «Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público» 3**.** Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes: **Primero.** Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del **Impuesto sobre la Renta de las Personas** Físicas que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del **Impuesto sobre la Renta de no Residentes** que operen en territorio español mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento. El importe de esta deducción no puede exceder del 90 por 100 de las donaciones efectuadas al consorcio, entidades de titularidad pública o entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, encargadas de la realización de programas y actividades relacionadas con el acontecimiento. De aplicarse esta deducción, dichas donaciones no podrán acogerse a cualquiera de los incentivos fiscales previstos en esta Ley. Cuando el contenido del soporte publicitario se refiera de modo esencial a la divulgación del acontecimiento, la base de la deducción será el importe total del gasto realizado. En caso contrario, la base de la deducción será el 25 por 100 de dicho gasto. Esta deducción se computará conjuntamente con las reguladas en el Capítulo IV del Título VI del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, a los efectos establecidos en el artículo 44 del mismo. **Segundo.** Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades** y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior. El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se

realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley.

Tercero. Las transmisiones sujetas al I**mpuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados** tendrán una bonificación del 95 por 100 de la cuota cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a deducción a que se refiere el punto primero de este apartado.

Cuarto. Los sujetos pasivos del **Impuesto sobre Actividades Económicas** tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente.

Quinto. Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa.

Sexto. A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

I.2. Normas publicadas (No analizadas)

- **Orden HFP/413/2022, de 10 de mayo**, por la que se reducen para el período impositivo 2021 los índices de rendimiento neto y se modifican los índices correctores por piensos adquiridos a terceros y por cultivos en tierras de regadío que utilicen, a tal efecto, energía eléctrica aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales (BOE 112/2022, de 11 de mayo)
  Disposición 7638 del BOE núm. 112 de 2022
- **Orden HFP/480/2022, de 23 de mayo**, por la que se modifica la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de «Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales» y se determina la forma y procedimiento para su presentación. (BOE 129/2022, de 31 de mayo)
  Disposición 8830 del BOE núm. 129 de 2022

II. JUNIO/2022

II.1 Normas publicadas (Analizadas)

1 ª Ley 10/2022 (BOE 142/ 2022, de 15 de junio [en adelante la ley])

ASUNTO: medidas [tributarias] urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 16 de junio de 2022

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
Derecho Tributario. Parte Especial • Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

→ INDICE

Artículo 1. Deducción en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por obras de mejora de eficiencia energética en viviendas

NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción de la LEY)
Modificaciones en la Ley 35/2006 (LIRPF) - Nuevas deducciones temporales en la cuota íntegra estatal del IRPF aplicables sobre las cantidades invertidas en obras de rehabilitación que contribuyan a alcanzar determinadas mejoras de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda con arreglo a la legislación sobre arrendamientos urbanos ■ Deducción por obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda: deducción de hasta un 20 por ciento de las cantidades satisfechas por las obras realizadas a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 19/2021, de 5 de octubre y hasta el 31 de diciembre de 2022, con una base máxima de deducción de 5.000 euros anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 7 por ciento en la demanda de calefacción y refrigeración, acreditable a través de la reducción de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda. ■ Deducción por obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda: deducción de hasta un 40 por ciento de las cantidades satisfechas por las obras realizadas en el mismo plazo temporal que la deducción anterior, hasta un máximo de 7.500 euros anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 30 por ciento del consumo de energía primaria no renovable, acreditable a través de la reducción del referido indicador de consumo de energía primaria no renovable del certificado de eficiencia energética de la vivienda, o mejoren la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación. ■ Deducción, por obras de rehabilitación que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial: aplicable sobre las cantidades satisfechas por el titular de la vivienda por las obras realizadas desde la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 19/2021, de 5 de octubre hasta el 31 de diciembre de 2023, en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en el que se ubica, siempre que se acredite a través de certificado de eficiencia energética, una reducción del consumo de

energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación. En esta tercera deducción, el contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse hasta un 60 por ciento de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 15.000 euros.

- No se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las ayudas concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

→ ANÁLISIS

El artículo 1 LEY introduce en la Ley 35/ 2006, las siguientes **modificacione**s:

A) Disposición adicional decimotercera (Obligaciones de información)

Apartado 3. «Reglamentariamente podrán establecerse obligaciones de suministro de información en los siguientes supuestos:

> Nueva letra g): «A las Comunidades Autónomas respecto de los certificados de eficiencia energética registrados y las resoluciones definitivas de ayuda que hayan sido concedidas por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas, junto con la relación de números de referencia catastrales a los que se refieran»

B) Disposición adicional quincuagésima. «Deducción por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas**» Nueva** (DA).

Para mayor detalle dividiremos en el contenido de esta nueva disposición adicional en dos partes. Como se verá, la segunda parte delimita el alcance de las disposiciones de la primera parte.

✔ 1ª PARTE

👉 Apartado UNO (DA)

a) **Los contribuyentes podrán deducirse el 20 por ciento de las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021** hasta el 31 de diciembre de 2022 por las obras realizadas durante dicho período **para** la **reducción de la demanda de calefacción y refrigeración de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda** en ese momento o en expectativa de alquiler, siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2023.

ATENCIÓN
Únicamente se entenderá que se ha reducido la demanda de calefacción y refrigeración de la vivienda cuando se reduzca en al menos un 7 por ciento la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración del certificado de eficiencia energética de la vivienda expedido por el técnico competente después de la realización de las obras, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

b) **La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras**.

Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. **En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2023.**

- ✓ LA BASE MÁXIMA ANUAL DE ESTA DEDUCCIÓN SERÁ DE 5.000 EUROS ANUALES.

👉 Apartado DOS (DA)**.**

a) **Los contribuyentes podrán deducirse el 40 por ciento de las cantidades satisfechas** desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, hasta el 31 de diciembre de 2022 por las obras realizadas durante dicho período para la mejora en el consumo de energía primaria no renovable de su vivienda habitual o de cualquier otra de su titularidad que tuviera arrendada para su uso como vivienda en ese momento o en expectativa de alquiler, **siempre que en este último caso, la vivienda se alquile antes de 31 de diciembre de 2023.**

ATENCIÓN
Únicamente se entenderá que se ha mejorado el consumo de energía primaria no renovable en la vivienda en la que se hubieran realizado tales obras cuando se reduzca en al menos un 30 por ciento el indicador de consumo de energía primaria no renovable, o bien, se consiga una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética "A" o "B", en la misma escala de calificación, acreditado mediante certificado de eficiencia energética expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

b) **La deducción se practicará en el período impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de la realización de las obras**.

Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021 hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. **En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2023.**

- ✓ LA BASE MÁXIMA ANUAL DE ESTA DEDUCCIÓN SERÁ DE 7.500 EUROS ANUALES.

👉Apartado TRES (DA)

a) **Los contribuyentes propietarios de viviendas ubicadas en edificios de uso predominante residencial en el que se hayan llevado a cabo** desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021 hasta el 31 de diciembre de 2023 obras de rehabilitación energética, podrán deducirse el 60 por ciento de las cantidades satisfechas durante dicho período por tales obras.

ATENCIÓN
Tendrán la consideración de obras de rehabilitación energética del edificio aquéllas en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda, debiendo acreditarse con el certificado de eficiencia energética del edificio expedido por el técnico competente después de la realización de aquéllas una reducción del consumo de energía primaria no renovable, referida a la certificación energética, de un 30 por ciento como mínimo, o bien, la mejora de la calificación energética del edificio para obtener una clase energética «A» o «B», en la misma escala de calificación, respecto del expedido antes del inicio de las mismas.

PRECISIÓN: Se asimilarán a viviendas las plazas de garaje y trasteros que se hubieran adquirido con estas.

ADVERTENCIA: No darán derecho a practicar esta deducción por las obras realizadas en la parte de la **vivienda que se encuentre afecta a una actividad económica**.

b) **La deducción se practicará en los períodos impositivos 2021, 2022 y 2023** en relación con las cantidades satisfechas en cada uno de ellos, siempre que se hubiera expedido, antes de la finalización del período impositivo en el que se vaya a practicar la deducción, el citado certificado de eficiencia energética.

Cuando el certificado se expida en un período impositivo posterior a aquél en el que se abonaron cantidades por tales obras, la deducción se practicará en este último tomando en consideración las cantidades satisfechas desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 19/2021 hasta el 31 de diciembre de dicho período impositivo. **En todo caso, dicho certificado deberá ser expedido antes de 1 de enero de 2024.**

- ✓ LA BASE MÁXIMA ANUAL DE ESTA DEDUCCIÓN SERÁ DE 5.000 EUROS ANUALES.

Las cantidades satisfechas no deducidas por exceder de la base máxima anual de deducción podrán deducirse, con el mismo límite, en los cuatro ejercicios siguientes**, sin que en ningún caso la base acumulada de la deducción pueda exceder de 15.000 euros.**

2ª PARTE.

👉 Apartado CUATRO (DA)

No darán derecho a practicar las deducciones previstas en los apartados UNO Y DOS anteriores, cuando la obra se realice en las partes de las viviendas afectas a una actividad económica, plazas de garaje, trasteros, jardines, parques, piscinas e instalaciones deportivas y otros elementos análogos

En ningún caso, una misma obra realizada en una vivienda dará derecho a las deducciones previstas en los apartados UNO y DOS anteriores. Tampoco tales deducciones resultarán de aplicación en aquellos casos en los que la mejora acreditada y las cuantías satisfechas correspondan a actuaciones realizadas en el conjunto del edificio y proceda la aplicación de la deducción recogida en el apartado 3 anterior.

La base de las deducciones previstas en los apartados UNO, DOS Y TRES anteriores estará constituida por las cantidades satisfechas, mediante tarjeta de crédito o débito, transferencia bancaria, cheque nominativo o ingreso en cuentas en entidades de crédito, a

las personas o entidades que realicen tales obras, así como a las personas o entidades que expidan los citados certificados, debiendo descontar aquellas cuantías que, en su caso, hubieran sido subvencionadas a través de un programa de ayudas públicas o fueran a serlo en virtud de resolución definitiva de la concesión de tales ayudas. **En ningún caso, darán derecho a practicar deducción las cantidades satisfechas mediante entregas de dinero de curso legal.**

ATENCIÓN
Se considerarán como cantidades satisfechas por las obras realizadas aquellas necesarias para su ejecución, incluyendo los honorarios profesionales, costes de redacción de proyectos técnicos, dirección de obras, coste de ejecución de obras o instalaciones, inversión en equipos y materiales y otros gastos necesarios para su desarrollo, así como la emisión de los correspondientes certificados de eficiencia energética. En todo caso, no se considerarán en dichas cantidades los costes relativos a la instalación o sustitución de equipos que utilicen combustibles de origen fósil.

Tratándose de **obras llevadas a cabo por una comunidad de propietarios** la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente a que se refiere el apartado TRES anterior vendrá determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios, a las que se refiere el párrafo anterior, el coeficiente de participación que tuviese en la misma.

b) Apartado CINCO (DA)

Los certificados de eficiencia energética previstos en los apartados anteriores deberán haber sido expedidos y registrados con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto 390/2021, de 1 de junio, por el que se aprueba el procedimiento básico para la certificación de la eficiencia energética de los edificios.

RECORDATORIO
A los efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de estas deducciones serán válidos los certificados expedidos antes del inicio de las obras siempre que no hubiera transcurrido un plazo de dos años entre la fecha de su expedición y la del inicio de estas.

👉 Apartado SEIS (DA)

El importe de estas deducciones se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 1, 2, 3, 4, y 5 del artículo 68 LIRPF.

C) Disposición adicional quinta «Subvenciones de la política agraria comunitaria y ayudas pública»

Apartado 4. Nueva redacción. Se añade un inciso final para incluir la referencia al **Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos.**

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
4. No se integrarán en la base imponible de	4. No se integrarán en la base imponible de

este Impuesto, las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital. Tampoco se integrarán en el ejercicio 2021 y siguientes las concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.	este Impuesto las ayudas concedidas en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto 920/2014, de 31 de octubre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones destinadas a compensar los costes derivados de la recepción o acceso a los servicios de comunicación audiovisual televisiva en las edificaciones afectadas por la liberación del dividendo digital. Tampoco se integrarán en el ejercicio 2021 y siguientes las concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 691/2021, de 3 de agosto, por el que se regulan las subvenciones a otorgar a actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes, en ejecución del Programa de rehabilitación energética para edificios existentes en municipios de reto demográfico (Programa PREE 5000), incluido en el Programa de regeneración y reto demográfico del Plan de rehabilitación y regeneración urbana del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia, así como su concesión directa a las comunidades autónomas; el Real Decreto 737/2020, de 4 de agosto, por el que se regula el programa de ayudas para actuaciones de rehabilitación energética en edificios existentes y se regula la concesión directa de las ayudas de este programa a las comunidades autónomas y ciudades de Ceuta y Melilla; y el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia; **y el Real Decreto 477/2021, de 29 de junio, por el que se aprueba la concesión directa a las comunidades autónomas y a las ciudades de Ceuta y Melilla de ayudas para la ejecución de diversos programas de incentivos ligados al autoconsumo y al almacenamiento, con fuentes de energía renovable, así como a la implantación de sistemas términos de**

	energías renovables en el sector residencial, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.»

▶ **2ª Real Decreto-ley 11/2022** (en adelante, RDL [BOE 152/2022, de 26 de junio)

Disposición 10557 del BOE núm. 152 de 2022

ASUNTO: adopción y prorroga de determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 27 de junio de 2022

[Cláusula derogatoria: Quedan derogadas todas las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a lo previsto en el RDL.

DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO
⊡ Derecho Tributario. Parte Especial ✓ Impuesto sobre el Valor Añadido ✓ Impuesto sobre la Electricidad ✓ Impuesto sobre el Valor de la Producción de Energía Eléctrica

→ INDICE

- Artículo 14. Modificación de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

- Artículo 15. Modificación del Real Decreto-ley 8/2021, de 4 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes en el orden sanitario, social y jurisdiccional, a aplicar tras la finalización de la vigencia del estado de alarma declarado por el Real Decreto 926/2020, de 25 de octubre, por el que se declara el estado de alarma para contener la propagación de infecciones causadas por el SARS-CoV-2.

- Artículo 17. Modificación del Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables.

- Artículo 18. Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica.

NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción del RDL)
■ **Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica**: - Operaciones entre personas o entidades vinculadas, conforme a lo dispuesto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades: el precio pactado entre las partes, a efectos de calcular la base imponible del Impuesto, no podrá ser inferior al valor de mercado [ATENCIÓN: Para determinar el valor de mercado se deberá aplicar cualquiera

de los métodos recogidos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre].

- Prorroga de la actualmente vigente suspensión temporal.

■ **Impuesto Especial sobre la Electricidad:**

Prórroga de la medida consistente en la aplicación del tipo impositivo del 0,5%

■ **Impuesto sobre el Valor Añadido**

Aplicación el tipo reducido del 5 por ciento del IVA a determinadas entregas de energía eléctrica.

→ ANÁLISIS

1. Modificación de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Artículo 14 RDL).

Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. El RDL modifica el artículo 6 de la Ley 15/2012.

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
Artículo 6 «Base imponible»	Artículo 6 «Base imponible»
1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo. A estos efectos, en el cálculo del importe total se considerarán las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la *Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico*, en el período impositivo correspondiente, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares.	1. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por cada instalación, en el período impositivo. A estos efectos, en el cálculo del importe total se considerarán las retribuciones previstas en todos los regímenes económicos que se deriven de lo establecido en la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, en el período impositivo correspondiente, así como las previstas en el régimen económico específico para el caso de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica en los territorios insulares y extrapeninsulares. **Cuando se realicen operaciones entre personas o entidades vinculadas, conforme a lo dispuesto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, la retribución no podrá ser inferior al valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades**

	independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia. A estos efectos, para la determinación del valor de mercado se aplicará cualquiera de los métodos recogidos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre.
2. La base imponible definida en el apartado anterior se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de esta Ley.	2. La base imponible definida en el apartado anterior se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de esta Ley.

2. **Modificación del Real Decreto-ley 29/2021**, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables (Artículo 17 RDL)

Con efectos desde el 1 de julio de 2022, se introducen las siguientes modificaciones en el Real Decreto-ley 29/2021, de 21 de diciembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito energético para el fomento de la movilidad eléctrica, el autoconsumo y el despliegue de energías renovables:

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA. Prórroga de medidas tributarias.	DISPOSICIÓN ADICIONAL PRIMERA. Prórroga de medidas tributarias.
1. *La aplicación del tipo impositivo del 10 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica, prevista en el artículo 1 del Real Decreto-ley 12/2021, de 24 de junio,* por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la fiscalidad energética y en materia de generación de energía, y sobre gestión del canon de regulación y de la tarifa de utilización del agua, así como la aplicación del tipo impositivo del 0,5 por ciento del Impuesto Especial sobre la Electricidad establecida en la disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad, *se prorrogan hasta el 30 de junio de 2022*.	1. La aplicación del tipo impositivo del 0,5 por ciento del Impuesto Especial sobre la Electricidad establecida en la disposición adicional sexta del Real Decreto-ley 17/2021, de 14 de septiembre, de medidas urgentes para mitigar el impacto de la escalada de precios del gas natural en los mercados minoristas de gas y electricidad, se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2022.

2. La aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mascarillas quirúrgicas desechables referidas en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos, de 12 de noviembre de 2020, prevista en el artículo 7 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria, así como la aplicación del tipo impositivo del 0 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido contenida en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, para las entregas de bienes, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes referidos en el Anexo de dicho real decreto-ley, *se prorrogan hasta el 30 de junio de 2022.*	2. La aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de las mascarillas quirúrgicas desechables referidas en el Acuerdo de la Comisión Interministerial de Precios de los Medicamentos, de 12 de noviembre de 2020, prevista en el artículo 7 del Real Decreto-ley 34/2020, de 17 de noviembre, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria, se prorroga hasta el 31 de diciembre de 2022.»
DISPOSICIÓN ADICIONAL SEGUNDA	DISPOSICIÓN ADICIONAL SEGUNDA.
Determinación de la base imponible y del importe de los pagos fraccionados del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica durante el ejercicio 2022	Determinación de la base imponible y del importe de los pagos fraccionados del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica durante el ejercicio 2022.
1. Para el ejercicio 2022 la base imponible del Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por	1. Para el ejercicio 2022 la base imponible del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica estará constituida por el importe total que corresponda percibir al contribuyente por la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica, medida en barras de central, por

cada instalación, en el período impositivo minorada en las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante *los dos primeros trimestres naturales*.	cada instalación, en el período impositivo minorada en las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante el ejercicio.
A efectos de calcular los pagos fraccionados correspondientes a los *dos primeros trimestres de 2022*, el valor de la producción de la energía eléctrica, medida en barras de central, e incorporada al sistema eléctrico durante dicho periodo será de cero euros. Los pagos fraccionados del tercer y cuarto trimestres se calcularán en función del valor de la producción de energía eléctrica, medida en barras de central, e incorporada al sistema eléctrico desde el inicio del período impositivo hasta la finalización, respectivamente, de los nueve o doce meses del año, minorado en el importe de las retribuciones correspondientes a la electricidad incorporada al sistema durante los dos primeros trimestres naturales, aplicándose el tipo impositivo previsto en el artículo 8 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, y deduciendo el importe de los pagos fraccionados previamente realizados.	A efectos de calcular los pagos fraccionados correspondientes a *los cuatro trimestres de 2022*, el valor de la producción de la energía eléctrica, medida en barras de central, e incorporada al sistema eléctrico durante dicho periodo será de cero euros.
2. Con el fin de garantizar el equilibrio del sistema, se compensará al sistema eléctrico por el importe equivalente a la reducción de recaudación consecuencia de la medida prevista en el apartado 1 anterior.	2. Con el fin de garantizar el equilibrio del sistema, se compensará al sistema eléctrico por el importe equivalente a la reducción de recaudación consecuencia de la medida prevista en el apartado 1 anterior.

3. **Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica** (Artículo 18 RDL)

Con efectos desde el 1 de julio de 2022 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2022**,** se aplicará el tipo del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de energía eléctrica efectuadas a favor de:

a) Titulares de contratos de suministro de electricidad, **cuya potencia contratada** (término fijo de potencia) sea inferior o igual a 10 kW, con independencia del nivel de tensión del suministro y la modalidad de contratación**,** cuando el precio medio aritmético del mercado diario correspondiente al último mes natural anterior al del último día del

periodo de facturación haya superado los 45 €/MWh.

b) Titulares de contratos de suministro de electricidad que sean perceptores del bono social de electricidad y tengan reconocida la condición de vulnerable severo o vulnerable severo en riesgo de exclusión social, de conformidad con lo establecido en el Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre, por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica.

▶ **3ª Convenio multilateral**. **Notificación de España al Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE**), como depositario del Convenio, de conformidad con las disposiciones de su artículo 35.7

ASUNTO: Aplicación de medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, hecho en París el 24 de noviembre de 2016.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 21 de junio de 2022

ANTECEDENTES NORMATIVOS
INSTRUMENTO DE RATIFICACIÓN DEL CONVENIO MULTILATERAL PARA APLICAR LAS MEDIDAS RELACIONADAS CON LOS TRATADOS FISCALES PARA PREVENIR LA EROSIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS, HECHO EN PARÍS EL 24 DE NOVIEMBRE DE 2016 (BOE 305/2021, de 22 de diciembre)
Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios. Artículo 35. «Fecha de efecto» - 7.b) Toda Parte que formule la reserva descrita en el subapartado a) confirmará haber concluido sus procedimientos internos simultáneamente al Depositario y a la otra u otras Jurisdicciones contratantes. - 7.a). i) las referencias en los apartados 1 y 4 a «la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido» - 35.7.a).vii) las referencias en los apartados 1 y 2 del artículo 36 (Fecha de efecto de la VI Parte) a «la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido» por «30 días después de la fecha de recepción por el Depositario de la última de las notificaciones remitidas por cada una de las Jurisdicciones contratantes que realizan la reserva descrita en el apartado 7 del artículo 35 (Fecha de efecto) comunicando haber concluido sus procedimientos internos para que surtan efectos las disposiciones de este Convenio respecto de ese Convenio fiscal comprendido concreto»; Artículo 36 «Fecha de efecto de la VI Parte» 1. No obstante lo dispuesto en el apartado 9 del artículo 28 (Reservas), el apartado 6 del

artículo 29 (Notificaciones) y los apartados 1 a 6 del artículo 35 (Fecha de efecto) respecto de dos Jurisdicciones contratantes de un Convenio fiscal comprendido, las disposiciones de la VI Parte (Arbitraje) surtirán efectos:

a) en relación con los casos presentados a las autoridades competentes de una Jurisdicción contratante (conforme a lo descrito en el subapartado a) del apartado 1 de artículo 19 (Arbitraje obligatorio y vinculante), a partir de la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido; y

b) en relación con los casos presentados a la autoridad competente de una Jurisdicción contratante antes de la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido, en la fecha en la que ambas Jurisdicciones contratantes hayan notificado al Depositario que han llegado a un acuerdo mutuo al amparo del apartado 10 del artículo 19 (Arbitraje obligatorio y vinculante) junto con información sobre la fecha o fechas en las que dichos casos puedan considerarse presentados a la autoridad competente de una Jurisdicción contratante (como se describe en el subapartado a) del apartado 1 del artículo 19 (Arbitraje obligatorio y vinculante)) según los términos de dicho acuerdo mutuo.

2. Las Partes pueden reservarse el derecho a aplicar la VI Parte (Arbitraje) a un caso presentado a la autoridad competente de una Jurisdicción contratante antes de la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido únicamente en la medida en que las autoridades competentes de ambas Jurisdicciones contratantes estén de acuerdo en que se aplicará a ese caso concreto.

3. En el caso de un nuevo Convenio fiscal comprendido cuya incorporación se deba a una ampliación realizada al amparo del apartado 5 del artículo 29 (Notificaciones) de la lista de acuerdos notificados conforme al inciso ii) del subapartado a) del apartado 1 del Artículo 2 (Interpretación de los términos), las referencias contenidas en los apartados 1 y 2 de este artículo a «la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido» se sustituirán por referencias a «la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de ampliación de la lista de convenios».

4. La retirada o sustitución de una reserva efectuada al amparo del apartado 4 del artículo 26 (Compatibilidad) conforme al apartado 9 del artículo 28 (Reservas) o la retirada de una objeción a una reserva efectuada al amparo del apartado 2 del artículo 28 (Reservas) que dé como resultado la aplicación de la Parte VI (Arbitraje) entre dos Jurisdicciones contratantes de un Convenio fiscal comprendido, tendrá efectos conforme a los subapartados a) y b) del apartado 1 de este artículo, excepto porque las referencias a «la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido» se sustituirán por referencias a «la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de retirada de la reserva», «la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de sustitución de la reserva» o «la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación de retirada de la objeción a la reserva», respectivamente.

5. Una notificación adicional efectuada conforme al subapartado p) del apartado 1 del artículo 29 (Notificaciones) surtirá efectos conforme a los subapartados a) y b) del apartado 1, excepto que las referencias en los apartados 1 y 2 de este artículo a «la última de las fechas en las que este Convenio entre en vigor para cada una de las Jurisdicciones contratantes del Convenio fiscal comprendido» se sustituirá por una referencia a «la fecha de comunicación por el Depositario de la notificación adicional».

Efectos (Artículo 35 «Convenio»)

- Notificación efectuada en virtud del artículo 35.7.b)

El documento de referencia contiene las notificaciones por las que el Reino de España confirma que ha concluido sus procedimientos internos en relación con los convenios fiscales comprendidos a los que hace referencia este documento en virtud del artículo 35.7.b) del Convenio.

1. Notificación de la confirmación de la conclusión de los procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones del Convenio en relación con los convenios fiscales comprendidos en virtud del artículo 35.7.a).i)

A efectos de lo dispuesto en el artículo 35.7.b) del Convenio, el Reino de España confirma que ha concluido sus procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones del Convenio en relación con los siguientes convenios:

Número del convenio en el listado	Otra jurisdicción contratante	Fecha de recepción
1	Albania.	1.6.2022
2	Alemania.	1.6.2022
3	Andorra.	1.6.2022
4	Arabia Saudí.	1.6.2022
8	Australia.	1.6.2022
9	Austria.	1.6.2022
11	Barbados.	1.6.2022
12	Bélgica.	1.6.2022
14	Bosnia y Herzegovina.	1.6.2022
17	Canadá.	1.6.2022
18	Qatar.	1.6.2022
19	República Checa.	1.6.2022
20	Chile.	1.6.2022

Número del convenio en el listado	Otra jurisdicción contratante	Fecha de recepción
21	Chipre.	1.6.2022
23	Corea.	1.6.2022
24	Costa Rica.	1.6.2022
25	Croacia.	1.6.2022
28	Egipto.	1.6.2022
30	Emiratos Árabes Unidos.	1.6.2022
31	República Eslovaca.	1.6.2022
32	Eslovenia.	1.6.2022
34	Estonia.	1.6.2022
36	Finlandia.	1.6.2022
37	Francia.	1.6.2022
38	Georgia.	1.6.2022
39	Grecia.	1.6.2022
41	Hungría.	1.6.2022
42	Indonesia.	1.6.2022
44	Irlanda.	1.6.2022
45	Islandia.	1.6.2022
46	Israel.	1.6.2022
49	Kazajstán.	1.6.2022
52	Letonia.	1.6.2022
53	Lituania.	1.6.2022
54	Luxemburgo.	1.6.2022
56	Malasia.	1.6.2022
57	Malta.	1.6.2022
62	Nueva Zelanda.	1.6.2022
63	Omán.	1.6.2022

Número del convenio en el listado	Otra jurisdicción contratante	Fecha de recepción
64	Pakistán.	1.6.2022
65	Panamá.	1.6.2022
66	Polonia.	1.6.2022
67	Portugal.	1.6.2022
68	Reino Unido.	1.6.2022
70	Rusia.	1.6.2022
72	Serbia.	1.6.2022
73	Singapur.	1.6.2022
81	Uruguay.	1.6.2022
85	India.	1.6.2022
88	Rumania.	1.6.2022

2. Notificación de la confirmación de la conclusión de los procedimientos internos para que surtan efecto las disposiciones de la VI Parte (Arbitraje) en virtud del **artículo 35.7.a).vii)**

A efectos de lo dispuesto en los artículos 35.7.b) y 36 del Convenio, el Reino de España confirma **que ha concluido sus procedimientos internos para que surtan efecto** las disposiciones de la Parte VI (Arbitraje) del Convenio en relación con los siguientes convenios:

Número del convenio en el listado	Otra jurisdicción contratante	Fecha de recepción
2	Alemania.	1.6.2022
3	Andorra.	1.6.2022
8	Australia.	1.6.2022
9	Austria.	1.6.2022
11	Barbados.	1.6.2022
12	Bélgica.	1.6.2022
17	Canadá.	1.6.2022
32	Eslovenia.	1.6.2022
36	Finlandia.	1.6.2022

Número del convenio en el listado	Otra jurisdicción contratante	Fecha de recepción
37	Francia.	1.6.2022
39	Grecia.	1.6.2022
41	Hungría.	1.6.2022
44	Irlanda.	1.6.2022
54	Luxemburgo.	1.6.2022
57	Malta.	1.6.2022
62	Nueva Zelanda.	1.6.2022
67	Portugal.	1.6.2022
68	Reino Unido.	1.6.2022
73	Singapur.	1.6.2022

I.2 Normas publicadas (**no analizadas**)

JUNIO/2022

- **Orden HFP/493/2022, de 30 de mayo,** por la que se modifica la Orden HAC/610/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 369 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes" y se determinan la forma y procedimiento para su presentación (BOE 131/2022, de 2 de junio)

  Disposición 9025 del BOE núm. 131 de 2022

- **Resolución de 25 de mayo de 2022**, de la Subsecretaría, por la que se establece el procedimiento para la liquidación y el pago por vía telemática de la tasa con código 038, «Expedición de autorizaciones de trabajo y autorizaciones a ciudadanos extranjeros» (BOE 131/2022, de 2 de junio)

  Disposición 9028 del BOE núm. 131 de 2022

- **Orden HFP/534/2022, de 6 de junio**, por la que se modifica la Orden HAC/1398/2003, de 27 de mayo, por la que se establecen los supuestos y condiciones en que podrá hacerse efectiva la colaboración social en la gestión de los tributos, y se extiende ésta expresamente a la presentación telemática de determinados modelos de declaración y otros documentos tributarios (BOE 139/2022, de 11 de junio)

  Disposición 9606 del BOE núm. 139 de 2022

- **Resolución de 9 de junio de 2022,** de la Dirección General de Tributos, por la que se interpretan criterios del Manual de aplicación de los beneficios fiscales previstos en el apartado primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, correspondientes a los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual, que sirvan para la promoción de los acontecimientos de excepcional interés público, aprobado por la Resolución de 25 de enero de 2018 (BOE 139/2022, de 11 de junio)

  Disposición 9620 del BOE núm. 139 de 2022

- **Resolución de 8 de junio de 2022**, del Departamento de Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2022 relativos a las cuotas nacionales y provinciales y se establece el lugar de pago de dichas cuotas (BOE 142/ 2022, de 15 de junio)

  Disposición 9930 del BOE núm. 142 de 2022

- **Resolución de 14 de junio de 2022**, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización, funciones y atribución de competencias en el área de recaudación (BOE 143/2022, 16 de junio)

  Disposición 9983 del BOE núm. 143 de 2022

- **Resolución de 20 de junio de 2022**, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 14 de junio de 2022, sobre organización, funciones y atribución de competencias en el área de recaudación (BOE 147/2022, de junio)

  Disposición 10233 del BOE núm. 147 de 2022

CUEVA DE CAN MARÇA

La Cueva de Can MarÇa se sitúa al noreste de la isla de Ibiza y cuenta con misteriosas leyendas de piratas. Además de estas historias legendarias, la realidad muestra en su interior bellísimos rincones decorados con estalactitas, estalagmitas y columnas, reflejadas en las aguas que se acumulan procedentes de los numerosos goteos activos existentes.

(Se le calculan unos 100.000 años de antigüedad)

Autor/propietario de la imagen: Cueva de Can Março

II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

MAYO, 2022

Normas publicadas (Reseña)

→ CCAA (Régimen Común)

❖ ARAGÓN

- **ORDEN HAP/707/2022, de 23 de mayo**, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación de los tributos sobre el juego y se dictan instrucciones sobre determinadas condiciones de presentación e ingreso (BOA 103/2022, de 31 de mayo)

❖ CANTABRIA

- **Ley de Cantabria 2/2022, de 26 de mayo**, de modificación de la Ley de Cantabria 9/1992, de 18 de diciembre, de Tasas y Precios Públicos de la Diputación Regional de Cantabria (BOC 104/2022, de 31 de mayo)

  BOC-104 31 de mayo de 2022.indd (cantabria.es)

❖ CASTILLA-LEÓN

- **DECRETO 17/2022, de 12 de mayo**, por el que se modifica el Decreto 45/2002, de 21 de marzo, por el que se regulan determinados aspectos de la gestión y recaudación de las tasas y otros derechos no tributario (DOCYL 92/2022, de 16 de mayo)

  BOCyL n.º 92, 16 de mayo de 2022 - Disp. 001 (jcyl.es)

❖ CATALUÑA

- **DECRETO LEY 5/2022, de 17 de mayo**, de medidas urgentes para contribuir a paliar los efectos del conflicto bélico de Ucrania en Cataluña y de actualización de determinadas medidas adoptadas durante la pandemia de la COVID-19 (DOGC 8670, de 18 de mayo de 2022)

  DECRETO LEY 5/2022, de 17 de mayo, de medidas urgentes para contribuir (gencat.cat)

❖ EXTREMADURA

- **DECRETO-LEY 2/2022, de 4 de mayo**, por el que se regula la actuación de la Junta de Extremadura y se establecen medidas urgentes en respuesta a los desplazamientos de personas por razones humanitarias a causa de la guerra en Ucrania, medidas urgentes de contratación pública y medidas fiscales (DOE 92/2022, de 16 de mayo)

  DOE n.º 92 - 16-mayo-2022 (juntaex.es)

❖ GALICIA

- **RESOLUCIÓN de 1 de junio de 2022** por la que se regulan los términos y los requisitos para admitir el giro postal como medio de pago de las deudas cuya gestión recaudatoria tiene encomendada esta agencia (DOG 105/2022, de 2 de junio)

  Resolución DOG Jueves, 2 de junio de 2022 (xunta.gal)

❖ ISLAS BALEARES

- **Decreto 16/2022, de 23 de mayo**, por el que se desarrolla el canon sobre el vertido y la incineración de residuos de las Illes Balears, se regula el Fondo de Prevención y Gestión de Residuos y se modifica el Decreto 14/2019, de 15 de marzo, de notificación y comunicación electrónicas en el ámbito de la Agencia Tributaria de las Illes Balear (BOIB 67/2022, de 24 de mayo)

  4203 (1).pdf

→ CCAA (Régimen Foral)

❖ NAVARRA

- DECRETO FORAL LEGISLATIVO 3/2022, de 18 de mayo, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BON 103/2022, de 26 de mayo)

  BON DFL 3 2022.pdf

❖ PAIS VASCO

Parlamento y Gobierno

Diputaciones-Territorios Históricos

ÁLAVA

- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 7/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 26 de abril. Aprobar la modificación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2022, de 1 de febrero, que aprobó medidas tributarias en el ámbito energético y otras medidas tributaria (BOTHA 51/2022, de 4 de mayo)

  2022_051_01105_C.pdf (araba.eus)

- Orden Foral 260/2022, de la Primera Teniente de Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 6 de mayo. Aprobar la regulación de los requisitos de los servicios, el procedimiento y las especificaciones técnicas y funcionales, para la subsanación de los ficheros TicketBAI (BOTHA 55/2022, de 13 de Mayo)

  2022_055_01236_C.pdf (araba.eus)

VIZCAYA

- Orden Foral 566/2022, de 6 de mayo del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 653 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y su presentación por medios electrónicos por Notarios y Notarias (BOB 93/2022, de 17 de mayo)

I-435_cas.pdf (bizkaia.eus)

- DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2022, de 10 de mayo, por el que se modifica el Decreto Foral Normativo 1/2022, de 8 de febrero, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que respecta a las exenciones temporales relativas a las importaciones y a determinados suministros, en respuesta a la pandemia de COVID-19 y por el que se prorrogan determinadas medidas tributarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (BOB 95/2022, de 19 de mayo)

  I-454_cas.pdf (bizkaia.eus)

GIPUZKOA

- Orden Foral 243/2022, de 3 de mayo, por la que se establece el procedimiento para la devolución parcial del impuesto sobre hidrocarburos por consumo de gasóleo profesional (BOG 84/2022, de 5 de mayo)

  2202777 (gipuzkoa.eus)

- Orden Foral 244/2022, de 3 de mayo, por la que se regula el procedimiento para solicitar la bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos (BOG 84/2022, de 5 de mayo)

  2202778 (gipuzkoa.eus)

JUNIO, 2022

Normas publicadas (Reseña)

→ CCAA (Régimen Común)

❖ ARAGÓN

- RESOLUCIÓN de 26 de mayo de 2022, del Director General de Tributos, por la que se aprueba la nueva "Norma Técnica de Valoraciones" aplicable a los dictámenes de peritos de la Administración, relativos a los bienes de naturaleza urbana y bienes de naturaleza rústica con construcciones, para estimar el valor de mercado de determinados bienes inmuebles a efectos de liquidación de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre Sucesiones y Donaciones (BOA 107/2022, de 6 de junio)

  RESOLUCIÓN de 26 de mayo de 2022

❖ ASTURIAS

- Ley del Principado de Asturias 4/2022, de 1 de junio, de modificación del texto refundido de las leyes de tasas y de precios públicos, aprobado por Decreto Legislativo del Principado de Asturias 1/1998, de 11 de junio (BOPA 115/2022, de 16 de junio)

  Boletín Oficial del Principado de Asturias

❖ CANARIAS

- Orden De 17 de junio de 2022, por la que se amplía el plazo de presentación de

determinadas autoliquidaciones por parte de obligados tributarios con domicilio fiscal o establecimiento permanente principal en La Palma, y se fijan reducciones a aplicar al porcentaje de ingreso a cuenta correspondiente al segundo y tercer trimestre del año 2022 en el régimen simplificado del Impuesto General Indirecto Canario, y se adoptan otras medidas tributarias. (BOC 128/2022, de 29 de junio)

boc-a-2022-128-2150.pdf

❖ CASTILLA-LA MANCHA

- Orden 127/2022, de 23 de junio, de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación de la tasa fiscal sobre el juego, se desarrolla el régimen jurídico del censo fiscal de las máquinas o aparatos de juego, y se dictan normas sobre la gestión de la tasa (DOCLM 124/2022, de 30 de junio)

  descargarArchivo.do (jccm.es)

- Resolución de 21/06/2022, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, mediante la que se modifica el anexo I.A de la Orden de 08/10/2012, de la Consejería de Hacienda, por la que se aprueban los documentos de pago de tasas, precios públicos y otros ingresos, se establecen los órganos competentes y se regula el procedimiento de recaudación. (DOCLM 124/2022, de 30 de junio)

  descargarArchivo.do (jccm.es)

- Resolución de 21/06/2022, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, mediante la que se modifica el anexo de la Resolución de 18/02/2019, por la que aprueban las aplicaciones informáticas utilizadas para las actuaciones administrativas automatizadas en el ámbito de la administración tributaria regional, así como el contenido de las referidas actuaciones. (DOCLM 124/2022, de 30 de junio)

  descargarArchivo.do (jccm.es)

❖ CATALUÑA

- Orden ECO/151/2022, de 17 de junio, por la que se modifica el modelo 550, del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente, aprobado por la Orden VEH/132/2020, de 24 de julio, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 550 y 560 del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente (DOGC 8694, de 26/06/2022)

  ORDEN ECO/151/2022, de 17 de junio, por la que se modifica el modelo 5 (gencat.cat)

❖ GALICIA

- Resolución de 1 de junio de 2022 por la que se regulan los términos y los requisitos para admitir el giro postal como medio de pago de las deudas cuya gestión recaudatoria tiene encomendada esta agencia (DOG 105/2022, de 2 de junio)

  Resolución DOG Jueves, 2 de junio de 2022 (xunta.gal)

❖ MURCIA

- Ley 4/2022, de 16 de junio, de mecenazgo de la Región de Murcia y de modificación

del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos (BORM 149/2022, de 30 de junio)

Publicación número 3446 del BORM número 149 de 30/06/2022

→ CCAA (Régimen Foral)

❖ PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

ÁLAVA

- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 8/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de junio. Aprobar la modificación del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadid (BOTHA 73/2022, 22 de junio)

  2022_073_01736_C.pdf (araba.eus)

- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 9/2022, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de junio. Aprobar diversas medidas en relación con la obligación TicketBA (BOTHA 73/2022, 22 de junio)

  2022_073_01737_C.pdf (araba.eus)

- Norma Foral 13/2022, de 15 de junio, reguladora de las tasas por la prestación de servicios, expedición de títulos y libros obligatorios y realización de actividades por la Diputación Foral de Álava en materia de transportes terrestres por carretera (BOTHA 74/2022, de 27 de junio)

  2022_074_01793_C.pdf (araba.eus)

- Orden Foral 369/2022, de la Primera Teniente Diputado General y Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de junio de 2022. Aprobación de los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Álava, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, y de las condiciones generales para su presentación telemática (BOTHA 74/2022, de 27 de junio)

  2022_074_01803_C.pdf (araba.eus)

VIZCAYA

- Orden Foral 3512/2022, de 23 de mayo del Territorio Histórico de Bizkaia, de la diputada de Sostenibilidad y Medio Natural, sobre la regulación del régimen de la comunicación y del Certificado de Idoneidad Ambiental de las inversiones que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía, a los efectos de la deducción prevista en el Impuesto sobre Sociedades (BOB 104/2022, de 1 de junio)

  I-495_cas.pdf (bizkaia.eus)

- Orden Foral 619/2022 de 3 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 1328/2021, de 26 de julio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 369, «Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación (BOB 113/2022, de 14 de junio)

  I-546_cas.pdf (bizkaia.eus)

- Orden Foral 633/2022, de 8 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los modelos 200 y 220 de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con establecimiento permanente y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Bizkaia y se regula el procedimiento para su presentación telemática, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021 (BOB 115/2022, de 16 de junio)

  I-558_cas.pdf (bizkaia.eus)

- Orden Foral 656/2022, de 22 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establece la presentación mediante formulario web en la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia del modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOB 121/2022, de 24 de junio)

  I-604_cas.pdf (bizkaia.eus)

- Norma Foral 6/2022, de 22 de junio, de establecimiento y regulación de las tasas por la prestación de servicios, actuaciones y actividades inherentes a la obtención, expedición y acreditación del certificado de competencia profesional para el transporte por carretera (BOB 122/2022, 27 de junio)

  I-589_cas.pdf (bizkaia.eus)

- Norma Foral 3/2022, de 22 de junio, de modificación de la Norma Foral 8/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOB 122/2022, 27 de junio)

  I-591_cas.pdf (bizkaia.eus)

- Norma Foral 4/2022, de 22 de junio, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras (BOB 122/2022, 27 de junio)

  I-592_cas.pdf (bizkaia.eus)

- Norma Foral 5/2022, de 22 de junio, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (BOB 122/2022, 27 de junio)

  I-593_cas.pdf (bizkaia.eus)

- Orden Foral 655/2022, de 22 de junio, del diputado foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 490 de Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados

Servicios Digitales. (BOB 122/2022, 27 de junio)

I-602_cas.pdf (bizkaia.eus)

GIPUZKOA

- Orden Foral 316/2022, de 2 de junio del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por la que se aprueba el modelo 490, «Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Autoliquidación», así como sus formas de presentación e ingreso (BOG 111/2022, de 13 de junio)

  Maquetación 1 (gipuzkoa.eus)

- Orden Foral 322/2022, de 9 de junio, por la que se aprueban los modelos 200, 220, 20G y 22G de presentación de las autoliquidaciones del impuesto so - bre sociedades y del impuesto sobre la renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en el Territorio Histórico de Gi puz koa, para los períodos impositivos iniciados en 2021, así como la forma, lu - gar y plazo de presentación e ingreso. (BOG 113/2022, de 15 de junio)

  Maquetación 1 (gipuzkoa.eus)

- Orden Foral 330/2022, de 14 de junio, por la que se regulan las especialidades en el cumplimiento del SII para contribuyentes sujetos a la obligación TicketBAI y otras formas especiales de envío de los ficheros TicketBAI en determinados supuestos excepcionales (BOG 115/2022, de 17 de junio)

  Maquetación 1 (gipuzkoa.eus)

CUEVA DEL TESORO

La Cueva del Tesoro se localiza en el municipio malagueño costero de Rincón de la Victoria. Además de su dilatado pasado prehistórico e histórico, plagado de mitos y leyendas, llaman poderosamente la atención sus características geológicas, sobre todo las morfologías erosivas de sus paredes y techos, originadas en la interfase entre el agua dulce subterránea y el agua del mar, cuando este se encontraba muchos metros por encima de su posición actual.

(Se calcula que esta cueva, una de las pocas de origen marino, se empezó a formar en periodo Jurásico que se inició aproximadamente hace 200 millones de años)

Autor/propietario de la imagen: Cueva del Tesoro

III. JURISPRUDENCIA INTERNA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO

TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

MAYO-JUNIO, 2022

[Información obtenida de la Web del Consejo General del Poder Judicial - Acceso a la Jurisprudencia*]

I. MAYO/2022

A) SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA
(CE)
Inviolabilidad del domicilio

👉 CE. **SENTENCIA 568/2022 (12.05.2022).** Tribunal Supremo. Sala Tercera (Sección 4ª). Ponente Luis María Díez-Picazo Giménez.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1831/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1831]

→ **Antecedentes.**

La sentencia recurrida contiene parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«[...] FALLO: 1º.- Estimamos en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don A y declaramos que fueron vulnerados su derecho a la inviolabilidad domiciliaria (art. 18.2 CE) y su derecho a la intimidad personal (art. 18.1 CE) con causa en las actuaciones de la comisión de la Inspección Tributaria del día 12-6-2018»

2º.- Declaramos nulas dichas actuaciones por contrarias a Derecho.

3º.- Sin costas. [...]".

→ **Objeto del recurso**.

El presente recurso de casación es interpuesto por la representación procesal de don Abilio contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 8 de mayo de 2020.

Los antecedentes del asunto son como sigue. La Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) solicitó autorización judicial para la entrada y registro en el domicilio profesional del ahora recurrente, de profesión abogado. Dicha autorización fue

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

concedida por auto del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Castellón de la Plana de 23 de mayo de 2018. La entrada y registro se produjo los días 12 y 13 de junio de 2018, incautándose la AEAT de diversa documentación.

El afectado interpuso recurso de apelación contra el auto judicial de autorización de entrada y registro en domicilio, que fue estimado por sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 23 de enero de 2019, por entender que adolecía de insuficiente motivación.

Con base en ello, el afectado interpuso recurso contencioso-administrativo por el procedimiento especial para la defensa de los derechos fundamentales, a fin de que se declarase que la entrada y registro en su domicilio profesional supuso una vulneración de sus derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio, a la intimidad y a la tutela judicial efectiva; que se ordenase la devolución de toda la documentación incautada; y que se declarase que "las pruebas, información, registros informáticos, documentación y demás" objeto de la incautación no pueden ser utilizadas por la AEAT.

La sentencia ahora impugnada estima en parte el recurso contencioso-administrativo, por considerar que la carencia de una autorización judicial válida comporta la ilicitud de la entrada y registro llevada a cabo por la AEAT en el domicilio profesional del recurrente y, en ese sentido, vulneró sus derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio y a la intimidad (art. 18 de la Constitución). Pero, dejando al margen otros extremos que carecen de relevancia en este momento, la sentencia impugnada no ordena la devolución de la documentación incautada, ni declara la imposibilidad de que la AEAT la utilice en ningún procedimiento. Entiende que dicha cuestión queda fuera del objeto de este proceso, afirmando que "en su caso, el órgano administrativo o el que los dirija habrá de comprobar si las exigencias internas y externas del derecho fundamental que aquí declaramos traen una conexión de antijuridicidad con las pruebas derivadas (...); igualmente calibrará si la prueba ilícita merma efectivamente la defensa del interesado, ello a la vista de otras posibilidades de defensa y de cómo pueda influir la prueba ilícita en la decisión definitiva".

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «Determinar si la declaración de nulidad de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio priva de cobertura jurídica a las actuaciones de la Administración, y si ello comporta el deber de la Administración de devolver «toda la documentación e información obtenida en la entrada y registro». Por lo demás, el auto de admisión señala que este recurso de casación guarda similitud con otro ya admitido anteriormente, con nº 4393/2020»

→ FALLO:

PRIMERO**.-** Ha lugar al recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don X contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 8 de mayo de 2020, que anulamos.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

SEGUNDO.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don X:

A) Declarar que fueron vulnerados sus derechos fundamentales a la inviolabilidad del domicilio y a la intimidad personal por las actuaciones llevadas a cabo en su domicilio profesional por la Inspección Tributaria el día 12 de junio de 2018.

B) Ordenar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la devolución al recurrente de toda la documentación y cualquier otro material que fue objeto de incautación durante la entrada y registro en su domicilio profesional, así como la destrucción de todas las copias de dicha documentación y material que obren en poder de la Administración.

C) Desestimar el recurso contencioso-administrativo en todo lo demás.

TERCERO**.-** No hacer imposición de costas

FUNDAMENTOS JURIDICOS

SEXTO.- **Abordando ya la cuestión de interés casacional objetivo, las partes están de acuerdo en que este recurso de casación debe prosperar en lo atinente al deber de la AEAT de devolver al recurrente toda la documentación** que fue incautada durante la entrada y registro efectuada en su domicilio en virtud de una autorización judicial que luego fue declarada nula. Como ya tuvimos ocasión de decir en la mencionada sentencia nº 1174/2021, la invalidez de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio arrastra consigo todo lo actuado por la Administración con base en dicha resolución jurisdiccional, de manera que la incautación de documentación carece del necesario presupuesto. De aquí que, como entonces se dijo, la Administración esté obligada a la devolución al interesado de todo lo incautado. Si ello no fuera así, la mera declaración de que se ha vulnerado el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio resultaría un remedio insuficiente. Este criterio jurisprudencial debe ahora ser plenamente confirmado.

Es más: conviene añadir que el referido deber de devolución abarca no sólo los documentos en sentido propio, sino también aquel otro material (soportes informáticos, ordenadores, etc.) que haya sido objeto de incautación. Y abarca, asimismo, las copias que la Administración haya podido realizar de la documentación y del material incautados. De poco serviría que la Administración devolviera documentos u otros efectos si pudiese legítimamente guardar copia de los mismos: ello equivaldría seguramente a una incompleta -cuando no inútil- devolución. Por ello, este recurso de casación debe prosperar también en lo relativo a que la AEAT debe destruir cualesquiera copias que obren en su poder de la documentación y de cualquier otro material incautados al recurrente. La conservación de tales copias no sería ajustada a Derecho.

SÉPTIMO.- Llegados a este punto, **queda por examinar la pretensión del recurrente de que se declare que lo indebidamente incautado en su día no es utilizable como medio de prueba en otros procedimientos administrativos o jurisdiccionales. A este respecto es preciso hacer algunas distinciones.**

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

Ciertamente tienen razón el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal cuando recuerdan que, como se dijo en nuestra mencionada sentencia nº 1174/2021, determinar si la información obtenida durante un registro domiciliario carente de una válida autorización judicial es utilizable como medio de prueba en otros procedimientos administrativos o jurisdiccionales es algo que debe ser resuelto en tales procedimientos. No corresponde al órgano jurisdiccional -en este caso, la Sala de instancia o esta misma Sala- llamado a decidir sobre la legalidad de las actuaciones administrativas realizadas durante una entrada y registro en domicilio carente de autorización judicial válida: dicho órgano jurisdiccional puede y debe pronunciarse sobre si ha habido vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio, así como sobre las consecuencias directas e inmediatas de ello. Entre éstas está, como se ha visto, el deber de devolución de lo incautado. Pero no puede resolver sobre la potencial utilización en otras sedes de la información así obtenida; y ello, básicamente, porque supondría pronunciarse sobre puras eventualidades, algunas de las cuales podrían incluso quedar fuera del orden contencioso-administrativo. De aquí que también sobre este extremo haya que reiterar el criterio jurisprudencial sentado en la sentencia nº 1174/2021.

Ahora bien, para llegar a la conclusión que se acaba de exponer, la propia sentencia nº 1174/2021 empleaba significativamente la palabra "información". Ello es importante, porque "información" no es lo mismo que "documento", "soporte informático", "ordenador", etc. La Administración tiene, como se ha visto, el deber inexcusable de devolver todo el material incautado, así como destruir cualesquiera copias del mismo que obren en su poder. De aquí se sigue que, salvo que se incumpla lo resuelto por la sentencia que impone dicho deber, la Administración no podrá utilizar ese material (documentos, soportes informáticos, etc.); y ello sencillamente porque no lo tiene, ni lo puede legítimamente tener. Pero esta prohibición de conservar lo incautado no puede eliminar aquello que ya ha sucedido, a saber: que la Administración ha leído los documentos, ha examinado los soportes informáticos y ha tenido acceso al resto del material incautado y, por esa vía, dispone de información; es decir, conoce hechos y datos. Y esto es algo ya consumado, que no puede suprimirse. El problema sobre lo que puede o no puede ser utilizado como medio de prueba en el futuro no se refiere, así, a la documentación -u otro material- objeto de la incautación, sino a la información obtenida por la Administración y que ésta sigue teniendo por más que haya devuelto o destruido los soportes físicos en que originalmente la encontró. La información, en sí misma considerada, es algo inmaterial: está en la mente de las personas, que además pueden almacenarla por los medios más diversos. Esto último es precisamente lo que no puede resolverse en esta sede: qué uso cabría legítimamente dar a esa información, una vez independizada de la documentación -u otro material- donde fue hallada. Ello sólo puede resolverse en el procedimiento administrativo o jurisdiccional en que, llegado el caso, alguien quiera utilizar tal información.

OCTAVO.- Queda por tratar la disconformidad del recurrente con la no imposición de las costas de la instancia a la AEAT. Ello está efectivamente fuera de la cuestión declarada de interés casacional objetivo por el auto de admisión; lo que significa que, en principio, no

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

puede ser objeto de debate en esta sede, ni de pronunciamiento por esta Sala.

Es verdad que, como observa el recurrente, de manera excepcional cabe abordar cuestiones distintas al resolver un recurso de casación. Pero, en el presente caso, no se aprecia ninguna razón de peso para ello. No debe olvidarse que, con arreglo al art. 139 de la Ley Jurisdiccional, en la instancia deben imponerse las costas a la parte cuyas pretensiones hayan sido íntegramente desestimadas; algo que no ocurrió con la AEAT, desde el momento en que el recurso contencioso- administrativo fue estimado sólo en parte.

NOVENO.- A la vista de todo lo expuesto, como respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo debe reiterarse el criterio ya fijado por esta Sala en la sentencia nº 1174/2021, en el sentido de que la declaración de nulidad de la autorización judicial de entrada y registro en domicilio priva de cobertura jurídica a las actuaciones de la Administración e implica el deber de devolver toda la documentación incautada, así como de destruir cualesquiera copias de ella que obren en poder de la Administración. La posibilidad o imposibilidad de utilizar la información así obtenida a efectos probatorios debe ser decidida, llegado el caso, en el procedimiento administrativo o jurisdiccional en que la Administración, u otra persona, pretenda hacer uso de ella.

Procede, así, casar la sentencia impugnada, porque no acordó la devolución de la documentación incautada al recurrente, ni la destrucción de las copias de la misma en poder de la AEAT. El recurso contencioso-administrativo debe ser estimado en parte, declarando no sólo la vulneración de derechos fundamentales ya establecida por la sentencia impugnada y ahora casada, sino ordenando también a la AEAT la devolución de la documentación incautada al recurrente y la destrucción de todas las copias de la misma que obren en poder de la AEAT. El recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado en todo lo demás.

★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT.1.ª **SENTENCIA 509/2022 [03.05.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5101/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1811/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1811)

→ Antecedentes.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 16 de junio de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por D. X representado por la Procuradora X y asistido por la letrado contra la Resolución dictada por

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

el Tribunal Económico- Administrativo Regional de la comunidad valenciana de fecha 27 de julio de 2018 estimatoria parcial de la reclamación 46/01315/2016 y acumulada 46/04839/2016, confirmando la liquidación practicada por el concepto IRPF ejercicio 2013 por importe de 15.327'86 euros, dejando sin efecto la sanción impuesta estando la Administración demandada representada y asistida por la ABOGACÍA DEL ESTADO. Con expresa imposición de costas en los términos expresados en el FD 8 de la presente resolución [...]".

→ **Objeto del recurso.**

El objeto de este recurso de casación, a efectos del establecimiento de doctrina, consiste en determinar si, en relación con los derechos reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones comunicándolo únicamente «con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones» o, por el contrario, es asimismo pertinente y legalmente válido efectuar la ampliación del alcance comprobatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones.

Se recurre aquí la sentencia nº 1106/2020, de 16 de junio, de la mencionada Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso nº 2143/2018.

La sentencia de instancia desestima el recurso interpuesto por el Sr. Ramiro contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana -TEAR- de 27 de julio de 2018, que había estimado parcialmente las reclamaciones deducidas, confirma la liquidación practicada por el IRPF ejercicio 2013 y anula la sanción.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «[...] Determinar si, para garantizar los derechos del contribuyente que le reconocen los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, la Administración tributaria puede ampliar el alcance de sus actuaciones comunicándolo únicamente «con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones» o, por el contrario, es asimismo pertinente y legalmente válido efectuar la ampliación del alcance comprobatorio de manera coetánea a la apertura del plazo de alegaciones [...]»

- **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 164.1 del Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio, por el que se aprueba 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 (BOE de 5 de septiembre), en relación con los artículos 37 y 137 de la Ley 58/2003, General Tributaria de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre). Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el **fundamento jurídico tercero** de esta sentencia.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora, en nombre y representación de DON R, contra la sentencia nº 1106/2020 de 16 de junio, de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, pronunciada en el recurso nº 2143/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 2143/2018, entablado por la procuradora , en representación del Sr. R, contra la resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 27 de julio de 2018, que estimó en parte las reclamaciones entabladas contra la liquidación practicada en relación con el IRPF, ejercicio 2013 y sanción -en el sentido de anular ésta- y, en su virtud, declarar que las citadas liquidación y resolución revisoras son nulas por contrarias al ordenamiento jurídico.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

FUNDAMENTO JURIDICO
TERCERO.- **Doctrina jurisprudencial que se establece y resolución del recurso de casación**.
Es corolario de todo cuanto se ha expuesto en los razonamientos jurídicos precedentes que, a la pregunta formulada en estos términos en el auto de admisión hemos de dar la respuesta que le sigue: En garantía de los derechos del contribuyente reconocidos en los artículos 34.1.ñ) y 137 LGT, y al margen de toda otra consideración, la Administración tributaria solo podría ampliar el alcance de sus actuaciones de comprobación limitada, con motivación singularizada al caso, en el caso de que lo comunicara con carácter previo -no simultáneo, ni posterior- a la apertura del plazo de alegaciones, siendo nulo, por lo tanto, el acto final del procedimiento de gestión de tal clase en que se haya acordado esa ampliación en momento simultáneo, o posterior, a la comunicación al comprobado de la concesión del plazo para puesta de manifiesto y para efectuar alegaciones a la propuesta de liquidación. Por ello, es preciso declarar que ha lugar al recurso de casación en que tal pretensión invalidatoria se ejercita, con casación y anulación de la sentencia y de los actos administrativos enjuiciados en el proceso que con aquélla concluye.

👉LGT 2ª **SENTENCIA 579/2022 [17.05.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4440/2020) Ponente Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2215/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2215]

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

→ Antecedentes.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de octubre de 2019, que desestimó el recurso núm. 695/2017, interpuesto por la representación procesal de don Nemesio contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de fecha 29 junio 2017 (reclamación núm. NUM005), en materia de recaudación.

La expresada resolución del TEAC estimó el recurso de alzada, interpuesto por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (TEARM) de 28 de octubre de 2014, anulando la misma y confirmando el acuerdo de derivación de responsabilidad en su totalidad.

→ La controversia jurídica.

E**l** debate casacional aparece nítidamente delimitado por el auto de admisión y por las propias alegaciones de las partes que, básicamente, se desdobla en dos aspectos, ya abordados en ocasiones anteriores; por un lado, la determinación de los criterios jurídicos a los efectos del dies a quo para la interposición de un recurso de alzada por parte de la Administración, a la vista de los principios de buena administración y de seguridad jurídica; por otro lado, si resulta posible derivar una responsabilidad tributaria solidaria con relación a menores de edad.

Procederá reiterar nuestros previos pronunciamientos en virtud del principio de unidad de doctrina y de seguridad jurídica, vectores de la funcionalidad del recurso de casación, como "instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del derecho", a tenor del Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

→ Cuestión que presenta interés casacional.

> «1. Determinar quiénes son los "órganos legitimados" para interponer el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, en la medida que la notificación de las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas que pretendan impugnarse a través de dichos recursos ha de practicarse a dichos "órganos legitimados" según el artículo 50RGRVA.
>
> Específicamente, dado que el momento en que se practique esa notificación constituye el dies a quo del plazo para interponer alguno de estos tres recursos, habrá que determinar si, a los efectos de considerar notificada la resolución de la reclamación económico-administrativa, susceptible de ser impugnada, será suficiente con la practicada a la Oficina de Relación con los Tribunales ("ORT") o al correspondiente departamento de la Administración, que habiendo dictado el acto tributario que fue objeto de revisión económico-administrativa en primera instancia, la reciba a los efectos de su ejecución o, por el contrario, el artículo 50RGRVA exige, además, otra notificación, específicamente dirigida a los efectos de permitir su impugnación mediante alguno de

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

los tres referidos recursos.

Asimismo, conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución y a los efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario, el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio y el recurso extraordinario para la unificación de doctrina, se hayan interpuesto dentro de plazo, precisar si debe existir o no en el expediente administrativo, constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los "órganos legitimados" para interponerlos.

2. Determinar si cabe exigir la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 42.2.a) LGT a una menor de edad, en aquellos supuestos en que la actuación que se le impute sea como causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes, lo que constituye el hecho determinante de su responsabilidad solidaria, cuando el negocio jurídico que supuestamente da lugar a la ocultación o transmisión se ha llevado a cabo por medio de su representante legal, pero por cuenta de tal menor, que adquiere en su propio patrimonio.

3. A los efectos expresados, si el dolo o intención que se exigen jurisprudencialmente para sustentar la posición de causante o colaborador en tal ocultación o transmisión pueden ser atribuidos a quien, por ser menor, es legalmente inimputable; o si se pueden imputar tales elementos subjetivos a su representante legal, que actúa por cuenta de aquél, en contradicción, al menos aparente, con el principio de personalidad de las sanciones, dada la naturaleza semejante a éstas que ostentan las conductas definidas en el precepto como determinantes de la responsabilidad.

4. Determinar quién es el órgano competente para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad, cuando la sociedad cuyas deudas se derivan esté en situación de concurso de acreedores y haya entrado en proceso de liquidación, el órgano competente para dictar la liquidación o el órgano de recaudación»

- **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** 1. El artículo 241 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el artículo 50 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución; el artículo 217 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento; 3. los artículos 41, 42.2, a), 62, 161, 174 y 175 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; el artículo 146 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

«1.- Fijar los criterios interpretativos de esta sentencia, por remisión a la sentencia de 17 de junio de 2021, rca. 6123/2019.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

2.- Estimar el recurso de casación núm. 4440/2020, interpuesto por don N, representado por el procurador de los Tribunales, contra la sentencia de 25 de octubre de 2019, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 695/2017, sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 695/2017, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 29 junio 2017 (reclamación núm. NUM005), que estimó el recurso de alzada, interpuesto por el director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de 28 de octubre de 2014, estimatoria de la reclamación núm. NUM000, resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que anulamos, declarando la firmeza de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid impugnada.

4.- No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia»

FUNDAMENTO JURIDICO

CUARTO.- **Algunas consideraciones jurídicas sobre la doctrina creada, pertinentes al caso.**

1. Parece fundamental, en la comprensión íntegra de este asunto, una triple consideración, a partir de nuestra doctrina jurisprudencial más reciente y del principio de personalidad jurídica única de la Administración, de suerte que no cabe confundir los conceptos básicos de notificación y de comunicaciones entre órganos de la misma Administración, que son actos internos entre ellos y no participan de la naturaleza, garantías y derechos que la ley reserva para las notificaciones:

a) En primer lugar, que la AEAT acordó el 27 de febrero de 2015 la ejecución de la resolución dictada por el TEAR de Madrid el 28 de octubre de 2014, en la que consta expresamente "Fecha entrada en la ORT: 25/11/2014". Ello no sólo significa que la AEAT, como Administración institucional con personalidad jurídica propia en la que se integra el órgano concreto al que la ley habilita la competencia para recurrir -el Director del Departamento de Inspección-, ya conocía la resolución el 25 de noviembre de 2014 y, por tanto, pudo desde ese mismo momento impugnar la resolución adversa, sino que, además, la orden o mandato de ejecución de la resolución del TEAR de Madrid evidencia el reconocimiento administrativo sobre la firmeza de la resolución, favorable a los intereses de la Sra. Filomena, que después se rehabilita a efectos de su impugnación, reconocimiento que por lo demás es determinante de su ejecución.

b) La entrada en la ORT había tenido lugar, previamente, el 25 de noviembre de 2014, lo que resulta indubitado y no ha sido contradicho. Las siglas ORT significan Oficina de Relación con los Tribunales y, por lo tanto, no puede ser inocuo ni irrelevante, sin faltar a las más elementales exigencias de la buena fe, suponer que la entrada de la comunicación en esa oficina -que se inserta también dentro de la AEAT, con una función y finalidad específica de relaciones con los Tribunales- tuviera lugar en esa fecha, con efectos para

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

toda la Agencia, que es la persona jurídica, anterior incluso a la del acuerdo antes mencionado, por el que se ordena la ejecución. Negar conocimiento de lo que ya conoce la citada ORT constituye una infracción clamorosa e incomprensible del principio de buena administración y, en conexión con él, del de buena fe, incluso del de eficacia administrativa (art. 103 CE).

Aceptar lo contrario sería tanto como reivindicar una especie de derecho o excusa de un órgano administrativo para ocultar información a los demás de la misma organización, escamoteando lo que en él se conoce, así como el derecho de cualquier órgano, incluso directivo, de la misma Administración -que sirve, dice la Constitución, esto es, debe servir, los intereses generales, según el artículo 103 CE- de pretextar el desconocimiento de una resolución, solo porque no ha llegado en concreto a un órgano determinado dentro de esa organización, dotada, es de decir una vez más, de personalidad jurídica única .

c) La decisión de la Sala de instancia de acordar una diligencia final -para mejor proveer, en la terminología clásica-, diligencia de prueba que, como sabemos, es más soberana aún, en su adopción y en su resultado, que la prueba procesal suscitada por las partes, no altera tales aseveraciones, pues en la marcha de esa prueba se prescinde por completo del criterio que venimos estableciendo, en el sentido de que se trata aquí, con esa prueba final de oficio tan laxamente cumplimentada por la Administración, de averiguar en qué fecha tuvo conocimiento de la resolución el Director del Departamento de Inspección, cuando lo decisivo y fundamental no es precisar esa concreta fecha sino, en un sentido más amplio, establecer cuándo se tuvo conocimiento del acto dentro de las dependencias de la AEAT, conocimiento, comunicación o notificación que se debió trasladar con presteza al competente para impugnarlo, otros órganos de la Administración, no en más de cinco meses, periodo que media entre la entrada de la comunicación en la ORT y la supuesta comunicación al Director del departamento, teniendo en cuenta que esa recepción en esta supone el inicio del cómputo del plazo para recurrir, que caduca igual que lo hace para los ciudadanos, no de otro modo distinto.

2. Luego volveremos con este tema, que es relevante dentro de la dogmática del recurso de casación.

Cabe decir al respecto, por reforzar lo indicado, que dentro de la mecánica procesal de dicha prueba o diligencia final, que habría sido innecesaria si se parte de la fecha en que ya ciertos órganos de la AEAT habían conocido de forma fehaciente la resolución susceptible de impugnación, lo que pidió la Sala de la Audiencia Nacional al TEAC era la aportación del certificado acreditativo del acuse de recibo de entrada de la resolución TEAR en la oficina del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Sin embargo, cabe tomar en consideración de que lo que se aportó a la Sala, con independencia de su valoración probatoria, no es un certificado ni un documento fehaciente del que haya dado fe un funcionario público responsable a partir de la verificación de sus archivos o datos oficiales, sino un papel anónimo que contenía un listado general, referido a una multiplicidad de actos de comunicaciones, con anotaciones a mano, en que figura la fecha de salida, pero no la de entrada. Es evidente y difícil de discutir que, en modo alguno,

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

aceptaría la Administración una prueba cumplimentada con esa endeblez y desgana si se tratara de acreditar la interposición en plazo de una reclamación o recurso promovido por un particular, pese a que la fecha de notificación a estos suele constar con certeza.

3. En todo caso, resulta fundamental la idea de que esta posibilidad de recursos de alzada impropios -porque los promueve la propia Administración ante un órgano de la Administración- entraña, como hemos señalado de forma constante y reiterada, aun con evidente reconocimiento legal, un privilegio de la Administración que afecta de lleno a los derechos de los ciudadanos (a los que se priva del carácter favorable para ellos de la cosa juzgada administrativa, en su favor, creada en la resolución del TEAR estimatoria, enervando su validez y eficacia mediante una especie de autorrecurso). Como prerrogativa irritante y descompensada que es, en la medida en que, además, pospone, incluso neutraliza, el acceso a la tutela judicial efectiva de los ciudadanos, ha de ser vista con cierta cautela, incluso con recelo, a fin de evitar que la Administración, en el seno de una concesión legal exorbitante y privilegiada -la de corregir sin atenerse a las rigurosas reglas de la revisión de oficio el criterio que no le agrada de los órganos revisores propiamente administrativos, integrados en la propia Administración recurrente-, elija además a placer la fecha que le convenga bien para aparentar una notificación de la que no hay constancia directa, solo con indicar la que bien le encaje a posteriori con el plazo legal.

En cualquier caso, lo procedente es seguir nuestra propia jurisprudencia y considerar que la entrada en un órgano de la AEAT cuya función típica, su razón de existir, es la comunicación con los Tribunales, equivale al conocimiento del acto comunicado a cualquier órgano perteneciente a esa Administración, impidiendo que la constancia creada con ella carezca por completo de efecto.

4. Además, el hecho de haberse ordenado la ejecución de la resolución del TEAR que luego se combate, por parte del Delegado de Hacienda, en fecha anterior, tampoco es un dato que pueda ser desconocido ni relativizado; ni del que pueda el órgano directivo concreto que se propone recurrir, pretextar ignorancia sobre su contenido y fecha. A tal respecto, si unos órganos no se ponen en contacto con otros y omiten la necesaria comunicación de lo que por razón de su cargo conocen, tal proceder negligente entraña una grave patología indebida del funcionamiento desde la perspectiva del principio de buena administración -y la buena fe- del que no puede obtener la Administración ventaja alguna, conforme al aforismo de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas (allegans turpitudinem propriam non valet).

5. No se puede compartir la alegación de la Abogada del Estado, aun brillantemente expuesta**,** en tanto sostiene que nuestra sentencia de 19 de noviembre de 2020, dictada en el recurso nº 4911/2018, no es aplicable al asunto que ahora nos ocupa, porque no es lo mismo el plazo para ejecutar una resolución que el plazo para interponer un recurso ni, al parecer, la notificación desencadenante de una y otra actuación es ontológicamente de la misma naturaleza y significación.

Sustancialmente, no hay diferencia entre el régimen de la comunicación en ambos ámbitos, si se tiene en cuenta que los argumentos de nuestra jurisprudencia abarcan, en realidad,

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

el conjunto de la actividad de la Administración. Cuando se invoca el principio de personalidad jurídica única -que vincula a todos los órganos o dependencias de la misma Administración y las agrupa bajo una única voluntad rectora y de actuación- o el de buena administración -que, básicamente, impide a la Administración aducir ignorancia de lo que, como tal, necesariamente sabe o debería razonablemente saber, es una premisa válida tanto para ejecutar las resoluciones administrativas (en las judiciales, además, interviene el conocimiento del AE como receptor de las resoluciones y fuente directa de conocimiento administrativo), como para interponer las reclamaciones y recursos.

Es más, si cabe apreciar, a efectos dialécticos, una diferencia entre ambas comunicaciones, lo sería con un efecto contrario al que predica la AE, porque en caso de ejecución administrativa, es posible admitir una necesidad añadida, una cautela de que la resolución llegue al órgano en cuestión, el llamado a la ejecución de la sentencia o resolución administrativa -al margen de lo dicho sobre la entrada en la AEAT-, puesto que ese órgano es el responsable de la ejecución y debe conocer qué se ha de ejecutar, cómo y cuándo -sin perjuicio de que el eventual conocimiento procesal del AE, en los casos en los que lo posea, supone ipso iure el de la Administración a la que legalmente representa y asiste, siguiendo con ello el mismo esquema que rige indefectiblemente con la representación de los particulares.

Estamos, en suma, ante un recurso (de alzada, dice la ley) ordinario que, además, incorpora un privilegio de la Administración de necesaria interpretación restrictiva, por lo que no se puede poner en tela de juicio la idea capital aquí de que el conocimiento de la ORT o, previamente, el de la Delegación de Hacienda, hace presumir sin posibilidad de prueba en contrario el de cualquier órgano de la misma administración pública, que no puede así ampararse en la ignorancia o desconocimiento del acto que se trata de recurrir sin quebrantar las más elementales exigencias de la buena fe, con el fin de prolongar los plazos, incluso de rehabilitarlos una vez consumidos."

Ante la constatada extemporaneidad del recurso de alzada, determinante de la estimación del recurso de casación**, no procederá ya entrar a analizar la otra cuestión de interés casacional objetivo, relativa a la derivación de responsabilidad tributaria solidaria a un menor de edad.**

★★ IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉IS. **SENTENCIA 532/2022 [04.05.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 4756/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1803/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1803]

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

→ **Antecedentes**.

En la sentencia de 6 de febrero de 2020, se acuerda literalmente, lo siguiente:

«[...] Que debemos ESTIMAR Y ESTIMAMOS EN PARTE el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad AC, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 1 de diciembre de 2016, a que las presentes actuaciones se contraen, la cual anulamos exclusivamente en los términos de esta sentencia, con las consecuencias legales inherentes a esta declaración, debiendo cada parte abonar las costas causadas a su instancia y las comunes por mitad [...]»

→ **Objeto del recurso**.

El objeto de recurso de casación consiste en determinar, con el objetivo de formular doctrina jurisprudencial, si a efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión o absorción social, el artículo 89.3 TRLIS permite estar a la fecha del balance de fusión o ha de tomarse en consideración la de la adquisición de las participaciones de la entidad transmitente, por ser de aplicación la normativa contable.

En este asunto, recurre el abogado del Estado, en nombre de la Administración del Estado, contra la sentencia mencionada más arriba, que estimó en parte el recurso nº 124/2017, interpuesto por AC, S.A. contra la resolución del TEAC de 1 de diciembre de 2016, relativa a Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2004 a 2007, y a sanción. La sanción, confirmada en la sentencia -en la parte en que se desestima el recurso-, queda fuera del ámbito de la casación, al no haber sido impugnada por el sancionado.

El problema jurídico que hay que resolver y condensa el auto de admisión es el de la determinación de la fecha a que ha de referirse la valoración de la cartera a efectos de cuantificación de la amortización del fondo de comercio que se ha generado. Esto es, la interpretación del art. 89.3 TRLIS, en la versión aplicable al periodo regularizado. Se trata de un precepto derogado, lo que no es razón que per se excluya la posibilidad de formar doctrina sobre su interpretación, tal como explica ampliamente el auto de admisión.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «[...] Determinar si, a los efectos de valorar el fondo de comercio generado en una operación de fusión o absorción de entidades, el artículo 89.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, permite estar a la fecha del balance de fusión o ha de tomarse en consideración la de la adquisición de las participaciones de la entidad transmitente por ser de aplicación la normativa contable [...]»

- **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, deben ser interpretadas**: artículos 89.3 y 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

ATENCIÓN
PRECISIÓN DE LA SALA: Conviene añadir que estamos ante una norma derogada por la LIS de 2014, no obstante lo cual el auto de admisión razona sobre la conveniencia de examinar la interpretación del art. 89.3 TRLIS, dada la gran cantidad de asuntos aún pendientes de impugnación administrativa o judicial que dependen de lo que se interprete.

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el **fundamento jurídico cuarto** de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia de 6 de febrero de 2020, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 124/2017.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

FUNDAMENTO JURIDICO
CUARTO. **Doctrina jurisprudencial que se establece y resolución del recurso de casación planteado.** Conclusión naturalmente derivada de lo expuesto anteriormente es la enunciación de la siguiente doctrina: 1) La fecha a la que ha de estarse a efectos de cuantificación del fondo de comercio susceptible de amortizarse, en los términos del artículo 89.3 del TRLIS, remite a las normas contables mencionadas en el mismo artículo. 2) Esa remisión concuerda con lo establecido en el artículo 10.3 del mismo cuerpo legal, que vincula inexorablemente la determinación de la base imponible con el resultado contable, aun con los ajustes procedentes. 3) En un caso como el debatido -fusión por absorción de entidades ya participadas por encima del 5 por 100, en este caso la totalidad- ha de estarse a las reglas del Real Decreto 1815/1991, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, en el marco trazado por los artículos 42 y 46 del Código de Comercio -grupos de sociedades-. 4) En tal caso, ha de estarse a la fecha de adquisición de la cartera, esto es, a la denominada primera consolidación anterior a la fusión, a efectos de cómputo del fondo de comercio susceptible de amortización. De ello deriva que el recurso de casación ha de ser desestimado, manteniendo la sentencia impugnada.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

★★★ IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

👉ISD. **SENTENCIA 513/2022 [03.05.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3685/2020). Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1682/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1682]

→ **Antecedentes.**

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia del TSJCyL núm. 65/2020 de 28 de abril, que desestimó el recurso núm. 111/2019, interpuesto por la representación procesal de don F contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, Sala de Burgos, de 28 de febrero de 2019, desestimando las reclamaciones económico-administrativas acumuladas núm. NUM015 y núm. NUM016, formuladas por el recurrente respectivamente contra las liquidaciones provisionales en concepto de ISD, devengado por las donaciones de sus abuelos D. A y Dª B, por un importe a ingresar de 52.250,97 euros cada liquidación.

→ **La controversia jurídica**.

Subyace en el presente recurso la delimitación territorial del ámbito de aplicación de los tributos objeto de cesión del Estado a las Comunidades Autónomas, en el caso, el ISD.

En el presente caso, resulta incontrovertido que el recurrente se desplazó del domicilio familiar, en Burgos, para cursar estudios superiores en Madrid, concretamente, el Grado de Ingeniería Electromecánica en la Escuela Técnica Superior de Ingeniería (ICAI) de la Universidad Pontificia de Comillas, donde estuvo matriculado los cursos 2012-2013, 2013-2014, 2014- 2015 y 2015-2016 y, seguidamente, durante los años 2016 y 2017 cursó estudios de posgrado en el extranjero.

La determinación del lugar de residencia que, como se verá, constituye el punto de conexión -instrumental- para determinar la administración tributaria de imposición, dependerá de las circunstancias concurrentes y, por tanto, tendrá una dimensión fáctica.

Ahora bien, mientras que la mera apreciación de los hechos no es revisable en casación, aplicar un criterio de conexión u otro a los efectos de delimitar territorialmente la administración competente para la imposición en los tributos cedidos no es una cuestión de hecho, suscitando dudas el presente asunto en torno a la interpretación de los criterios jurídicos que constituyen el marco normativo del caso así como con relación a la noción de "ausencias temporales", erigiéndose en norma clave para la indagación de tales aspectos la citada Ley 22/2009, que regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

«Determinar si el periodo de tiempo de permanencia de una persona física en una Comunidad Autónoma distinta de donde residen sus padres, con el objeto de cursar estudios universitarios, cuando tales progenitores financien esos estudios, ha de considerarse como "ausencia temporal" del domicilio familiar de los padres, con los efectos inherentes que comporte dicha circunstancia.

- Identificación como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación el artículo 28.1.1º de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva la casación haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa."

→ FALLO:

1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al **Fundamento de Derecho Sexto.**

2.- Declarar no haber lugar al recurso de casación 3685/2020, interpuesto por la representación procesal de don «F-X», contra la sentencia dictada el 28 de abril de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Burgos, en el recurso núm. 111/2019.

3.- Sin costas.

FUNDAMENTOS JURIDICOS
SEXTO.- **Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso**. Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente, reformulando la cuestión de interés casacional, declarar lo siguiente: "El criterio jurídico de conexión para determinar la comunidad autónoma de imposición en el caso del impuesto de sucesiones y donaciones viene determinado por el lugar de producción del rendimiento del impuesto, que será la residencia habitual del donatario -art. 32.2 c) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias-, que habrá de establecerse a partir que los criterios del artículo 28 de la expresada Ley, de acuerdo con el orden de prelación que contiene dicho precepto. El concepto de "ausencia temporal" de la residencia habitual se computará para determinar el mayor número de días de permanencia en el territorio de una Comunidad Autónoma,

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

como magnitudes temporales diferenciadas."

A la vista de lo expresado, no ha lugar al presente recurso de casación por cuanto la sentencia interpreta correctamente el marco jurídico que resulta de aplicación sin que, en ningún momento altere el orden de prelación de los criterios jurídicamente establecidos.

A estos efectos, tiene en consideración el lugar de producción del rendimiento del ISD a través de la residencia habitual del donatario, delimitada por el mayor número de días del período de los 5 años inmediatos anteriores al devengo, magnitud que establece y valora, específicamente, a partir de la prueba practicada sin que el criterio de la ausencia temporal y de su cómputo hubiese constituido la ratio decidendi exclusiva -ni siquiera principal- de su decisión.

En consecuencia, dado que la sentencia de instancia se adecúa a la doctrina que se acaba de proclamar, procede desestimar el recurso de casación.

→ QUINTO.- **Análisis de la sentencia de instancia desde la perspectiva de la consideración de las "ausencias temporales".**

Como acabamos de ver, la razón de decidir de la sentencia es entender acreditado, que el recurrente, en su condición de donatario, tenía su residencia en Burgos en el momento de devengo del impuesto.

No obstante, la resolución impugnada contiene también una serie de afirmaciones con relación al concepto jurídico indeterminado de ausencias temporales -y a su cómputo- a los efectos de determinar el periodo de permanencia en el territorio de una u otra Comunidad Autónoma.

A estos efectos, sobre la base de resoluciones de la Dirección General de Tributos apunta que "la ausencia del territorio de la Comunidad Autónoma de Castilla y León por razón de estudios durante los períodos lectivos invocados, no rompe la convivencia con los padres", considerando, en definitiva el traslado del recurrente a Madrid, a Lyon y a Leamington Spa para la realización de sus estudios como una "ausencia temporal justificada" que debe computarse para determinar el período de permanencia en Castilla y León.

Poco importa que se rompa o no la convivencia con los padres cuando éste no es el criterio jurídico principal para tener en consideración, de la misma manera que tampoco se alcanza a comprender su posterior afirmación relativa a que "en ese período el núcleo de sus intereses vitales nunca dejó de radicar en esta localidad" al no coincidir con el criterio principal que debe ser objeto de prueba.

Sin embargo, tales afirmaciones, que empañan el discurso argumental de la sentencia, resultan inocuas a los efectos que nos ocupan, toda vez que lo que interesa destacar es que, cuando a los efectos de "determinar el período de permanencia" -en este caso, la Comunidad Autónoma en la que haya permanecido el mayor número de días-, la Ley establece que "se computarán las ausencias temporales", habrá dos extremos que, necesariamente, habrá que considerar, por un lado, "el mayor número de días" (del periodo de 5 años anteriores al devengo) -que según, la sentencia impugnada los pasó el recurrente

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

en Burgos- y, por otro lado, que esa permanencia en Burgos no se vio alterada por sus "ausencias temporales" en Madrid.

Cuando la norma jurídica se refiere al "número de días", parece evidente que exige cuantificar una magnitud, entre otras razones, porque para delimitar la secuencia o, si se prefiere, el binomio, "número de días de permanencia" / "número de días de ausencias temporales", estos últimos se computarán para determinar los primeros.

Sin embargo, cuando, como aquí ocurre, se parte de la consideración de que la primera de esas magnitudes es ya, en términos absolutos, mayor que la segunda, resulta evidente que se computen o no esos días de ausencia temporal, el resultado será el mismo.

Por esta circunstancia, entendemos que cobra sentido la afirmación de la Sala de instancia, relativa a que la jurisprudencia contenida, entre otras, en nuestras sentencias de 28 de noviembre de 2017, dictadas, entre otros, en los recursos de casación núms. 807/2017 (ECLI:ES:TS:2017:4434), 809/2017 (ECLI:ES:TS:2017:4307), 813/2017 (ECLI:ES:TS:2017:4433), y 815/2017 (ECLI:ES:TS:2017:4305), no resulta aplicable al presente caso.

En efecto, más allá de que, como expresa la sentencia impugnada, la determinación del concepto de ausencia esporádica es "una materia casuística y circunstancial, irreductible a la unidad", en aquellos casos se consideró acreditada una permanencia fuera del territorio nacional durante más de 183 días a lo largo del año natural por lo que, por definición, no podía calificarse de "ausencia esporádica".

En el caso ahora enjuiciado, el periodo de referencia no es el de un eventual ejercicio tributario, ni siquiera el año natural, sino que viene constituido por el global de los cinco años inmediatamente anteriores al devengo del ISD y si, a estos efectos, la sentencia considera que el recurrente permaneció un mayor número de días en una localidad (Burgos) resulta ya intrascendente el número de días que en concepto de "ausencia temporal", pudo residir en otra localidad (Madrid), razón que impide el establecimiento de una doctrina general -en el presente caso-, sobre la cuestión de si cursar estudios universitarios en una determinada Comunidad Autónoma comporta o no una "ausencia temporal" de la residencia habitual del donatario en otra Comunidad Autónoma, sin perjuicio de que aquella derive del análisis que hemos verificado sobre los criterios jurídicos de conexión, el orden de prelación, y la dimensión temporal de las magnitudes anteriormente referidas.

B) SENTENCIAS (Reseñas)

★ TASAS

👉 TASAS. **SENTENCIA 512/2022 [03.05.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 8026/2019) Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1697/2022 - ECLI:ES:TS:2022:1697]

→ **Antecedentes**.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia del TSJ de Extremadura núm. 148/2019 de 30 de septiembre, que desestimó el recurso de apelación núm. 126/2019 de, S.A.U. contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Cáceres de 23 de mayo de 2019 (procedimiento 45/2019), desestimatoria del recurso contencioso administrativo que dicha entidad había interpuesto contra resolución de la Alcaldía del Ayuntamiento de Serradilla de 17 de diciembre de 2018, desestimatoria del recurso de reposición contra liquidación de la tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos, ejercicio 2018, importe de 5.098,25 euros, habiéndose impugnado por vía indirecta, la Ordenanza fiscal reguladora de la citada Tasa, publicada en el BOP de Cáceres número 242, de 17 de diciembre de 2014.

→ **Delimitación de la controversia.**

El auto de admisión identifica como cuestión de interés casacional la relativa a determinar la procedencia de un tipo de gravamen del 5%, con proyección indistinta tanto con relación al aprovechamiento especial como al uso privativo, que pudieran comportar la ocupación de dominio público local, cuestión ampliamente abordada en un nutrido número de recientes pronunciamientos. Sin embargo, cabe advertir, como primera peculiaridad, que dicha especifica cuestión emerge, por primera vez, definida en términos explícitos, en el debate casacional.

Por otra parte, como segunda peculiaridad, existe también otra cuestión -la relativa a si los apartados a) y c) del artículo 24.1 TRLHL establecen dos tasas compatibles entre sí-, que se suscitó en primera y segunda instancia y, pese a no considerarse por el auto de admisión, ha venido a incorporarse al debate casacional como muestran, por un lado, los escritos de preparación y de interposición de la sociedad recurrente y, por otro lado, el escrito de oposición del Ayuntamiento de Serradilla.

Al respecto, cabe hacer notar que la compatibilidad entre la letra a) y la letra c) del apartado 1 del artículo 24 TRLHL, era una cuestión pacífica, de modo que -se venía considerando-, que al estar resuelta por la jurisprudencia, no resultaba necesario acometer pronunciamiento adicional alguno tal y como, entre otros pronunciamientos de la Sección Primera, puso de manifiesto el auto de 12 de diciembre de 2018, inadmitiendo a trámite un recurso de casación (rca 5017/2018), en el que se planteaba el tema de dicha compatibilidad, al considerar que ya estaba solucionado por la jurisprudencia.

No obstante, de un tiempo a esta parte, este tema vuelve a despuntar en algunos recursos de casación frente a algunos pronunciamientos judiciales aislados que, a pesar de la jurisprudencia existente, consideran incompatible la tasa por ocupación del dominio público en su modalidad general (art. 24.1.a TRLHL), cuando la entidad correspondiente fuera ya contribuyente del ayuntamiento por la tasa en su modalidad especial (art. 24.1.c TRLHL), lo

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

que ha dado lugar a la admisión de algunos recursos de casación sobre la expresada temática.

Por tanto, teniendo en consideración esta última circunstancia, así como que, en el presente recurso de casación, dicha cuestión fue específicamente tratada por la sentencia impugnada, introducida por la recurrente en el escrito de preparación, mantenida, incluso, en el escrito de interposición y, por supuesto, discutida en el escrito de oposición del Ayuntamiento recurrido, entraremos a analizar dicha cuestión sobre la base del acuerdo del Pleno no jurisdiccional de 3 de noviembre de 2021, en cuya virtud:[...]

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «Matizar, precisar, o revisar, en su caso, la jurisprudencia establecida, concretando si en los supuestos de aprovechamiento especial de bienes del dominio público es lícito imponer un tipo de gravamen del 5% sobre la base de la tasa que tomará, a su vez, como referencia, la utilidad que reporte el aprovechamiento, partiendo de que, a juicio de la Sala, estamos irrefutablemente ante un caso de aprovechamiento especial, no de uso privativo y, en su caso, cuál debería ser el tipo de gravamen aplicable a éste que debería reflejar la ordenanza»

- **Identificación como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación**: 1. Los artículos 24 y 25 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo); 2. El artículo 20.1 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos del Estado (BOE de 15 de abril);.3. El artículo 85 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas (BOE de 4 de noviembre); 4. El artículo 64 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público (BOE 14 de julio).

→ FALLO:

> «Declarar no haber lugar el recurso de casación 8026/2019, interpuesto por la representación procesal S.A.U. (anteriormente denominada "IDistribución "), contra la sentencia dictada el 30 de septiembre de 2019 por el Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en el recurso de apelación núm. 126/2019»

II. JUNIO,2022

SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

★

LEY GENERAL TRIBUTARIA
(LGT)

👉 LGT. **SENTENCIA 729/2022 [14.06.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

(Rec.5405/2020) Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2433/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2433]

→ **Antecedentes.**

El presente recurso de casación se interpuso por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 12 de mayo de 2020 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso 130/2018, promovido por la entidad MM, S.L. frente a la resolución de 18 de diciembre de 2017, del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"], que inadmitió a trámite el recurso extraordinario de revisión formulado contra la resolución del Tribunal Económico Regional de Andalucía ["TEARA"], de 25 de julio de 2013, desestimatoria de las reclamaciones económico-administrativas acumuladas Núms. 11/1807/2012 y 14/1816/2012, instadas frente al acuerdo de liquidación, concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005, y, contra el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador. Consecuencia de la estimación parcial, el tribunal de instancia ordenó la retroacción de las actuaciones para que el TEAC resolviera el recurso extraordinario de revisión.

→ **Objeto del recurso.**

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 12 de mayo de 2020, estimatoria parcial del recurso núm. 130/2018 formulado por la entidad MM, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 18 de diciembre de 2017, que inadmitió el recurso extraordinario de revisión instado frente a la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Andalucía ["TEARA"], de 25 de julio de 2013, por la que se desestiman las reclamaciones económico administrativas acumuladas Núms. 11/1807/2012 y 11/1816/2012 interpuestas contra el acuerdo de liquidación, de fecha 16 de abril de 2012, emitido por la Dependencia Regional de la Inspección, sede en Cádiz, de la Delegación Especial de Andalucía, de la Agencia Estatal de la administración Tributaria, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005 y contra el acuerdo de resolución de procedimiento sancionador de 26 de abril de 2012, emitido por el mismo organismo, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2005.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «Determinar, interpretando los artículos 213.1 y 244.1 de la LGT, qué debe entenderse por "actos firmes de la Administración tributaria" y por "resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos", aclarando así, si es admisible un recurso extraordinario de revisión contra una resolución de un órgano económico-administrativo que está siendo ya objeto de fiscalización en la vía judicial al haberse interpuesto contra la misma un recurso contencioso-administrativo»

- **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** 1. Los artículos 12.1, 213.2 y 244.1 de la Ley 58/2003, de 17 de

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

diciembre, General Tributaria; 2 Los artículos 113, 125.1 y Disposición Adicional Primera de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas; 3. El artículo 3.1 del Código Civil. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 5405/2020, interpuesto por la Abogacía del Estado, en la representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 12 de mayo de 2020 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó en parte el recurso 130/2018, promovido por la entidad MM, S.L. frente a la resolución de 18 de diciembre de 2017, del Tribunal Económico Administrativo Central.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

QUINTO**.- Doctrina jurisprudencial precedente**.

Sobre la cuestión de interés casacional, en relación a la interpretación del art. 244.1 LGT, no se invoca jurisprudencia específica en el ámbito tributario. Sin embargo, sí la hay, y es en la que se apoya la sentencia recurrida, respecto a la eventual simultaneidad de recurso extraordinario de revisión en vía administrativa, con la impugnación jurisdiccional de aquel acto firme contra el que se pretende interponer revisión extraordinaria. Esta jurisprudencia, aunque referida a la anterior Ley 30/1992 de 26 de diciembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones y Procedimiento Administrativo Común ["LRJAPC"], es perfectamente trasladable al actual art. 125 Ley 39/2015, de 1 de octubre de procedimiento administrativo común (LPAC) que no se separa, en esta cuestión, del precedente art. 118 de la LRJAPC, en la redacción introducida por la Ley 4/1999 de 13 de enero. En ambos preceptos se establece que el objeto del recurso extraordinario de revisión son los actos firmes en vía administrativa.

Pues bien, la jurisprudencia de nuestra Sala en el ámbito del procedimiento administrativo común, si bien ha establecido que la regla general debe ser la exclusividad del procedimiento judicial para alegar las los motivos que pudieran fundar la disconformidad a derecho del acto o actuación recurrida, incluidos los que pudieran sustentar el recurso de revisión, también ha precisado que este criterio general requiere que la invocación de las causas de revisión en el proceso judicial resulte procesalmente viable, y que, en caso de no ser así, debe primar una interpretación conforme a la plenitud del derecho a la tutela judicial efectiva. En definitiva, los graves vicios que integran los distintos motivos de revisión pueden y deben ser alegados de manera tempestiva en el proceso judicial siempre que exista cauce procesal idóneo para ello, y, cuando haya recaído sentencia firme, mediante el recurso de revisión previsto en el art. 102 LJCA, que acoge sustancialmente los mismos motivos que el recurso de revisión administrativo. Ahora bien, fuera de estos

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

casos, no cabe excluir de manera absoluta e incondicionada la posibilidad de que pueda entablarse un recurso de revisión contra una resolución administrativa frente a la que se haya interpuesto ya un recurso jurisdiccional, pues ello se opondría, en determinadas situaciones, a la plenitud del derecho a la tutela judicial efectiva. Por tanto, debe examinarse si, en el caso concreto, es posible que los motivos de revisión que se pretenden invocar en vía administrativa, han sido alegados ya como motivos de impugnación en el proceso judicial, o pueden serlo de forma tempestiva, por la fase procesal e instancia en que se encuentre el proceso.

Un examen sistematizado de las distintas posibilidades se efectúa en nuestra sentencia de 7 de junio de 2005 (rec. cas. 2018/2003), reiterada en la de 20 de diciembre de 2006 (rec. cas. 3909/2004) que dice como sigue: [...].

SEXTO.- **La doctrina jurisprudencial sobre el procedimiento administrativo común es también extensible al ámbito tributario. El juicio de la Sala**.

El tenor literal del art. 244.1 LGT no conduce a conclusiones diferentes a las establecidas en nuestras sentencias de 7 de junio de 2005 y de 20 de diciembre de 2006, cits., a propósito del recurso extraordinario de revisión en el marco del procedimiento administrativo común, y con las mismas limitaciones, esto es, que la simultaneidad del recurso extraordinario de revisión con la impugnación en vía judicial del mismo acto, solo es posible cuando, estando en curso el procedimiento judicial, no cabe hacer valer los eventuales motivos del recurso de revisión en el proceso judicial interpuesto para la impugnación del acto firme en vía administrativa, lo que exige verificar la fase o instancia en la que se encuentra el procedimiento judicial al tiempo de conocer los documentos o sentencia firme que sustenta el recurso de revisión.

No es un elemento relevante de interpretación la ausencia de mención explícita en el art. 244.1 LGT a que la firmeza de los actos que se pretende recurrir en revisión es la producida en vía administrativa, a diferencia del art. 125 LPAC, que sí precisa que el objeto de revisión son "los actos firmes en vía administrativa. Y no lo es porque la firmeza en vía administrativa, funcionalmente, es una noción común al procedimiento administrativo común y al tributario, que comporta la inviabilidad de utilizar medio de impugnación ordinarios alguno en la vía administrativa, ya sea por haber dejado transcurrir los plazos para su interposición, o por haber agotado las vías ordinarias de impugnación en vía administrativa, con independencia del curso que puede seguir una eventual impugnación en vía judicial, que requiere que el acto objeto de impugnación haya puesto fin a la vía administrativa (art. 25.1 LJCA). Y tampoco es significativa la mención del art. 244.1 LGT tanto a "los actos firmes de la Administración tributaria", por una parte, como a "las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos", pues ello obedece a la especificidad de los medios de revisión en vía administrativa que es propia de las leyes tributarias, lo que permite singularizar, conceptualmente, aquellos actos de la Administrativo tributaria que alcanzan la firmeza por no haberse interpuesto contra los mismos los medios de impugnación habilitados, de los que alcanzan firmeza administrativa previo agotamiento de esta vía de revisión económico administrativa.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

Por consiguiente, procede fijar como doctrina de interés casacional que, a los efectos del art. 244 LGT, por "actos firmes de la Administración tributaria" y por "resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos", debe entenderse la producida en vía administrativa, y que los posibles motivos de recurso extraordinario de revisión, cuando la resolución firme de un órgano económico-administrativo está siendo ya objeto de fiscalización en la vía judicial, deben ser alegados en la misma, de manera que solo en el caso de que ello no sea posible por la fase o estado en que se encuentre el proceso judicial, será posible que se hagan valer mediante un recurso extraordinario de revisión al amparo del art. 244 LGT.

SÉPTIMO.-**Aplicación de la doctrina jurisprudencial y resolución de las pretensiones.**

En el caso de autos, también hemos de descender al examen de la situación concreta, extremo que no hace la sentencia recurrida, que se basa más bien en una aplicación automática de la excepcional compatibilidad entre la vía judicial y el eventual recurso de revisión, afirmación que, como se ha explicado no es correcta con ese alcance generalizado. Pero la solución de admitir en este caso la interposición de recurso extraordinario de revisión, sí es acertada por los motivos que explicamos a continuación.

El motivo de revisión alegado para el recurso de revisión es el del apartado a) del art. 244.1 LGT, aparición de documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido. La parte actora, hoy recurrida, aportó, con el carácter de documento nuevo de valor esencial, la sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 1 de Ourense, de 14 de enero de 2015, recaída en el Juicio Oral 4672014, confirmada íntegramente por la Audiencia Provincial de Ourense en sentencia de 21 de junio de 2015, y ello por cuanto, sostiene, en la misma se declara probado que la entrada y registro que la inspección de la AEAT de Barcelona efectuó en la sede social de Recuperaciones y Afinaciones SL el 28 de abril de 2008 fue ilícita, al efectuarse con vulneración del derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio social de la empresa. Sostiene que fue precisamente en ese actuación de registro en domicilio donde se recabaron los documentos, datos e informaciones que han sustentado la actuación inspectora para la regularización tributaria de la entidad mercantil MM S.L., aquí recurrida. La demanda, al igual que el escrito de interposición del recurso de revisión se extienden en consideraciones doctrinales y jurisprudenciales sobre la ilicitud de las pruebas y sobre su repercusión en las liquidaciones practicadas a la recurrente y en el procedimiento, invocando la denominada doctrina de la proscripción de utilizar como medios de prueba los procedentes de una actuación nula de pleno derecho. La parte recurrente argumenta también, en la interposición del recurso de revisión, que los documentos aportados podrían incardinarse en el motivo c) del apartado 1 del art. 244, propugnando una interpretación extensiva del concepto de "conducta punible".

Ahora bien, más allá de la caracterización de los motivos invocados, lo relevante ahora es que el recurso extraordinario de revisión, presentado en 21 de agosto de 2015, se inadmitió

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

por dirigirse contra un acto que, siendo firme en vía administrativa, había sido impugnado mediante recurso contencioso-administrativo que se interpuso en 2013 (rec. Cont-advo 611/2013 de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con sede en Sevilla). Por tanto, el recurso contencioso-administrativo se interpuso más de un año antes de la fecha de los documentos en que se sustenta el recurso extraordinario de revisión (la sentencia del Juzgado de lo Penal núm. 1 de Orense, es de 14 de enero de 2015, siendo confirmada por la de la Audiencia Provincial de Orense, en sentencia de 21 de junio de 2015). Un hecho relevante es que el recurso contencioso-administrativo quedó suspendido en su tramitación por auto de la Sala del TSJ de Andalucía, con sede en Sevilla, de fecha 16 de julio de 2015, hasta la finalización de proceso penal seguido en el Juzgado de Instrucción núm. 2 de Córdoba, Diligencias Previas 5629/2005, y el recurso extraordinario de revisión se interpuso el 21 de agosto de 2015, y la sentencia de la Audiencia Provincial es de 21 de junio de 2015.

Así las cosas, la Administración recurrente en casación no justifica en absoluto que, en el estado de suspensión que se encuentra el procedimiento judicial, haya resultado posible suscitar en el proceso judicial los motivos en que se sustenta el recurso extraordinario de revisión. Aunque hipotéticamente pudiera considerarse que existirá momento procesal para hacerlo, es obvio que en el estado de suspensión del procedimiento judicial y por la causa que se ha suspendido - prejudicialidad penal - la eventualidad de reanudar la tramitación está subordinada a una contingencia ajena a la propia dinámica procesal interna del recurso contencioso-administrativo (art. 40 de la Ley 1/2000 de Enjuiciamiento civil). En estas condiciones, la perentoriedad de los plazos de tres meses para hacer valer los motivos de revisión (art. 244.5º LGT) pugna con una solución que remitiera a la invocación de los motivos del recurso de revisión al momento, futuro e indeterminado, en que se levante la suspensión del procedimiento judicial, sin que tampoco quepa afirmar categóricamente que tal aportación no pudiera ser rechazada por extemporánea si se realiza al tiempo de levantarse la suspensión. Por tanto, la solución más respetuosa con la plenitud de derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) es que los eventuales motivos de revisión puedan hacerse valer mediante el recurso extraordinario de revisión, como acordó la sentencia recurrida, sin predeterminar el curso procedimental que, en las específicas circunstancias de prejudicialidad penal del caso, deberá seguir el recurso de revisión. Por tanto, el recurso de casación debe ser rechazado, ya que la solución de la sentencia recurrida es correcta, aunque la base argumental presuponga una compatibilidad absoluta entre recurso de revisión y proceso judicial que, ya se ha explicado, no es tal.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 👁 IRPF 1ª **SENTENCIA 718/2022 [13.06.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5579/2020) Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2438/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2438]

→ **Antecedentes.**

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJM núm. 523/2020 de 22 de julio, que estimó el recurso núm. 909/2019, interpuesto por la representación procesal de don Eulalio contra tres resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 25 de marzo de 2019, que desestimaron las reclamaciones económico administrativas NUM000, NUM001 y NUM002, frente a acuerdo denegatorio de rectificación de autoliquidaciones de IRPF, ejercicios 2014, 2015 y 2016, sentencia que anula aquellas resoluciones por considerar exentas las cantidades percibidas por el actor, en concepto de pensiones de jubilación de la OTAN, con devolución de las cantidades resultantes, más el interés de demora desde la fecha en que se realizaron los ingresos indebidos.

→ **La controversia jurídica**.

El debate del presente recurso se origina como consecuencia de que, quien fuera recurrente en la instancia, don Eulalio, contribuyente por IRPF en España, solicitó la rectificación de su autoliquidación por entender que la pensión que percibe de la Organización del Tratado del Atlántico Norte (OTAN) se encuentra exenta.

Esta es, en síntesis, la cuestión que concita nuestra atención, a cuyo efecto procederemos a analizar tanto la normativa de la OTAN como la LIRPF.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «Determinar si han de entenderse incluidas en la expresión "sueldos y otros emolumentos" contenida en el artículo XIX Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Ottawa el 20 de septiembre de 1951, las prestaciones por jubilación percibidas por los funcionarios de la OTAN y si las mismas están o no exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
>
> ❖ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación**: artículo XIX del Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Ottawa el 20 de septiembre de 1951, y el artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso»

→ FALLO:

1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al **Fundamento de Derecho Cuarto.**

2.- Declarar haber lugar al recurso de casación 5579/2020, interpuesto por la

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

Administración General del Estado, contra la sentencia de 22 de julio de 2020, de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso núm. 909/2019, sentencia que se casa y anula.

3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Eulalio contra las tres resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de fecha 25 de marzo de 2019, que desestimaron las reclamaciones económico-administrativas NUM000, NUM001 y NUM002, relativas a acuerdo denegatorio de rectificación de autoliquidaciones del IRPF, ejercicios 2014, 2015 y 2016.

4.- Sin costas.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

CUARTO.- **Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

En las circunstancias del presente caso, partiendo de la expresión "sueldos y otros emolumentos" contenida en él, de los Representantes Nacionales y del Personal Internacional, hecho en Ottawa el 20 de septiembre de 1951, las prestaciones por jubilación, percibidas de la citada Organización, por una persona física residente en España, no se encuentran exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. artículo XIX del Convenio sobre el Estatuto de la Organización del Tratado del Atlántico Norte

En consecuencia, dado que la sentencia de instancia no se adecúa a la doctrina que se acaba de proclamar, procede estimar el recurso de casación, casando y anulando dicha sentencia y, en su lugar, desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Eulalio contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 25 de marzo de 2019.

TERCERO.**- La resolución del recurso**.

La sentencia de instancia desenfoca el análisis, por acometer la interpretación del artículo XIX del Convenio de Ottawa a partir de otros convenios internacionales, como la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de las Naciones Unidas; la Convención sobre Privilegios e Inmunidades de los Organismos Especializados o la normativa de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (O.C.D.E.), invocando, también, el artículo 17 LIRPF, para concluir que no puede darse un tratamiento diferente a las pensiones y haberes pasivos respecto de los sueldos y salarios, "salvo que la Ley disponga otra cosa, lo que no acontece en el presente caso, y teniendo en cuenta que los salarios percibidos de la OTAN se encuentran exentas de tributación, dicha exención debe entenderse que comprende las pensiones percibidas de dicho organismo."

Se observa, en consecuencia, que la sentencia recurrida acude a normativa exógena al acervo jurídico específico de la OTAN cuando lo que debió hacer era interpretar el Convenio

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

de Ottawa y las normas de esa organización.

En este sentido, la invocación a la excepción de la ley - "salvo que la Ley disponga otra cosa"- en lugar de referenciarla con el articulo 17 LIRPF a los efectos de equiparar salarios, sueldos y emolumentos con pensiones y haberes pasivos, debería contextualizarse en el acervo jurídico OTAN pues, es ahí, donde, en su caso, ha de realizarse esa comparativa.

Tanto es así, que el ordenamiento jurídico tributario español condiciona la interpretación de la LIRPF a los tratados y convenios internacionales, al declarar en su artículo 5 que "[l]o establecido en esta Ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española".

Analizando el acervo jurídico OTAN la conclusión que se obtiene es que la exención fiscal de los funcionarios en cuanto a sus sueldos y otros emolumentos que perciban de la Organización en su calidad de funcionarios no alcanza a las pensiones.

En efecto, así se desprende literalmente de las Civilian Personnel Regulations (Reglamento de Personal Civil) que, con relación a aquellas pensiones que están sujetas a un impuesto sobre la renta nacional, prevé un "ajuste fiscal", esto es, una cantidad pagada, además de la pensión, para compensar la pérdida de ingresos, debido a los impuestos nacionales que se recauden.

En efecto, dentro de su anexo VI "Regulations governing the NATO Defined Contribution Pension Scheme", se contiene la siguiente previsión, que traducimos al español en los términos expresados entre corchetes:

"Article 15 Adjustment of pensions liable to national tax legislation

15.1 The recipient of a pension under these Regulations shall be entitled to the adjustment applying to the member country of the Organization in which the pension and adjustment relating thereto are chargeable to income tax under the tax legislation in force in that country"

[Artículo 15 Ajuste de las pensiones sujetas a la legislación fiscal nacional

15.1 El beneficiario de una pensión conforme a este Reglamento tendrá derecho al ajuste aplicable al país miembro de la Organización en el que la pensión y el ajuste relacionado con la misma estén sujetos al impuesto sobre la renta de acuerdo con la legislación fiscal vigente en ese país].

Dicho lo anterior, analizando la controversia, ahora, desde el prisma de nuestra legislación, resulta que a tenor del artículo 2 de la LIRPF "constituye el objeto de este Impuesto la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador".

De esta manera, las pensiones se consideran sometidas a tributación por IRPF, como

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

rendimientos del trabajo, según lo dispuesto en el artículo 17 de la LIRPF. Consecuentemente, en ausencia de cualquier otra previsión, las personas físicas residentes en territorio español quedan sometidas a gravamen en el IRPF por su renta mundial debiéndose proceder al cálculo de la renta en los términos previstos en la LIRPF, con independencia del lugar de donde proceda la renta percibida y cualquiera que sea la residencia del pagador, sin perjuicio, en su caso, de la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero en los términos que proceda.

Asimismo, el artículo XXII del Convenio de Ottawa establece: "[e]stas prerrogativas e inmunidades se conceden a los funcionarios expertos en beneficio de la Organización, y no en su propio provecho personal". A partir de este precepto, cobra sentido la argumentación del abogado del Estado, relativa a que es la condición de funcionario de la Organización la que motiva el reconocimiento de los privilegios (por lo que interesa al caso, la exención), de manera -cabe entender-, que desaparecen al cesar la prestación de servicios para la Organización mediante la jubilación.

Sin perjuicio de lo expuesto, nos encontraríamos en otro escenario si, con independencia de lo expresado en el acervo jurídico OTAN, nuestro ordenamiento jurídico contemplara la exención de las pensiones del personal jubilado de la OTAN, como consecuencia de una previsión específica a partir de un acuerdo, de un canje de notas o de cualquier otra circunstancia.

Así ocurre, por ejemplo, con la exención de impuestos nacionales sobre retribuciones, salarios y honorarios abonados por la Unión Europea, en virtud del apartado 2 del artículo 13 del Protocolo de Privilegios e Inmunidades de las Comunidades Europeas de 1966, que se aplica también a todos los beneficiarios de una pensión de jubilación, invalidez o supervivencia, abonada por las Comunidades Europeas, en virtud de la Aplicación provisional del Canje de Notas, constitutivo de Acuerdo entre el Reino de España y la Comisión Europea, como, por lo demás, ha reconocido, expresamente, la resolución vinculante de Dirección General de Tributos, V1555-21 de 25 de mayo de 2021 (LA LEY 1645/2021).

Sin embargo, no consta -ni siquiera ha sido aducido- un tratamiento semejante para las pensiones de jubilación del personal de la OTAN, por lo que, en consecuencia, el presente recurso de casación ha de ser estimado.

👉 👁 IRPF 2ª **SENTENCIA 781/2022 [20.06.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1124/2020) Ponente: José Antonio Montero Fernández.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2495/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2495]

¿Y, AHORA, QUÉ?
FUNDAMENTO JURÍDICO CUARTO.- Cuestiones pendientes de resolver.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

A la vista del contenido y formulación de la cuestión con interés casacional objetivo y el planteamiento que se hace por las propias partes, al punto que la propia parte recurrida admite abiertamente producida la prescripción, no resulta procedente y además innecesario, entrar sobre otras cuestiones que desde un plano general el tema suscita, algunas de gran importancia jurídica y práctica, entre ellas la cuestión referente a la retroactividad denunciada por la parte recurrente, que puede entenderse respondida cuando el propio TJUE afirma que el art.º 39.2 afecta o podía afectar a prescripciones ya consumadas, pero cuya resolución es innecesaria dado los efectos directos derivados de la doctrina europea; y otra de gran relevancia, que no cabe abordar por resultar extraña al debate suscitado y al caso concreto, sin que quepa hacer por este Tribunal construcciones jurídicas en abstracto a modo de informe, referida a los efectos de la sentencia del TJUE, en este caso afectante sólo al art.º 39.2, **respecto si cabe entender que lo resuelto por el TJUE determina la nulidad de todo lo actuado en aquellos procedimientos en los que se aplicó el citado art.º 39.2 de la LIRPF (ó 121.6 de la LIS) y si puede abarcar incluso a actos firmes por no haber sido objeto de impugnación; o por el contrario ha de entenderse que lo fallado por el TJUE no afecta a la validez de los procedimiento seguidos y, en todo caso, procedería retrotraer el procedimiento para que la Administración Tributaria compruebe, conforme a la doctrina tradicional, si resulta acreditada la prescripción alegada.**

Cuestiones, insistimos, de gran importancia pero que no es posible examinar en el presente recurso de casación por venir su objeto circunscrito a la cuestión despejada, lo que ha determinado la suerte del presente recurso de casación.

→ **Antecedentes**.

En el recurso contencioso-administrativo nº 260/2019, seguido en la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Cáceres del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, se dictó sentencia nº 445/2019, con fecha 19 de diciembre, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente:

"FALLAMOS:

Estimamos parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de don L y doña E, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de noviembre de 2018, dictada en las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 y NUM001, acumuladas, y declaramos haber lugar a los siguientes pronunciamientos:

1) Confirmamos la Resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional de Extremadura de fecha 30 de noviembre de 2018, en lo que se refiere a la reclamación económico-administrativa número NUM000, por ser ajustada a Derecho, y anulamos dicha Resolución en el pronunciamiento de la reclamación económico-administrativa número NUM001, por no ser ajustado a Derecho.

2) Anulamos el Acuerdo sancionador dictado por la Dependencia Regional de Inspección, Delegación Especial de Extremadura, Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

8 de julio de 2016, por no ser ajustado a Derecho, dejando sin efecto la sanción impuesta.

3) Sin hacer especial pronunciamiento respecto a las costas procesales causadas".

→ Base fáctica del enjuiciamiento.

Haciéndonos eco del relato fáctico contenido en el auto de admisión, no se cuestiona que los recurrentes presentaron en 22 de abril de 2013 un primer modelo 720 del ejercicio 2012, a fin de informar a la Administración de que eran propietarios de un inmueble sito en el municipio portugués de Elvas, que habían adquirido mediante compraventa el 19 de junio de 2007 por el precio de 105.000 euros; posteriormente en 15 de julio de 2013 presentaron un segundo modelo, complementario del anterior, en el que declararon ser titulares de otro inmueble en la misma localidad portuguesa que habían adquirido el 3 de septiembre de 2008 por un importe de 110.000 euros.

A raíz de dichas informaciones la Inspección imputó a los interesados la obtención en 2012 de una ganancia patrimonial no justificada, por el importe del valor del inmueble que fue extemporáneamente declarado. Tal regularización se hizo al amparo de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF, añadido por el artículo 3.2 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, con relación a la Disposición Adicional segunda de esta última, y por no considerarse aplicable la excepción prevista en el último inciso del citado artículo, al no resultar acreditado que los fondos empleados para la adquisición del inmueble en 2008, correspondieran a rentas declaradas u obtenidas en períodos impositivos en los que no eran sujetos pasivos del IRPF.

Reconoce el Sr. Abogado del Estado que los inmuebles se adquirieron antes de 2011, años 2007 y 2008, siendo la renta financiadora, como muy tarde, de 2008; sin que la presentación del modelo 720 interrumpa la prescripción, sino que ha de estarse al inicio del procedimiento inspector, esto es, a 24 de noviembre de 2015.

→ Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia:

> «Determinar si, en el marco de las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y, a tenor de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, una liquidación por IRPF puede practicarse sin sometimiento a plazo de prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria»

- **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 21, 45, 56, 63 y 65 del TFUE, a la luz de la jurisprudencia

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

del TJUE; el artículo 44 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo; el artículo 9.3 de la Constitución Española; los artículos 3, apartado 2; 10, apartado 2, y la disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; y el artículo 39.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico segundo**.

Segundo. Declarar haber lugar al recurso de casación n.º 1124/2020, interpuesto por D. L y Dª, representados por el procurador de los Tribunales, contra la sentencia nº 445/2019, dictada el 19 de diciembre por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Cáceres del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el recurso contencioso-administrativo nº 260/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso administrativo dirigido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de 30 de noviembre de 2018, dictada en las reclamaciones económico-administrativas números NUM000 (57.265,72 euros, intereses de demora incluidos) y NUM001 (multa de 75.763,17 euros) -ya anulada-, con devolución, en su caso, de lo indebidamente ingresado más intereses.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las de la instancia.

FUNDAMENTO JURIDICO
SEGUNDO.- **La sentencia del TJUE de 22 de enero de 2022, en el asunto C-788/19 , y su incidencia en el presente recurso de casación**. La sentencia del TJUE de 22 de enero de 2022, Asunto C_788/19, incide sustancial y determinantemente sobre la cuestión de interés casacional seleccionada en el auto de admisión y anteriormente transcrita, de suerte que ha de acogerse la pretensión actuada, sin oposición del Sr. Abogado del Estado que a la vista de la referida sentencia y de los hechos acreditados considera que se ha producido la prescripción. Recordemos que entre las cuestiones controvertidas instaba la Comisión Europea, en un procedimiento de infracción, que el TJUE declarase que "al establecer consecuencias del incumplimiento de la obligación informativa respecto de los bienes y derechos en el extranjero o de la presentación extemporánea del "modelo 720" que conllevan la calificación de dichos activos como "ganancias patrimoniales no justificadas" que no prescriben; ... el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 21 TFUE, 45 TFUE, 49 TFUE, 56 TFUE y 63 TFUE y los artículos 28, 31, 36 y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992 (DO 1994, L l, p. 3; en lo sucesivo, "Acuerdo EEE")".

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

En lo que ahora interesa la citada sentencia recoge las siguientes consideraciones:

[...]

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) decide:

«1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 63 TFUE y 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de 2 de mayo de 1992:

-- al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como- "ganancias patrimoniales no justificadas" sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción»

Brevemente para significar que el deber informativo que nos ocupa fue introducido en nuestro ordenamiento por Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, a la que precedió la llamada amnistía fiscal. En lo que ahora interesa, aparte del régimen sancionador creado, preveía que el incumplimiento formal acarreaba una ganancia no patrimonial específica para activos en el exterior, arts. 39.2 LIRPF y 121.6 LIS, recordemos que el régimen tradicional en esta materia era su consideración como ganancias no justificadas, partiendo de la presunción de la existencia de rentas no declaradas ante la detección de bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o el patrimonio declarados por el contribuyente; considerando el TJUE que se vulnera el principio de libre circulación de capitales por la Ley 7/2012, al disponer que el incumplimiento o el cumplimiento imperfecto o extemporáneo de la obligación informativa relativa a los bienes y derechos situados en el extranjero tiene como consecuencia la imposición de las rentas no declaradas correspondientes al valor de esos activos como ganancias patrimoniales no justificadas sin posibilidad, en la práctica, de ampararse en la prescripción, puesto que se establecía el inicio del cómputo de la prescripción en el momento en que la Administración tributaria tenga por primera vez conocimiento de su existencia, lo que conllevaba que se podía gravar las rentas por los específicos activos durante un tiempo indefinido, sin tener en cuenta el ejercicio en que se devengaba el impuesto, ante la imposibilidad de probarlo por parte del obligado tributario, lo que resultaba desproporcionado, puesto que la normativa adoptada por el legislador español produce no sólo un efecto de imprescriptibilidad, sino también permite a la Administración tributaria cuestionar una prescripción ya consumada en favor del contribuyente.

El legislador nacional en cumplimiento de lo resuelto por el TJUE ha dictado la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la LIS y la LIRPF.

En consonancia con lo dicho y lo resuelto en la expresada sentencia del TJUE, a la cuestión de interés casacional objetivo formulada cabe responder en el sentido de **que una liquidación por IRPF no puede practicarse sin sometimiento a plazo de**

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

prescripción alguno, cuando las ganancias patrimoniales no justificadas que se regularizan, correspondan a rendimientos constituidos en bienes y activos en el extranjero y hayan sido puestas de manifiesto con ocasión del cumplimiento extemporáneo de la obligación de información estipulada en la Disposición adicional 18ª de la Ley 58/2003, General Tributaria.

TERCERO**.- Proyección de la doctrina fijada al caso.**

No hay duda que la aplicación de la doctrina fijada, a la luz de la referida sentencia del TJUE, a los hechos acreditados, corrobora que se ha producido la prescripción alegada. Es el propio Sr. Abogado del Estado, como se ha indicado, el que elocuentemente así lo confirma cuando manifiesta que "como consecuencia de la Sentencia del TJUE, la imprescriptibilidad contenida en el art. 39.2 de la LIRPF, la prescripción del IRPF se rige por la normativa general, que supone una prescripción de 4 años, y un tratamiento análogo al contenido en el art. 39.1 LIRPF.... En este caso, el 24 de noviembre de 2015, se comunica el inicio del procedimiento inspector, luego la interrupción de la prescripción se produce en ese momento, con la comunicación de inicio del procedimiento inspector... En este caso, los contribuyentes han probado que eran titulares de ese inmueble desde una fecha anterior al periodo de prescripción (anteriores al año 2011), pues justifican que el inmueble se adquirió el 3-09-2008. Por ello, en el momento de inicio del procedimiento inspector ya había prescrito el derecho de la Administración a comprobar la ganancia patrimonial procedente de la adquisición del inmueble.... la extemporánea presentación del modelo 720 no interrumpe la prescripción de IRPF 2008... sino que es el inicio del procedimiento inspector, lo que marca esa eventual interrupción. El procedimiento inspector se inició, como hemos dicho, el 24.11.2015. En dicho momento, y según las reglas generales de prescripción (arts. 66 y ss. LGT) quedaría viva la prescripción administrativa del IRPF 2011... En el expediente, que ha dado lugar a este recurso, la imputación se efectuó al año 2012, por ser aplicable la regla especial que, ahora, ha quedado anulada, pero que preveía la imputación al periodo impositivo más antiguo de entre los no prescritos en el que estuviera en vigor el régimen especial, esto es, ejercicio 2012, pero al haber quedado acreditado que el bien inmueble se adquirió en 2008, no se podría gravar, debiendo entenderse todo prescrito".

👉 👁 IRPF 3ª. **SENTENCIA 790/2022 [20.06.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3468/2020) Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2485/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2485]

→ **Antecedentes.**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 19 de febrero de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria parcial del recurso núm. 485/2017, deducido por la entidad X, S.A., frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 5 de octubre de 2017, que

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

desestimó la reclamación formulada contra acuerdos de la Oficina de Control Tributario y Aduanero de la Dependencia Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por los que se practicaron liquidaciones por el concepto de retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), rendimientos del trabajo/profesional, de los periodos comprendidos entre abril de 2008 y diciembre de 2010, así como contra resolución sancionadora.

Como resultado de la actuación inspectora, llevada a cabo sobre la obligada tributaria X, S.A., que tuvo comienzo el día 20 de marzo de 2012, se formalizó acta de disconformidad con fecha 19 de julio de 2013. En la misma fecha, se emitió por el Servicio de Inspección un informe ampliatorio que acompañaba al acta. **La Administración consideró que no resultaba aplicable tal exención por la única razón de ser miembros del Consejo de Administración**.

→ **Objeto del recurso.**

Se trata de precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF a efectos de determinar si se puede aplicar a todos los rendimientos del trabajo o únicamente a algunos, en particular, a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, partiendo de la condición de trabajador por cuenta ajena, y determinar, en consecuencia, si puede aplicarse la exención a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «Precisar el alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero" contenida en el artículo 7.p) LIRPF a efectos de si se puede aplicar a todos los rendimientos del trabajo o únicamente a los rendimientos del trabajo derivados de una relación laboral o estatutaria, a partir de la condición de trabajador por cuenta ajena, determinando en consecuencia si puede aplicarse la a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración»

- **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: A**rtículos7.p) y 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

→ FALLO:

> «1º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico tercero** de esta sentencia.
>
> 2º- No Haber lugar el recurso de casación núm. 3468/2020, interpuesto por el Abogado del Estado en la representación que le es propia de la Administración General del Estado,

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

contra la sentencia dictada el 19 de febrero de 2020, por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, estimatoria parcial del recurso núm. 485/2017, deducido por la entidad X, S.A., frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 5 de octubre de 2017, que desestimó la reclamación formulada contra acuerdos de la Oficina de Control Tributario y Aduanero de la Dependencia Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por los que se practicaron liquidaciones por el concepto de retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), rendimientos del trabajo/profesional, de los periodos comprendidos entre abril de 2008 y diciembre de 2010, así como contra resolución sancionadora; sentencia que se confirma.

3º-. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación»

FUNDAMENTO JURIDICO

TERCERO.- **El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.**

Como se ha indicado en los antecedentes, la Administración consideró que no resultaba aplicable la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF, y desarrollada en el 6 RIRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por la única razón de que los Sres. A y B, perceptores de los importes controvertidos en el marco del presente recurso, eran miembros del Consejo de Administración. No se discuten más extremos del régimen regulador de los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, (entre otros, que en el territorio en que se realicen los trabajos, se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este Impuesto; que la exención no supere el límite de 60.100 euros anuales, etc.). por lo que restringimos nuestro análisis a ese aspecto, refiriéndonos a otros, únicamente, en la medida que sea necesario para su mejor comprensión.

Por ello, comenzamos reproduciendo parcialmente los artículos 7.p) LIRPF y 6 RIRPF.

El primero de ellos establece que estarán exentos:

"Los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (...)".

Por su parte, el segundo dispone:

"Estarán exentos del Impuesto, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7. p) de la Ley del Impuesto , los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

en el extranjero, cuando concurran los siguientes requisitos:

1.º Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se entenderán que los trabajos se han realizado para la entidad no residente cuando de acuerdo con lo previsto en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueda considerarse que se ha prestado un servicio intragrupo a la entidad no residente porque el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria (...)".

Ambos artículos utilizan expresiones similares; y, el reglamentario, en lo que ahora nos importa, no va más allá de lo que ya dice el precepto legal. Hablan de "rendimientos del trabajo", pero no definen cuales entienden por tales, también hablan de "trabajos efectivamente realizados en el extranjero", pero tampoco concretan que tipo de trabajo, limitándose a precisar, eso sí, que su realización debe ser efectiva.

Hemos dicho en ocasiones precedentes (sentencias de 28 de marzo de 2019, rec. cas. 3774/2017, y de 25 de febrero de 2021, rec., cas. 1990/2019, que el artículo 7, letra p), LIRPF, "no contempla cuál debe ser la naturaleza de los trabajos ni exige una determinada duración o permanencia, en los desplazamientos. En particular, no prohíbe que se trate de labores de supervisión o coordinación. Y no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales fuera del territorio nacional, lo que no resulta incompatible con la finalidad de la exención (la internacionalización del capital humano con residencia". Pero sobre la cuestión aquí debatida no nos hemos pronunciado aún.

A la vista de ello, puesto que interesa saber el concepto de rendimientos de trabajo, debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 17 LIRPF. No se produce una remisión expresa a él por parte del artículo 7.p) LIRPF, pero tampoco ofrece un concepto propio, a los efectos de la exención, de rendimientos de trabajo, ni siquiera, como hemos dicho, de trabajos efectivamente realizados en el extranjero. La remisión, pues, es implícita, puesto que es en dicho artículo, que no en otro diferente, donde se definen los rendimientos de trabajo. Las alegaciones de las partes comparten que la remisión debe entenderse realizada a dicho precepto.

El artículo 17 LIRPF se divide en tres apartados, siendo los dos primeros los que han polarizado el debate en las instancias, judicial y administrativa, previas. No se ha traído a colación su apartado tres, y nosotros tampoco lo traeremos puesto que nada aporta para solucionar la discrepancia suscitada. En cambio, a tal fin, sí son relevantes los otros dos apartados.

En el apartado 1 se dispone que se consideran rendimientos íntegros de trabajo "todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas". Tras esta definición genérica se incluye en dicho apartado un listado abierto de contraprestaciones o utilidades que se consideran por el legislador incluidos en dicho concepto genérico (sueldos y salarios, prestaciones por desempleo, remuneraciones en concepto de gastos de representación, etc.).

En el apartado 2 se incluyen otra serie de prestaciones que se califican como rendimientos de trabajo, que no se corresponden con el concepto genérico de rendimientos de trabajo contenido en el párrafo primero del dicho apartado 1, pero que, por razones técnicas, tienen la consideración, pese a ello y en todo caso, de rendimientos de trabajo, tales como las pensiones compensatorias recibidas del cónyuge y las anualidades por alimentos, las becas y las aportaciones realizadas al patrimonio protegido de las personas con discapacidad. La lista de supuestos incluida en el apartado 2 tiene carácter cerrado, a diferencia, como se ha dicho ya, de la incluida en el apartado 12. Prueba de la heterogeneidad del contenido de este apartado 2 es que en esa lista se comprenden, además de los supuestos ya indicados, varios más. Nos interesa citar dos de ellos:

e) Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos. (...)

j) Las retribuciones derivadas de relaciones laborales de carácter especial.

En relación con este último se advierte que se trata de una relación laboral, aunque especial, que no está incluida en el apartado 1, señal inequívoca de que no todas las relaciones laborales, propiamente dichas, están incluidas en dicho apartado, y de que no existen razones para excluir la aplicación de la exención a los supuestos incluidos en el apartado 2 por el único motivo de tal inclusión en el mismo.

En relación con la hipótesis prevista en la citada letra e) procede tener presente que, pese a lo dispuesto en ella, la Administración, siguiendo el criterio de diversas consultas de la Dirección General de Tributos, sostiene que la exención no resulta aplicable a todos los rendimientos del trabajo y, en particular, a los que ahora nos ocupan, esto es, las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración.

Es una interpretación restrictiva que no tiene apoyo en una interpretación literal, lógica, sistemática y finalista del artículo 7, p) LIRPF. Carece de sentido admitir que en el ámbito de la exención no se incluyan las retribuciones de los administradores, aunque existe una previsión expresa en dicha letra e) del artículo 17.2 LIRPF, sin discutir la categoría del trabajado realizado, máxime cuando, como ha quedado acreditado en la instancia, las retribuciones percibidas por los dos administradores derivan del ejercicio de funciones ejecutivas y de gestión; y esa valoración no puede revisarse en casación.

No puede, por principio, rechazarse que los rendimientos percibidos por los administradores y miembros del consejo de administración pueden acogerse a la exención controvertida. Eso es lo que ha sucedido en esta ocasión, puesto que se llega a esa conclusión sin entablarse, propiamente hablando, un debate sobre qué clase de trabajos

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

son los realizados en el extranjero.

El artículo 4 del Código Civil, establece que "procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón". En el artículo 14 LGT se consagra que la prohibición de la analogía se extiende a las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Sucede, sin embargo, que ni la sentencia recurrida ni AZVI se apoyan en la analogía para concluir que las prestaciones controvertidas, percibidas por los dos miembros del consejo de administración de dicha mercantil, están exentas.

Ello es así, puesto que, como declara la STS de 8 de junio de 2022, ref. cas. 6662/2019 "una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas, pues mientras la primera -proscrita- constituye una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda, por el contrario, tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma en el marco de la realidad social en el que la misma se aplica. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos. Lo prohibido por el artículo 14 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias, pero dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias".

No estamos, por tanto, en el ámbito de la analogía, nos movemos en el campo de la interpretación.

No existen criterios específicos para las exenciones, acabamos de decir. A las exenciones se aplican también los criterios recogidos en el artículo 12 LGT, que establece en su apartado 1 que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil. Éste, por su parte, dispone que "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

Pues bien, no puede desconocerse que la exención controvertida se inscribe en el marco de una política económico fiscal encaminada a favorecer la internacionalización de las empresas en territorio español, mejorando su competitividad mediante la reducción de la carga tributaria de los trabajadores.

De otro lado, el apartado 2 de dicho artículo 12 dispone que "en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

sentido jurídico, técnico o usual, según proceda". Es claro que, en esta ocasión, los términos "rendimientos de trabajo" se definen, por remisión implícita, a lo dispuesto en el artículo 17 LIRPF.

Hemos dicho que no se contiene en el artículo 7.p) LIRPF una remisión expresa al artículo 17, pero también hemos afirmado que implícitamente sí se realiza una remisión a dicho artículo, a todo el artículo en su conjunto; no solo al apartado 1, sino también al apartado 2. Obviamente, algunos de los supuestos reflejados en este último, son rendimientos de trabajo incluidos por el legislador en el mismo, por razones técnicas; pero la calificación como rendimientos de trabajo de otra serie de supuestos, no parece contraria, conceptualmente hablando, a tal naturaleza, y, en todo caso, es una calificación legal expresa. La Administración, en cambio, reduce el ámbito de la exención, sin apoyo legal, llevando a cabo una interpretación restrictiva, en la medida en que excluye, ya de partida, la aplicación al caso de la letra e) del apartado 2 del artículo 17.

El caso que nos ocupa es diferente al abordado en nuestra sentencia de 21 de marzo de 2021, rec. cas. 5596/2019, en la que se declara que si bien dicho precepto "no prohíbe que los trabajos efectivamente realizados fuera de España consistan en labores de supervisión o coordinación, sin embargo esas tareas de supervisión y coordinación con los representantes de otros Estados miembros que valoraba la sentencia, no resultan comparables con las propias de la dirección y control que se ejercen por un consejero que representa a la matriz en la entidad no residente, pues no se trata de una prestación personal del miembro del Consejo de Administración, sino del ejercicio de los poderes de dirección y supervisión propios de la entidad matriz".

En respuesta a la cuestión con interés casacional declaramos que, en las circunstancias concurrentes en la presente ocasión, **la exención prevista en el artículo 7.p) LIRPF sí puede aplicarse a los rendimientos percibidos por los administradores y miembros de los Consejos de Administración.**

👉 👁 4ª IRPF. **SENTENCIA 803/2022 [21/06.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 7121/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2599/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2599)

→ **Antecedentes**

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 22 de julio de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo nº 41/2018 interpuesto por la representación procesal de D. Segismundo contra la resolución del TEAC descrita en el fundamento jurídico número 1 de esta sentencia, resolución que se confirma excepto en cuanto a la sanción por la misma confirmada, que anulamos con sus inherentes consecuencias legales.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

Sin expresa imposición de costas [...]".

→ **Objeto del recurso**

El objeto de este recurso de casación consiste -desde la perspectiva de su interés casacional para formar jurisprudencia-, en determinar, a los efectos del artículo 46.b) de la LIRPF -redacción aplicable al año 2007, norma derogada-, qué debe entenderse por transmisiones de elementos patrimoniales, y, en particular, si los elementos patrimoniales a que se refiere el precepto son todos los bienes, derechos y obligaciones que forman parte del patrimonio de la persona física; y, a partir de la respuesta a tal pregunta, si las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la percepción de las primas satisfechas por el otorgamiento de un contrato de opción de compra se integran en la renta del ahorro del citado artículo 46 LIRPF o, por el contrario, en la renta general prevista en su artículo 45.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «[...] Determinar, a los efectos del artículo 46. b) de la LIRPF, qué debe entenderse por transmisiones de elementos patrimoniales, y, en particular, si los elementos patrimoniales a que se refiere el precepto son todos los bienes, derechos y obligaciones que forman parte del patrimonio de la persona física.
>
> A la vista de la respuesta a la pregunta anterior, aclarar si; las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la percepción de las primas satisfechas por el otorgamiento de un contrato de opción de compra se integran en la renta del ahorro definida en el artículo 46.
>
> b) de la LIRPF, o, en la renta general prevista en el artículo 45 de la LIRPF[...]»

→ FALLO:

> 1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto.
>
> 2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora, en representación de DON X, contra la sentencia de 22 de julio de 2020, dictada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 41/2018, sentencia que se casa y anula.
>
> 3º) Estimar el recurso nº 41/2018, entablado por la expresada recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- de 2 de noviembre de 2017, que desestimó el recurso de alzada frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (Sala de Granada) en relación con reclamación deducida contra la liquidación del IRPF, periodo 2007, con anulación de los mencionados actos de liquidación y revisión.
>
> 4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

CUARTO. - Doctrina jurisprudencial que se establece.

A la vista de las consideraciones ampliamente efectuadas y con pleno seguimiento de nuestra propia jurisprudencia sobre la caracterización de las cantidades percibidas por el ofrecimiento de una opción de compra sobre inmuebles como ganancia patrimonial, se establece la siguiente doctrina:

Las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la percepción de las primas satisfechas por el otorgamiento de un contrato de opción de compra, en los términos aquí examinados, se deben integrar en la renta del ahorro definida en el artículo 46, en aplicación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por implicar una transmisión, fundada en la traditio, derivada de la entrega de facultades propias del derecho de propiedad a las que temporalmente renuncia el titular.

Ello determina que el recurso de casación deba prosperar, al ser errónea la calificación de la ganancia sostenida en la sentencia de instancia.

TERCERO. - Consideraciones jurídicas que deben tenerse en cuenta.

1) De nuestra jurisprudencia precedente, la primera de cuyas expresiones, la sentencia de 29 de junio de 2015, fue dictada para unificación de doctrina, contiene una caracterización, bien perfilada y anclada en las características del negocio jurídico civil de opción de compra, seguida por la de 18 de mayo de 2020, en los términos que hemos visto, de que la prima percibida por la concesión del derecho de esa opción reviste los caracteres de un incremento o ganancia de patrimonio.

2)La razón por la que se considera, en nuestra doctrina previa, que debemos mantener, que esa ganancia patrimonial debe integrarse en la parte general de la renta del periodo impositivo (art. 39 TR) no radica en que no se considere una ganancia patrimonial -calificación ampliamente sostenida, con poderosos argumentos, en las sentencias citadas- sino porque no reúne los requisitos para su integración en la entonces denominada parte especial de la renta, pues no todos los incrementos de patrimonio se integran en la parte especial, sino solo los que cumplan los requisitos, o se encuentren en el caso, del artículo 40 TR:

> "Artículo 40. Integración y compensación de rentas en la parte especial de la renta del período impositivo.
>
> 1. La parte especial de la renta del período impositivo estará constituida por el saldo positivo que resulte de integrar y compensar exclusivamente entre sí, en cada período impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos, asimismo, con la misma antelación".

Esto es, aun tratándose de una ganancia patrimonial la obtenida por la percepción de una

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

prima a cambio del ejercicio de la opción de compra por el optante, no era susceptible, con las normas del TRLIRPF de 2004, de integrarse en la entonces llamada parte especial de la renta del periodo impositivo, puesto que no se trata de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas con más de un año de antelación a la fecha de transmisión...

Nosotros debemos, ahora, a partir de la calificación indiscutible de la prima de opción como una ganancia patrimonial, determinar si, con arreglo a lo que preceptúan, para 2007, las normas de la LIRPF de 2006, los artículos 45 y 46, ese incremento o ganancia patrimonial debe formar parte de las ahora denominadas *renta general y renta del ahorro*. Repitamos el texto literal:

"Artículo 45. Renta general.

Formarán la renta general los rendimientos y las ganancias y pérdidas patrimoniales que con arreglo a lo dispuesto en el artículo siguiente no tengan la consideración de renta del ahorro, así como las imputaciones de renta a que se refieren los artículos 85 , 91 , 92 y 95 de esta Ley y el Capítulo II del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Artículo 46. Renta del ahorro.

Constituyen la renta del ahorro:

a) Los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta Ley. No obstante, los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley procedentes de entidades vinculadas con el contribuyente formarán parte de la renta general.

b) **Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales**".

La LIRPF de 2006, por tanto, en su redacción primitiva, incorpora un concepto amplio de las ganancias y pérdidas patrimoniales, de suerte que la regla general será la incorporación a la categoría conceptual de la renta del ahorro, pues la generalidad de ellas se incluye en tal concepto dogmático. Es cierto que las ganancias se han de poner de manifiesto "con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales", pero el requisito se cumple, pues:

- Es concordante con nuestra jurisprudencia, que ya ha analizado el requisito, al amparo del art. 31.1 del Texto Refundido de 2004, coincidente en lo sustancial con el concepto que establece el artículo 33 de la Ley de 2006.

- Además, si la ganancia patrimonial no es sino renta del ejercicio, tributando con ello al tipo marginal, conforme a la sentencia recurrida, sería consecuencia ineludible y coherente con dicho criterio que el adquirente del derecho de opción, de forma onerosa, a cambio de una prima o precio (de la opción, no del bien o derecho sobre el que recae) no tendría derecho a declarar una pérdida patrimonial, lo que sería contrario al principio de igualdad.

- No puede excluirse la idea jurídica de transmisión en la constitución de un derecho real

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

de adquisición preferente, ínsito o implícito en el derecho de propiedad, del que se desgaja. Atendiendo a los modos de adquirir la propiedad de bienes y derechos (art. 609 del Código Civil), que distingue entre la adquisición originaria y la derivativa, ejemplo de la cual es la que ahora nos ocupa. No cabría excluir la transmisión en un negocio traslativo como el examinado, que no entra en oposición a constitución, la cual no es sino una manifestación de aquella (como sucede, por lo demás, con el usufructo, el uso y habitación; el arrendamiento inmobiliario; incluso la hipoteca, respecto de los que sería difícil concebir o considerar que no hay una transmisión de tales derechos).

- En una interpretación sistemática del ordenamiento fiscal, no cabe oponer constitución a transmisión, como conceptos jurídicos antagónicos. Así, el artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, distingue los dos conceptos:

"Artículo 7.

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos "inter vivos" de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos".

Obviamente, la constitución de derechos reales -y la opción de compra lo es, o puede serlo, como derecho de adquisición preferente, susceptible de inscripción registral -es considerado por la ley fiscal que grava las transmisiones onerosas como una de las modalidades de la transmisión, lo que no es absurdo ni carece de razón de ser, pues lo que parece pretender la interpretación de la Administración, avalada por la Sala juzgadora, es excluir las ganancias patrimoniales en las que no ha habido un periodo de generación a partir de un momento de adquisición, lo que parece aducirse a efectos de cuantificar la ganancia patrimonial. Pero, al margen de que el artículo 46.b) LIRPF no lo exige como requisito fundamental para alojar en una u otra sección de la base imponible, es que en tal caso, no exigido por la ley, no se impediría calcular la ganancia patrimonial conforme a lo establecido en el art. 32 Ley 35/2006:

"Artículo 32. Importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales. Norma general.

1. El importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será:

a) En el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales.

b) En los demás supuestos, el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales, en su caso".

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

En conclusión, de la aplicación de nuestra doctrina, proyectada sobre las normas de la Ley 35/2006, aplicable a la constitución de la opción, deriva que, en este asunto -que supone, es de repetir, la interpretación de norma derogada por la disposición final 7ª de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, hace más de doce años- la ganancia obtenida por la recurrente debe tributar en la renta del ahorro.

IMPUESTO SOBRE RENTA DE NO RESIDENTES (IRNR)

👉 IRNR. **SENTENCIA 842/2022 [24.06.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5441/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2637/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2637]

→ **Antecedentes**

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 5 de marzo de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

«[...] 1.- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por NA S.A., representada por el Procurador, frente a la Administración del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de octubre de 2.016 impugnada en autos, la cual se confirma al igual que la liquidación que confirma.

2.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales [...]».

→ **Objeto del recurso**

El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si a los efectos de practicar la retención por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes -IRNR-, se produce el hecho imponible como rendimientos de capital mobiliario -específicamente, como cánones o regalías-, en virtud de las cantidades satisfechas por una entidad residente a una entidad no residente como consecuencia de la cesión de datos de clientes y datos operativos, en los términos del pacto acordado entre las empresas vinculadas que lo celebraron.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «[...] Determinar si a los efectos de practicar la retención por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se produce el hecho imponible como rendimientos de capital mobiliario, específicamente, como cánones o regalías- en virtud de las cantidades satisfechas por una entidad residente a una entidad no residente como consecuencia de la cesión de datos de clientes y datos operativos [...]»

→ FALLO:

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

«1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador Sr. Araque Almendros, en representación de NA, S.A., contra la sentencia de 5 de marzo de 2020, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 670/2016.

3º) No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación»

FUNDAMENTO JURIDICO
QUINTO. - **Jurisprudencia que se establece**. Sobre la base de cuanto se ha razonado, y partiendo de la evidencia procesal de que, en el examen del contrato de transmisión de datos de clientes y datos operativos y de la interpretación de sus cláusulas a los efectos fiscales, la Sala de instancia es soberana, sin que sea posible en el recurso de casación poner en tela de juicio esa valoración o reexaminar la prueba o contradecir la calificación que, de modo inmediato y en conjunto con la valoración de las restantes pruebas, haya alcanzado la sentencia en el proceso plenario de instancia, por lo que cabe establecer la siguiente doctrina: 1) Los pagos efectuados por una entidad residente a una entidad no residente como consecuencia de la cesión de datos de clientes y datos operativos, en los términos del contrato aquí analizado, son rendimientos de capital mobiliario, en concepto de cánones o regalías, tal como son definidos en el artículo 12.3 del Convenio de Doble Imposición hispano-alemán de 1966, aplicable al caso, de suerte que los pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado -que es España- y, en concreto, dentro de las "cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas". 2) Por ende, tales pagos no pueden constituir, conforme a nuestra jurisprudencia consolidada, el precio de una pretendida compraventa de bienes incorporales, pese a su denominación de tal, en la medida en que no consta que la transmisión del dominio sea definitiva; ni que la denominada vendedora haya perdido todo poder de disposición o uso sobre la información transferida; y tampoco que el vendedor haya garantizado el saneamiento por evicción al comprador o lo haya excluido expresamente en el contrato. 3) Tales pagos, conforme a su consideración como cánones, están sujetos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto-Legislativo 5/2004, de 5 de marzo -IRNR- y a su sistema de retenciones, conforme a lo previsto en el artículo 13.1.f) 3º de su texto refundido.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

★★★★

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

👉 IS. **SENTENCIA 676/2022 [06.06.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 2608/2020) Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2275/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2275]

→ **Antecedentes.**

El presente recurso de casación se interpuso por don I) contra la sentencia núm. 182/2020, de 21 de febrero, de la Sección 5ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 848/2018 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 30 de mayo de 2018, que, a su vez, había desestimado las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción referidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009, 2010 y 2011.

→ **Objeto del recurso**.

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 182, de 21 de febrero de 2020, dictada por la Sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que desestimó el recurso 848/2018, promovido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 30 de mayo de 2018, que, a su vez, había desestimado las reclamaciones núms. NUM000 y NUM001 deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción referidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009, 2010 y 2011.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «[...] Determinar si, en interpretación del artículo 16.9.3º del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y del artículo 21.4, primer párrafo, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, para que la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario, es necesario que la liquidación practicada a éste haya adquirido o no firmeza».

- **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** 1. El artículo 16.9.3º del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; 2. El artículo 21.4º del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

→ FALLO:

«1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 2608/2020, interpuesto por la representación procesal de don I contra la sentencia núm. 182/2020, de 21 de febrero, de la Sección 5ª de la Sala de lo contencioso- administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 848/2018 formulado frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 30 de mayo de 2018, que, a su vez, había desestimado las reclamaciones NUM000 y NUM001 deducidas contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción referidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2009, 2010 y 2011.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento jurídico»

FUNDAMENTO JURIDICO
SÉPTIMO.- **El juicio de la Sala**. Conforme a lo hasta aquí expuesto, y según ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación de los preceptos legales concernidos en este litigio, y al efecto reiteramos la doctrina jurisprudencial fijada en nuestra sentencia de 18 de mayo de 2020 (rec. cas. 6187/2027 - ES:TES:2020:951), precisando, al mismo tiempo el alcance de la doctrina expuesta en nuestra sentencia de 15 de octubre de 2020 (rec. cas. 437/2018), al objeto de mantener la necesaria coherencia de la doctrina jurisprudencial: En un caso como el enjuiciado, en que la Administración ha seguido procedimientos de inspección separados a los distintos contribuyentes implicados en operaciones vinculadas, la Administración tributaria pueda regularizar la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario en cuya sede se ha realizado la corrección valorativa, sin resultar exigible que la liquidación practicado al mismo haya adquirido firmeza. Las normas procedimentales contenidas en los artículos 16.9 del TRLIS y 21 del RIS, y en particular el requisito de la firmeza de la liquidación, son de aplicación solo respecto de aquellos supuestos de hecho para los que explícitamente han sido dictadas, esto es, en los casos en que se ha iniciado un procedimiento de inspección para comprobar las operaciones vinculadas respecto de una sola de las partes implicadas, en los que será preciso esperar a la firmeza de la liquidación practicada en el procedimiento en que se haya efectuado la valoración de la operación vinculada, para proceder a la regularización de la situación de las personas o entidades vinculadas al obligado tributario por razón de tal operación. Por consiguiente, procede desestimar el recurso de casación.

★★★★★

IVA

👉 👁 IVA. **SENTENCIA 667/2022 [02.06.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

(Rec. 3441/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2261/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2261]

→ **Antecedentes**

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 27 de enero de 2020, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

«[...] 1º) Estimar el recurso contencioso-administrativo nº 558/2018, interpuesto por la entidad Y, S.A., contra la Resolución arriba indicada, la cual anulamos por no ser conforme a Derecho y declarando la nulidad de las liquidaciones objeto de autos, así como ordenando a la AEAT a restituir a la entidad demandante las cantidades indebidamente abonadas, más los intereses de demora que correspondan hasta la fecha de su devolución de la cantidad de 38.833,73, más intereses por 3.154,58 euros.

2º) Imponer las costas causadas en esta instancia a la parte demandada con el límite fijado en el último fundamento de derecho de la presente [...]»

→ **Objeto del recurso.**

El objeto de este recurso de casación consiste, desde el punto de vista del ius constitutionis, esto es, de la finalidad procesal de establecer doctrina jurisprudencial a partir de la resolución del recurso entablado, estriba en determinar si, con fundamento en el principio capital de neutralidad del IVA -en lo referente a la modificación de la base imponible derivada de la falta de pago parcial del precio en la operación gravada-, cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, la condición legal establecida en el artículo 80. Cuatro de la Ley del IVA, consistente en haber instado el cobro del crédito mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial, se cumple también cuando el sujeto pasivo procede a enviar al deudor por correo certificado actas notariales en las que se contiene información sobre la deuda y el requerimiento de que se proceda al pago.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «[...] Determinar si, a tenor del principio de neutralidad del IVA, y a los efectos de modificar la base imponible cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables, la condición de instar el cobro del crédito mediante reclamación judicial o por medio de requerimiento notarial, se cumple también cuando el sujeto pasivo procede a enviar al deudor por correo certificado actas notariales en las que se contiene información sobre la deuda y el requerimiento de que se proceda al pago».

- **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: artículo 80 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.**

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

→ FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el **fundamento jurídico quinto** de esta sentencia.

2º) No haber lugar al recurso de casación deducido por el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, contra la sentencia nº 279/2020, de 27 de enero, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso nº 558/2018.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

FUNDAMENTO JURIDICO
QUINTO**.- Jurisprudencia que se establece**. Consecuencia necesaria de lo ampliamente [*EXPUESTO* ?] hasta ahora es la siguiente doctrina, a fin de dar respuesta a la pregunta suscitada en el auto de admisión: [...] 1) El artículo 80. Cuatro, regla 4ª, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe interpretarse en el sentido de que el requisito legal de que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante requerimiento notarial al deudor se satisface con cualquier clase de comunicación a éste por conducto notarial, cualquier que sea la modalidad del acta extendida al efecto. 2) No se precisa, para la observancia de tal requisito, el empleo de fórmula especial alguna que singularice unas clases de actas notariales en menoscabo de otras. 3) La exigencia de cumplimiento de requisitos formales extremos, rigurosos o del empleo de fórmulas solemnes, contradice el principio de neutralidad del IVA, por el que el sujeto pasivo -máxime en supuestos ajenos a fraude o evasión fiscal- no debe afrontar con sus propios recursos la carga del IVA que corresponde a terceros. 4) Aun cuando, a efectos dialécticos, aceptáramos que no haber intimado al pago al deudor mediante una concreta modalidad de acta notarial, contraría una imaginaria obligación tributaria -interpretando inflexible e implacablemente el precepto legal y la Directiva a que da desarrollo y aplicación interna-, debe además traerse a colación el principio, capital en materia fiscal armonizada, del predominio de la forma sobre el fondo, de suerte que habría que acreditarse, por la Administración, además, que los objeto de intimación al pago notarialmente practicada, no son incobrables. Consecuencia ineludible de todo cuanto se ha dicho es que el recurso de casación promovido por la Administración del Estado debe ser desestimado, dado que la sentencia de instancia ha acertado plenamente en el sentido y finalidad del precepto de la Ley del IVA relativo a la modificación de la base imponible del impuesto, por el carácter incobrable de los créditos que dieron lugar en su día a un ingreso fiscal sobrevenidamente indebido.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

★★★★★★
TASAS

👉 👁 TASAS. 1ª **SENTENCIA 726/2022 [14.06.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4843/2020) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2427/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2427]

→ **Antecedentes.**

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 24 de julio de 2020, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que en atención a lo expuesto debemos de desestimar y desestimamos el recurso de apelación presentado por M, SA contra sentencia la sentencia 30/20 de 28 de febrero del Juzgado de lo Contencioso Administrativo número 2 de Badajoz a que se refieren los presentes autos y en su virtud la debemos de confirmar y confirmamos, y todo ello con expresa condena en cuanto a las costas de esta segunda instancia para la apelante, hasta la suma máxima para el apelante de 1.500 euros por todos los conceptos, IVA incluido [...]".

→ **Objeto del recurso.**

El recurso consiste, desde la perspectiva del interés casacional para la formación de jurisprudencia, en determinar si la previsión contenida en una ordenanza fiscal, permitiendo que el tipo de gravamen de una tasa exigida por el ayuntamiento en concepto de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local sea fijado de mutuo acuerdo entre la Corporación local y los contribuyentes mediante la celebración de un convenio de colaboración, contraviene los principios de legalidad, seguridad jurídica y no disponibilidad del crédito tributario**.**

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «[...] Determinar si la previsión contenida en una ordenanza fiscal, posibilitando que el tipo de gravamen de una tasa exigida por el ayuntamiento en concepto de la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local sea fijado de mutuo acuerdo entre la Corporación local y los contribuyentes, mediante la celebración de un convenio de colaboración, contraviene los principios de legalidad, seguridad jurídica y no disponibilidad del crédito tributario [...]».

- **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 16,24 y 27 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; 18 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; y 9.3 de la Constitución; y ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado, exartículo 90.4 LJCA".

→ FALLO:

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el **fundamento jurídico segundo** de esta sentencia, por remisión al tercero, in fine, de la sentencia precedente que se ha reproducido.

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la procuradora doña Esther Pérez Pavo en la representación de M. SA., contra la sentencia nº 84/2020, de 24 de julio, pronunciada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura en el recurso de apelación nº 69/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso de apelación nº 69/2020, entablado por la expresada recurrente contra la sentencia de 28 de febrero de 2020, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de Badajoz, dictada en el recurso nº 174/2019 contra la desestimación por silencio administrativo del Ayuntamiento de Jerez de los Caballeros del recurso de reposición contra la liquidación girada en concepto de tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública en favor de empresas explotadoras de servicios de suministros, correspondientes al ejercicio fiscal 2017.

4º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

FUNDAMENTO JURIDICO

SEGUNDO.- **Regulación contenida en la ordenanza fiscal objeto de impugnación indirecta por M, SA.**

1. En este asunto, se impugnan unas liquidaciones practicadas a la recurrente en concepto de tala, la denominada "[...]por Garras, Palomillas, Postes, Vientos, Cables, Cajas de Acometidas, Distribución, Registro o Medida de Líneas Eléctricas o de Telecomunicaciones o de gas, Pozos, Arquetas, Registros y Cables que se instalen sobre la Vía Pública o su Subsuelo; Básculas y Aparatos para la Venta Automática y Otros Análogos que se establezcan sobre la Vía Pública, su Subsuelo o vuelen sobre la misma" (sic), con fundamento en la indeterminación de esta norma reglamentaria en lo referido a la base imponible y al tipo de gravamen determinantes de la deuda tributaria que debe ser satisfecha.

Antes de abordar la pregunta contenida en el auto de admisión respecto de la forma de determinar la base y el tipo de gravamen de la tasa del artículo 24.1.c) del TRLHL, resulta lógico transcribir textualmente el texto de la propia ordenanza, extraño a primera vista, en tanto parece deferir al convenio con las partes la determinación misma de la tasa y sus elementos determinantes:

a) El artículo 3, regulador del hecho imponible, menciona como tal, exclusivamente, "el establecimiento o vuelo sobre la vía pública, así como en el subsuelo de las mismas de Rieles, Postes, Cables, Palomillas, Cajas de Amarre, de Distribución o Registro, Básculas, Aparatos para la venta automática y otros análogos".

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

b) El artículo 7, referido al devengo, establece las únicas menciones contenidas en la Ordenanza analizada al supuesto de ocupación del subsuelo por empresas de suministro, y dispone en sus apartados 3 y 6 lo siguiente:

3. "El Ayuntamiento podrá llegar a un concierto con las Compañías suministradoras de electricidad, así como con empresas explotadoras de servicios de suministros que afecten a la generalidad o una parte importante del vecindario, consistiendo el importe de esta tasa hasta el 1,5% de los ingresos brutos obtenidos por dicha Compañía en el Término Municipal...".

"[...] 6. El Ayuntamiento podrá llegar a un concierto con la Compañía de la Distribución de Gas Canalizado para uso industrial, y para uso doméstico, comercial y pequeño industrial, consistiendo el importe de esta tasa en el porcentaje acordado de los ingresos brutos obtenidos por dicha compañía en el término municipal".

c) La Ordenanza no contiene ninguna otra mención a la cuantificación de la tasa, ni en el artículo 4, referido a los sujetos pasivos; ni en el artículo 9, regulador de las obligaciones formales y materiales. No hay más alusiones, en la Ordenanza, sobre la forma de determinar el importe de la tasa, con anclaje en lo dispuesto en el artículo 24.1.c) TRLIS, que cabe sostener fundadamente que no contiene los elementos exigibles para configurar el contenido de la obligación tributaria.

Sin embargo, el artículo 5, relativo a la cuota, establece el importe de la tarifa para cada una de las modalidades de tasa -o, por ser más preciso, de las diversas formas de ocupación del dominio público-, pero no cifrándolo, como exige el artículo 24.1.c) TRLIS, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas.

Por el contrario, el citado artículo 5 establece una tarifa en función de los metros lineales o cuadrados de ocupación del demanio viario, a razón de 1,62 euros por cada metro cuadrado de ocupación del subsuelo con atarjeas o tuberías; y la misma suma, por metros cuadrados lineales en la ocupación del suelo, subsuelo o vuelo con cables de conducción o de cualquier otra finalidad.

Vista esa forma insólita de determinar la deuda tributaria -y, ha de decirse, la existencia misma de la tasa- el auto de admisión pregunta: [...]

2. M.SA., sociedad recurrente, formuló recurso de reposición contra la liquidación de la tasa emitida por el Ayuntamiento, en orden a la anulación de la cuota y la devolución de lo pagado. El fundamento de su pretensión era el siguiente: (i) el tributo considerado es una tasa de establecimiento potestativo, por lo que su exigibilidad no deriva del mandato de la ley, sino de lo establecido en la Ordenanza aprobada al efecto; (ii) la única referencia a la ocupación del subsuelo por empresas de suministro se contiene en el artículo 7, que tiene un contenido manifiestamente ilegal en tanto no establece con la certeza jurídicamente exigible el tipo de gravamen aplicable y dispone que ese tipo de gravamen se podrá fijar mediante un concierto entre el Ayuntamiento y las empresas suministradoras, con el único límite de no superar el 1,5%; (iii) el artículo 7 es también

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

ilegal en tanto contradice el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria.

Por tal razón, dado que el único precepto referido a la ocupación del subsuelo de la vía pública por empresas de suministro (el artículo 7) era manifiestamente ilegal -según se sostenía-, se instó su anulación.

CUARTO.- **Jurisprudencia que se establece**.

Conclusión de todo lo expuesto hasta ahora es que a la cuestión suscitada en el auto de admisión, en que se nos insta a [...], debe darse la siguiente respuesta:

1) La exigibilidad de una tasa municipal deriva de la ley y, en su desarrollo, de la ordenanza correspondiente, sin que sea admisible que su exigencia o no y, en el caso primero, su cuantificación, se haga depender de un convenio o acuerdo con el contribuyente.

2) Los tributos locales y, en especial, las tasas, dado su carácter potestativo como modalidad de financiación de servicios públicos de competencia local, requieren de la ordenanza correspondiente, que ha de respetar la ley de haciendas locales y la demás legislación que sea de aplicación, sin que, en caso de discordancia, sea posible prescindir de los términos de la ordenanza ilegal y girar el tributo conforme a las directas previsiones de la ley.

3) En caso de hechos imponibles tipificados en el artículo 24.1.a) del TRLHL, la tasa se cuantifica, conforme a la ley, en el 1,5 por ciento de los ingresos brutos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas, sin que sea lícito sustituir el importe por una tarifa basada en el número de metros lineales o cuadrados, según los casos, que se multiplica por una cantidad unitaria por cada metro.

Ello nos lleva a determinar la nulidad radical de la ordenanza y la de las liquidaciones inspiradas en ella, a las que arrastra y condiciona la nulidad de aquella, que ha de ser declarada, con publicación del fallo anulatorio, respecto del artículo 7, apartados 3 y 6, en el mismo boletín oficial en que se publicó la ordenanza fiscal (arts. 27.3 y 72.2 LJCA).

👉 TASAS. 2ª **SENTENCIA 731/2022 [14.06.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6083/2022) Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2440/2022 - CLI:ES:TS:2022:2440]

→ **Antecedentes.**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 30 de junio de 2020 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso de apelación núm. 40/2020, promovido por la mercantil recurrida Reaseguros, S.A. (en adelante, LB), contra la sentencia de 30 de julio de 2019, dictada en el procedimiento abreviado 267/2018 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 29 de Madrid, que, a su vez, desestimó el recurso deducido por la citada

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

aseguradora contra los acuerdos de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Alcalá de Henares, que confirmaron los decretos del concejal delegado de Hacienda, ratificando el acta de inspección de tributos y la liquidación en concepto de tasa por la prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, de construcciones y derribos, salvamentos y otros análogos de los ejercicios 2014, 2015 y 2016.

→ **Objeto del recurso.**

El recurso de casación preparado suscita, en lo concerniente a la delimitación del sujeto pasivo del tributo, una cuestión jurídica similar, aunque no idéntica, a la de otros recursos admitidos a trámite (vid., entre otros, los RRCA 4773, 4763 y 3949/2019 y 683/2018) y en los que a estas alturas ya ha recaído sentencia.

Efectivamente, hay que hacer constar que la Sección Segunda de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo ha dictado las sentencias de 15 de septiembre de 2021 (RCA/ 3949/2019; ECLI:ES:TS:2021:3482, RCA/683/2018; ECLI:ES:TS:2021:3481, RCA/4763/2019; ECLI:ES:TS:2021:3485 y RCA/4773/2019; ECLI:ES:TS:2021:3473). En las citadas sentencias y en relación con Ordenanzas Fiscales de la misma naturaleza que la que aquí nos ocupa, dictadas por otros consistorios madrileños, pero con distinta redacción, ha respondido a la cuestión con interés casacional planteada en esos recursos, tras una interpretación sistemática e integradora de los preceptos de las citadas Ordenanzas -en particular los relativos a la determinación del sujeto pasivo y la cuantificación de la cuota-, declarando que aquellas Ordenanzas sí cumplían con lo dispuesto en el artículo 16 TLRHL, puesto que el sujeto pasivo quedaba suficientemente delimitado -al interpretar el precepto relativo a la determinación del sujeto pasivo con el artículo relativo a la cuantificación de la cuota-, y que sí cabía considerar como contribuyentes a los titulares de inmuebles que resulten beneficiados o afectados por el mantenimiento del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamentos; y como sustituto del contribuyente, a las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo en el municipio, en tanto en cuanto se ponen en lugar de los titulares de inmuebles asegurados.

Lo que se plantea en este recurso de casación es si dicha doctrina es trasladable al presente caso, de manera que la cuestión con interés casacional tiene por objeto matizar, reforzar o completar el criterio que sobre la determinación del sujeto pasivo fijó esta Sala en las citadas sentencias, pero en relación con otra Ordenanza que, al no contener un precepto relativo a la cuantificación de la cuota, presenta una distinta redacción.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «Matizar, reforzar o completar la jurisprudencia del Tribunal Supremo a fin de determinar si la Ordenanza fiscal número 16 analizada, reguladora de la tasa por la prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, de construcciones y derribos, salvamentos y otros análogos, aprobada por el Ayuntamiento de Alcalá de Henares, cumple lo dispuesto en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y, en

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

particular, si permite delimitar suficientemente al sujeto pasivo a fin de considerar como contribuyentes a toda persona física o jurídica que resulte beneficiada o afectada por la prestación, a cargo del Ayuntamiento, de los servicios de emergencia, y como sustituto del contribuyente, a las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo en el municipio»

- **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 16, 20, 23 y 24 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

→ FALLO:

Primero.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico tercero.**

Segundo.- No haber lugar al recurso de casación 6083/2020, interpuesto por el Ayuntamiento de Alcalá de Henares, contra la sentencia dictada el 30 de junio de 2020 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de apelación 40/2020 en materia referente a liquidación de la tasa por el mantenimiento del servicio de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, de construcciones y derribos, salvamentos y otros análogos de los ejercicios 2014, 2015 y 2016, que se confirma, y por tanto, se confirma la anulación de los actos recurridos, y, asimismo, del artículo 3 de la Ordenanza reguladora de la Tasa por la Prevención y Extinción de Incendios, de prevención de Ruinas, de Construcciones y Derribos, Salvamentos y otros análogos.

Tercero.- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

FUNDAMENTO JURIDICO
TERCERO.- **El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional. Remisión a la sentencia núm. 1127/2021 de 15 de septiembre, dictada en el RCA 4773/2019**. El artículo 15.1 del TRLRHL establece que, tratándose de tributos potestativos, los entes locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de estos. Nos encontramos ante un tributo potestativo, puesto que tal carácter tiene la lasa por la Prevención y Extinción de Incendios, de prevención de Ruinas, de Construcciones y Derribos, Salvamentos y otros análogos. El artículo 16 del TRLRHL, cuya rúbrica es "Contenido de las ordenanzas fiscales", dispone en su apartado 1 que las ordenanzas fiscales a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior contendrán, al menos: a) La determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, responsables, exenciones, reducciones y bonificaciones, base imponible y liquidable, tipo de gravamen o cuota tributaria, período impositivo y devengo. b) Los regímenes de

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

declaración y de ingreso. c) Las fechas de su aprobación y del comienzo de su aplicación.

Pues bien, el acuerdo de imposición del Pleno del Ayuntamiento de Alcalá de Henares señala que:

(i) El artículo 25 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, establece las competencias de los municipios que la doctrina ha denominado como básicas, y así en su apartado 2, c) se dispone que "el municipio ejercerá en todo caso, competencias, en los términos de la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas, en las siguientes materias:

c) Protección civil, prevención y extinción de incendios".

(ii) Por su parte, el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, de texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, regula en sus artículos 20 y siguientes las tasas, cuando dice "las Entidades Locales, en los términos previstos en esta Ley, podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos".

(iii) El párrafo k) del apartado 4 de este articulo 20, describe como tasa la que se pueda exigir por la prestación de los "servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes, comprendiéndose también el mantenimiento del servicio y la cesión del uso de maquinaria y equipo adscritos a estos servicios, tales como escalas, cubas, motobombas, barcas, etcétera".

Dicho eso, añade (iv) que "No cabe duda que el mantenimiento de un servicio de estas características supone unos costes muy importantes, que actualmente sufraga el Ayuntamiento, sin que suponga coste alguno ni para los ciudadanos ni para las entidades o sociedades que cubren este tipo de riesgo por bienes situados en el municipio".

Por tanto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 15.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, dicho Ayuntamiento acuerda la imposición de la tasa por la prestación de los servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, de construcciones y derribos, salvamentos y otros análogos, y en su virtud, se procede a la aprobación por el Ayuntamiento Pleno de la correspondiente ordenanza fiscal reguladora, en cuya disposición final se establece que entrará en vigor el día de su publicación en el Boletín Oficial de la Comunidad de Madrid, y comenzará a aplicarse a partir de 1 de enero de 2014, permaneciendo en vigor hasta su modificación o derogación expresas.

Esta Ordenanza, por tanto, es la que resulta aplicable a los ejercicios que ahora nos ocupa, en este recurso, 2014, 215 y 2016, puesto que la misma no se modificó hasta 2020, con efectos 1 de enero de 2021.

Centrándonos ya en el texto aplicable de la Ordenanza hemos de reparar en que define el

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

hecho imponible en su artículo 2.1 en estos términos:

"Constituye el hecho imponible de la tasa el mantenimiento del servicio de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, de construcciones y derribos, salvamentos y otros análogos, con independencia de que se solicite o no una prestación directa y especifica del servicio, prestado por este Ayuntamiento con medios de la Comunidad de Madrid, surgiendo la obligación de contribuir por la existencia de dicho servicio y por la disponibilidad permanente de los medios materiales y personales adscritos al mismo para actuar ante situaciones de riesgo".

También, y sobre todo, debemos hacer hincapié en que los sujetos pasivos (el contribuyente y el sustituto) se definen de la manera siguiente:

"Son sujetos pasivos contribuyentes las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que resulten beneficiadas o afectadas por el mantenimiento de los servicios a que se refiere el artículo anterior.

Tendrán la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente y vendrán obligadas al pago de la tasa las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo en el municipio".

Por su parte, también es importante, por lo que después se dirá, reproducir los preceptos de la Ordenanza relativos a la cuota y a las normas de gestión, que se contienen en los artículos 6 y 7, y cuya redacción es la siguiente:

"Artículo 6. 1. Antes del 1 de mayo de cada año, las entidades aseguradoras estarán obligadas a ingresar, a cuenta de la posterior liquidación, mediante la correspondiente autoliquidación el 5 por 100 de las primas recaudadas, en el ramo de incendios, en el ejercicio precedente al anterior al del devengo.

2. Antes del 15 de octubre de cada año, las entidades aseguradoras estarán obligadas a comunicar a la Administración Municipal el importe total de las primas recaudadas en el ramo de incendios, en el ejercicio inmediato anterior al del devengo, a los efectos de practicar las oportunas liquidaciones o, en su caso, las devoluciones que pudieran corresponder en el supuesto de que el pago realizado a cuenta exceda del importe de la cuota de la tasa.

3. Las liquidaciones que correspondan serán notificadas a los sujetos pasivos en los términos y con las condiciones establecidas en el artículo 62 de la Ley General Tributaria y en los artículos 36, 69 y siguientes de la ordenanza fiscal general de gestión, inspección y recaudación.

Artículo 7. El Ayuntamiento podrá suscribir convenios con las entidades y organizaciones representativas de las compañías y sociedades aseguradoras, con la finalidad de simplificar el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas de esta tasa. Las entidades y compañías que no se adhieran a los mismos, quedarán sujetas a las normas de gestión, liquidación y pago previstas en la presente ordenanza".

Formalmente, pues, la Ordenanza parece cumplir con lo dispuesto en el mencionado

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

artículo 16 del TRLRHL, puesto que, en efecto, define el hecho imponible y los sujetos pasivos; cuestión distinta, y esa es la clave en el presente recurso, es si tal definición cumple el principio de reserva de ley, en particular, puesto que es ahora lo único que interesa, si la definición del sujeto pasivo contribuyente -y por extensión, el sujeto pasivo sustituto- delimita ese elemento esencial del tributario con la claridad y precisión exigidas.

Es evidente que la Ordenanza cuestionada parte de que el artículo 23.1 del TRLRHL define a los contribuyentes que nos ocupan en esos términos:

"Son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: (...)

b) Que soliciten o resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las entidades locales, conforme a alguno de los supuestos previstos en el artículo 20.4 de esta ley".

Y también parte de que la letra c) del apartado 2 del mismo artículo 23 TRRHLH considera sustitutos del contribuyente:

"c) En las tasas establecidas por la prestación de servicios de prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, construcciones y derribos, salvamentos y, en general, de protección de personas y bienes, comprendiéndose también el mantenimiento del servicio, las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo.

d) En las tasas establecidas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial por entradas de vehículos o carruajes a través de las aceras y por su construcción, mantenimiento, modificación o supresión, los propietarios de las fincas y locales a que den acceso dichas entradas de vehículos, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios".

No ha tenido en cuenta que la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo, en particular, el grado de concreción exigible es máximo cuando nos referimos al hecho imponible (Cfr. nuestra sentencia de 14 de marzo de 2022, rec. cas. 721/2020) y al sujeto pasivo. No puede ignorarse, por lo demás que "el ámbito de colaboración normativa de los municipios en relación con los tributos locales es mayor que el que podría relegarse a la normativa reglamentaria estatal", por dos razones: porque "las ordenanzas municipales se aprueban por un órgano, el Pleno del Ayuntamiento, de carácter representativo" y porque la "garantía de autonomía local impide que la Ley contenga una regulación agotadora de una materia como los tributos locales, donde está claramente presente el interés local" (STC 132/2001, de 8 de junio).

Más recientemente, el ATC 111/2017, de 18 de julio ha declarado que "en general, hemos señalado que la reserva de ley tributaria es relativa o, lo que es lo mismo, limitada a la creación ex novo del tributo y a la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (entre otras muchas, SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4, y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3). Por ello, dicha reserva de ley admite la colaboración del

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

reglamento, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad [entre otras, SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 6 c), y 102/2005, de 20 de abril, FJ 7].

En particular, cuando se trata de la regulación de los tributos locales, la reserva de ley "ve confirmada su parcialidad, esto es, la restricción de su ámbito" [SSTC 19/1987 , de 17 de febrero, FJ 4, y 233/1999 , de 16 de diciembre, FJ 10 b)], pues la reserva de ley prevista en el artículo 31.3 CE no puede entenderse desligada "de las condiciones propias del sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (art. 137) y específicamente de la garantía constitucional de la autonomía de los municipios (art. 140)", tanto más cuando el artículo 133.2 CE establece la posibilidad "de que las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales establezcan y exijan tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes", procurando así la Constitución "integrar las exigencias diversas en este campo, de la reserva de Ley estatal y de la autonomía territorial, autonomía que, en lo que a las corporaciones locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues estas habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los artículos 140 y 133.2 de la misma Norma fundamental" [STC 233/1999 , de 16 de diciembre, FJ 10 b)]".

El problema reside en si esa definición, en particular, la relativa a los sujetos pasivos respeta el principio de reserva de ley, y consideramos que esta concreta ordenanza no lo respeta.

La Ordenanza, simplemente, se limita a disponer que "son sujetos pasivos contribuyentes, las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35 de la Ley General Tributaria, que resulten beneficiadas o afectadas por el mantenimiento de los servicios de emergencia a los que se refiere el artículo anterior". Esto es, se ciñe a reproducir la fórmula normativa genérica que define el concepto de sujeto pasivo contribuyente de la tasa del artículo 23 TRLHL: "son sujetos pasivos de las tasas, en concepto de contribuyentes, las personas físicas y jurídicas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35 de la Ley 58/2003 de 17 de Diciembre, General Tributaria [...] que resulten beneficiadas o afectadas por los servicios o actividades locales que presten o realicen las entidades locales". No da ni un paso más, en aras de definir con la claridad y precisión exigida la noción de sujeto pasivo contribuyente. En otras palabras, la Ordenanza no colabora, como es preciso, con la Ley en la definición.

En las sentencias, cuya extensión al presente recurso está en el centro del debate, en cambio, sí consideramos que dicha colaboración se llevaba a cabo. Es cierto que el contenido de su artículo 3 era el mismo que el de la Ordenanza de Alcalá de Henares y, por tanto, adolecían del mismo problema, pero sucede que en las ordenanzas de los municipios madrileños a los que se refieren tales sentencias, existían otros artículos cuya interpretación nos permitió identificar correctamente el sujeto pasivo contribuyentes.

Por todas ellas, en la sentencia núm. 1127/2021 de 15 de septiembre, dictada en el RCA

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

4773/2019, afirmamos:

"Ahora bien, ¿en quién está pensando exactamente el Ayuntamiento de Torrejón de Ardoz? La lectura del artículo 5 de la Ordenanza recurrida nos da la solución acerca de quiénes son los contribuyentes.

El artículo 5 en su apartado primero establece que "el cálculo de la cuota tributaria que, de forma individualizada, corresponde a cada sujeto pasivo contribuyente vendrá determinada por la aplicación de la siguiente fórmula:

Cuota tributaria =

Donde,

Cg es el coste el mantenimiento del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamentos en Torrejón de Arroz, en el ejercicio inmediato anterior a aquel al que se refiere el devengo;

VCi es el valor catastral de la construcción que consta en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles del obligado tributario en el ejercicio inmediato anterior al que se refiere el devengo de la tasa;

y VCt representa la suma de los valores catastrales de la construcción de la totalidad de los bienes inmuebles que constan en las matrículas del impuesto sobre bienes inmuebles de naturaleza urbana, de características especiales y de naturaleza rústica del ejercicio inmediato anterior al que se refiere el devengo de la tasa.

La regulación del sujeto pasivo a título de contribuyente, que lleva a cabo la ordenanza recurrida, no es, desde luego, un dechado de claridad, pero no es menos cierto que si se analiza este artículo, referido a la cuantificación, veremos que, por un lado, aunque no utilice esa expresión, está hablando, en primer lugar, de la base imponible, pues no es otra cosa el coeficiente Cg, el coste de mantenimiento del servicio de prevención y extinción de incendios y salvamentos en Torrejón de Ardoz. En segundo lugar, el cálculo de la cuota individualizada que corresponde satisfacer al sujeto pasivo contribuyente, se calcula de la forma expresada en la Ordenanza, que atiende tanto al valor catastral de la construcción (es decir, sin tener en cuenta el valor del suelo) que consta en el recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles del obligado tributario (VCI) así como a la suma de los valores catastrales de la construcción de la totalidad de los bienes inmuebles, que constan en las matrículas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de naturaleza urbana, de características especiales y de naturaleza rústica (VCt).

En definitiva, la Ordenanza está pensando, exclusivamente, en los titulares de inmuebles, no en los titulares de otros bienes o derechos, y, además, sin diferencia entre inmuebles asegurados e inmuebles no asegurados. No está pensando en otro tipo de bienes, opción municipal que no nos parece lesiva del principio de igualdad, dado que no resulta irrazonable y está justificada, y es proporcionada la diferencia".

El citado artículo 5 de la Ordenanza de Torrejón de Ardoz no tiene un equivalente en la Ordenanza de 2013 del Ayuntamiento de Alcalá de Henares. Por tanto, esa interpretación

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

no es posible.

Lógicamente, la figura del sustituto no se puede entender sin conectarla con la del contribuyente. En resumen, para que haya un sustituto tiene que existir un contribuyente. Si no existe éste, no puede existir aquel. En esta ocasión no está identificado correctamente el contribuyente.

En ese sentido, el apartado 1 del artículo 36.LGT establece que "es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo". Téngase presente que, según el apartado 1 del artículo 20 de la LGT, "el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal". El sustituto no realiza el hecho imponible, ahora bien, de conformidad con lo dispuesto en al apartado 3 LGT, "por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma". El sustituto realiza un presupuesto de hecho diferente del hecho imponible, un presupuesto de hecho específico, de manera que, si no lo realiza, no estará obligado a cumplir la obligación tributaria principal en lugar del contribuyente.

Nada impide, por lo demás, aunque no esté expresamente previsto en la Ordenanza recurrida, que el sustituto pueda exigir al contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 36.3 LGT, puesto que ninguna ley señala otra cosa distinta.

En realidad, pese a la terminología utilizada, el sustituto del contribuyente (las compañías aseguradoras) no son tales. La figura del sustituto del contribuyente, propiamente, tiene un cometido distinto en la configuración actual del ordenamiento, al que ha aludido el Tribunal Constitucional: facilitar la gestión del impuesto (ATC 456/2007, de 12 de diciembre, FJ 7). Por esa misma razón el presupuesto legal que llama al sustituto a ocupar esa situación, y a que se refiere el artículo 36.3 LGT al definir la figura (...) debe ser, necesariamente, un presupuesto jurídico distinto del hecho imponible (el supuesto de hecho de la sustitución como consecuencia jurídica).

Por lo demás, no está claro, en esta ocasión, si las compañías de seguros están contribuyendo por una tasa o por un impuesto. Sea una cosa u otra, en todo caso, ello no es conforme a derecho.

Por las razones expuestas, fijamos la siguiente doctrina en relación con la cuestión con interés casacional: **la Ordenanza Fiscal de la Tasa por la Prevención y Extinción de Incendios, de prevención de Ruinas, de Construcciones y Derribos, Salvamentos y otros análogos de Alcalá de Henares, publicada en el BCM núm. 264 de fecha 6 de noviembre de 2013 y que entró en vigor el 1 de enero de 2014 (Disposición Final), no cumple lo dispuesto en el artículo 16 Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo,**

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

puesto que el sujeto pasivo contribuyente no queda suficientemente delimitado, y, por extensión, tampoco el sujeto pasivo sustituto.

👉 👁 TASAS 3ª **SENTENCIA 855/2022 [29.06.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6084/2020) Ponente: Isaac Merino Jara.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2597/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2597)

→ **Antecedentes**

La sentencia aquí recurrida fue dictada el 21 de mayo de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla- La Mancha, que desestimó el recurso núm. 93/2018, interpuesto contra la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Alcolea del Pinar reguladora de la "Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos", publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Guadalajara, núm. 4, de fecha 5 de enero de 2018.

El 3 de enero de 2018 el Alcalde de Alcolea del Pinar firmó resolución en la que elevaba a definitivo el acuerdo plenario provisional adoptado en sesión celebrada el día 8 de noviembre de 2017, sobre imposición y ordenación de la Tasa por Utilización Privativa y Aprovechamiento Especial del Dominio Público Local de las Instalaciones de Transporte de Energía Eléctrica, Gas, Agua e Hidrocarburos, ya que durante el tiempo de exposición no se presentó reclamación alguna, por lo que quedaron automáticamente elevados a definitivos dicho acuerdo provisional, así como la Ordenanza Fiscal reguladora de la misma.

Frente a esta ordenanza fiscal, UFD Distribución Electricidad, S.A. interpuso recurso contencioso administrativo que fue tramitado bajo el número de autos 93/2018.

La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo de Castilla la Mancha, con sede en Albacete, desestimó el recurso por su sentencia núm. 125 de 21 de mayo de 2020 que es ahora objeto de este recurso, siendo el fallo del tenor literal siguiente: " **DESESTIMAR** el recurso Contencioso-Administrativo **PO 93/2018,** interpuesto por el Procurador D. Abelardo López Ruiz, en nombre y representación de la mercantil Unión Fenosa Distribución, SA, contra la Ordenanza Fiscal del Excmo. Ayuntamiento de Alcolea del Pinar reguladora de la "Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del suelo, subsuelo y vuelo del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos", publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Guadalajara, nº 4, de fecha 05 de enero de 2018; por ser conforme a derecho, en lo aquí discutido. Sin costas".

→ **Objeto del recurso/Cuestión controvertida**

El Ayuntamiento de Alcolea del Pinar (Guadalajara), aprobó la "Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos", publicada en el Boletín Oficial de la Provincia de Guadalajara, núm. 4, de fecha 5 de enero de 2018.

UFD interpuso recurso contencioso administrativo contra dicha Ordenanza. La Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, dictó sentencia desestimatoria, mediante la sentencia de 21 de mayo de 2020, en el recurso núm. 93/2018.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «Matizar, precisar, o revisar, en su caso, la jurisprudencia establecida, concretando si en los supuestos de aprovechamiento especial de bienes del dominio público es lícito imponer un tipo de gravamen del 5% sobre la base de la tasa que tomará, a su vez, como referencia, la utilidad que reporte el aprovechamiento, partiendo de que, a juicio de la Sala de instancia, estamos irrefutablemente ante un caso de aprovechamiento especial, no de uso privativo y, en su caso, cuál debería ser el tipo de gravamen aplicable a éste que debería reflejar la ordenanza«

→ FALLO:

> «Primero. - Fijar los criterios interpretativos expresado en **fundamento segundo** de esta sentencia, por remisión a los fundamentos jurídicos segundo a cuarto de la sentencia núm. 1659/2020, de 3 de diciembre (rec. cas. 3099/2019).
>
> > * Segundo.- Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por UFD Distribución Electricidad, S.A., contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2020, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso núm. 93/2018, sobre impugnación de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Alcolea del Pinar (Guadalajara) reguladora de la "Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos", sentencia que se casa y anula.
>
> Tercero.- (?) Estimar el recurso contencioso-administrativo 93/2018 interpuesto por la representación procesal de RED ELÉCTRICA DE ESPAÑA, S.A.U. contra dicha Ordenanza, declarándose la nulidad de pleno derecho del artículo 4 de la misma, en relación con el "Anexo de Tarifas", ordenando se publique el fallo de la presente sentencia en el Boletín Oficial de Guadalajara, de conformidad con lo establecido en el artículo 72.2 LJCA, a los fines de que la nulidad de la disposición anulada en la sentencia firme tenga conocimiento general, para sus efectos invalidatorios erga omnes.
>
> Cuarto. – (?) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni sobre las de la instancia»

FUNDAMENTOS JURIDICOS
SEGUNDO. **Respuesta a la primera cuestión que nos suscita el auto de admisión**. Remisión íntegra a nuestra sentencia núm. 1501/2020, de 12 de noviembre (recurso de

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

casación núm2. 3637/2019). […]

TERCERO. **Sobre la segunda cuestión interpretativa suscitada por el auto de admisión**: la jurisprudencia sobre Ordenanzas similares no ha abordado, propiamente, la relevancia de la intensidad del uso o del aprovechamiento del demanio para cuantificar la tasa.

1. En la segunda cuestión se nos pide concretar en el auto de admisión si en los supuestos de aprovechamiento especial de bienes del dominio público -como el que aquí nos ocupa- es lícito imponer un tipo de gravamen del 5% sobre la base de la tasa que tomará, a su vez, como referencia, la utilidad que reporte el aprovechamiento. Y ello, lógicamente, partiendo de que, a juicio de la Sala de instancia, estamos irrefutablemente ante un caso de aprovechamiento especial, no de uso privativo.

Se nos interroga también, en su caso, cuál debería ser el tipo de gravamen aplicable a éste que debería reflejar la ordenanza, siempre teniendo en cuenta -añadimos ahora, dado que ello viene así exigido por la normativa aplicable- que el valor de mercado del aprovechamiento debe ser necesariamente diferente si no permite un ulterior uso del dominio público o si, por el contrario, sí admite usos diferenciados sobre el mismo terreno.

[…]

6. En definitiva, habría que contestar a la segunda cuestión suscitada en el auto de admisión afirmando que:

a) En los supuestos de aprovechamiento especial de bienes del dominio público no cabe imponer un tipo de gravamen del 5 por 100 sobre la base de la tasa que tomará, a su vez, como referencia, la utilidad que reporte el aprovechamiento cuando nos hallemos irrefutablemente ante un caso de aprovechamiento especial, no de uso privativo y

b) La Ordenanza Fiscal -en los casos en que coincidan aprovechamiento especial y uso privativo- deberá justificar la intensidad o relevancia de cada uno de ellos a la hora de cuantificar la tasa conforme a la legislación vigente, especialmente teniendo en cuenta el artículo 64 de Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público".

TERCERO. - (?) Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

A la vista de lo razonado, procede declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por UFD Distribución Electricidad, S.A., contra la sentencia dictada el 21 de mayo de 2020, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, en el recurso núm. 93/2018, sobre impugnación de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Alcolea del Pinar (Guadalajara) reguladora de la "Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local de las instalaciones de transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos", sentencia que se casa y anula. Y, además, actuando como tribunal de instancia estimamos el recurso contencioso-administrativo 93/2018, interpuesto por la representación procesal de UFD

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

Distribución Electricidad, S.A., contra dicha Ordenanza, declarándose la nulidad de pleno derecho del artículo 4 de la misma, en relación con el "Anexo de Tarifas", ordenando se publique el fallo de la presente sentencia en el Boletín Oficial de Guadalajara, de conformidad con lo establecido en el artículo 72.2 LJCA, a los fines de que la nulidad de la disposición anulada en la sentencia firme tenga conocimiento general, para sus efectos invalidatorios erga omnes.

👉 👁 TASAS 4ª **SENTENCIA 796/2022 [21.06.2022].** Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 3106/2020) Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2660/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2660]

→ **Antecedentes**

El presente recurso de casación se interpuso por el Ayuntamiento de Alcalá de Henares (Madrid) contra la sentencia dictada el 30 de enero de 2020 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso de apelación núm. 296/2019, promovido por la mercantil Seguros, S.A. frente a la sentencia núm. 6/2019, de 11 de enero, dictada en el procedimiento ordinario 235/2018 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 8 de Madrid, desestimatoria del recurso instado por la citada aseguradora contra el acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Alcalá de Henares, que confirmó el decreto del concejal delegado de Hacienda ratificando el acta de inspección de tributos de 14 de noviembre de 2017 y la liquidación en concepto de tasa por la prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, de construcciones y derribos, salvamentos y otros análogos de los ejercicios 2014 y 2015, por importes de 22.097,99 y 12.585,92 euros, respectivamente.

→ **Objeto del recurso**

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia dictada el 30 de enero de 2020 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que estimó el recurso de apelación núm. 296/2019, formulado por la mercantil Seguros, S.A. contra la sentencia núm. 6/2019, de 11 de enero, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 8 de Madrid, desestimatoria del recurso núm. 235/2018 interpuesto por la citada aseguradora frente al acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Alcalá de Henares, que confirmó el decreto del concejal delegado de Hacienda ratificando el acta de inspección de tributos de 14 de noviembre de 2017 y la liquidación en concepto de tasa por la prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, de construcciones y derribos, salvamentos y otros análogos de los ejercicios 2014 y 2015, por importes de 22.097,99 y 12.585,92 euros, respectivamente.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

«Matizar, reforzar o completar la jurisprudencia del Tribunal Supremo a fin de

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

determinar si la Ordenanza fiscal número 16 analizada, reguladora de la tasa por la prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, de construcciones y derribos, salvamentos y otros análogos, aprobada por el Ayuntamiento de Alcalá de Henares, cumple lo dispuesto en el artículo 16 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, y, en particular, si permite delimitar suficientemente al sujeto pasivo a fin de considerar como contribuyentes a toda persona física o jurídica que resulte beneficiada o afectada por la prestación, a cargo del Ayuntamiento, de los servicios de emergencia, y como sustituto del contribuyente, a las entidades o sociedades aseguradoras del riesgo en el municipio»

- **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 16, 20, 23 y 24 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

→ FALLO:

«**1.-** No haber lugar al recurso de casación núm. 3106/2020, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Alcalá de Henares contra la sentencia dictada el 30 de enero de 2020 por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso de apelación núm. 296/2019. Confirmar la sentencia recurrida, así como la anulación del acuerdo de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Alcalá de Henares, que confirmó el decreto del concejal delegado de Hacienda ratificando el acta de inspección de tributos de 14 de noviembre de 2017 y la liquidación en concepto de tasa por la prevención y extinción de incendios, de prevención de ruinas, de construcciones y derribos, salvamentos y otros análogos de los ejercicios 2014 y 2015, por importes de 22.097,99 y 12.585,92 euros, respectivamente girado a cargo de la mercantil Plus Ultra Seguros Generales y Vida, S.A., y, finalmente, la anulación del artículo 3 de la Ordenanza nº 16, del Ayuntamiento de Alcalá de Henares, reguladora de la Tasa por la Prevención y Extinción de Incendios, de prevención de Ruinas, de Construcciones y Derribos, Salvamentos y otros análogos, aprobada por el Ayuntamiento de Alcalá de Henares en fecha de 30 de octubre de 2013.

2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento»

FUNDAMENTO JURIDICO
SEGUNDO**. - La cuestión del interés casacional y los precedentes jurisprudenciales.** El recurso de casación preparado suscita en lo concerniente a la delimitación del sujeto pasivo del tributo, una cuestión jurídica similar, aunque no idéntica, a la de otros recursos admitidos a trámite *(vid.,* entre otros, los RRCA 4773, 4763 y 3949/2019 y 683/2018) y en los que a estas alturas ya ha recaído sentencia.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

[…]

Lo que se plantea en este recurso de casación es si dicha doctrina es trasladable al presente caso, de manera que la cuestión con interés casacional tiene por objeto matizar, reforzar o completar el criterio que sobre la determinación del sujeto pasivo fijó esta Sala en las citadas sentencias, pero en relación con otra Ordenanza que, al no contener un precepto relativo a la cuantificación de la cuota, presenta una distinta redacción.

TERCERO. - **El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.**

Sobre la misma cuestión de interés casacional aquí planteada, en relación a la Ordenanza nº 16 del Ayuntamiento de Alcalá de Henares, aprobada en pleno de 30 de octubre de 2013, se ha dictado la sentencia núm. 731/2022, de 14 de junio (rec. cas. 6083/2020), que resuelve un litigio sustancialmente idéntico. En ese recurso de casación, y en otros semejantes, el Ayuntamiento de Alcalá de Henares impugna las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Madrid que, en definitiva, estiman la impugnación de actuaciones de liquidación y, en su caso, sanción, derivadas de la aplicación de la citada Ordenanza, así como la impugnación indirecta del art. 3 de la misma. Dada la semejanza de los argumentos expuestos por las partes, seguiremos ahora el mismo criterio observado en la citada sentencia núm. 731/2022, de 14 de junio, y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica.

[…]

Por las razones expuestas, fijamos la siguiente doctrina en relación con la cuestión con interés casacional: la Ordenanza Fiscal de la Tasa por la Prevención y Extinción de Incendios, de prevención de Ruinas, de Construcciones y Derribos, Salvamentos y otros análogos de Alcalá de Henares, publicada en el BOCM n° 264 de fecha 6 de noviembre de 2013 y que entró en vigor el 1 de enero de 2014 (Disposición Final), no cumple lo dispuesto en el artículo 16 Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, puesto que el sujeto pasivo contribuyente no queda suficientemente delimitado, y, por extensión, tampoco el sujeto pasivo sustituto

CUARTO**. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación***.*

Por las razones expuestas en el fundamento de derecho precedente, declaramos no haber lugar al recurso de casación y, por tanto, se confirma la sentencia recurrida, lo que comporta también la confirmación de la anulación de los actos recurridos, y, asimismo, del artículo 3 de la Ordenanza reguladora de la Tasa por la Prevención y Extinción de Incendios, de prevención de Ruinas, de Construcciones y Derribos, Salvamentos y otros análogos.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

IMPUESTO VIVIENDA VACIAS
Comunidad Autónoma de Cataluña
(IVVCAT)

IVVCAT. **SENTENCIA 672/2022** [03.06.2022]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec3706/2020.) Ponente: Rafael Toledano Cantero.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 2131/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2131]

→ **Antecedentes/Objeto del recurso.**

El presente recurso de casación se interpuso por la Asociación Española de Banca contra la sentencia núm. 988, de 17 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 154/2016 formulado frente al Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre viviendas vacías y que desarrolla la Ley 14/2015, de 21 de julio, del citado impuesto.

→ **Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia**:

> «[...] Determinar si el impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña, creado por la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, desarrollada por el Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las viviendas vacías, respeta o no los principios de igualdad, capacidad económica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos»

- **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 9.3, 14 y 31.1 de la Constitución Española, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso.

→ FALLO:

> 1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 3706/2020, interpuesto por la representación procesal de la Asociación Española de la Banca contra la sentencia núm. 988, de 17 de diciembre de 2019, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 154/2016 formulado frente al Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre viviendas vacías y que desarrolla la Ley 14/2015, de 21 de julio, del citado impuesto.
>
> 2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos del último fundamento jurídico.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

FUNDAMENTO JURIDICO
DÉCIMO.- La doctrina de interés casacional que hemos de fijar es que no apreciamos que se vulneren los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (art. 14, 31.1 y 9.3 CE) en la regulación del Impuesto sobre las viviendas vacías de Cataluña, creado por la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, desarrollada por el Decreto 183/2016, de 16 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las viviendas vacías, por lo que no ha lugar al recurso de casación.

* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo General del Poder Judicial, se hace constar que FUNDEF no dispone de base de datos de jurisprudencia ni tiene el propósito de construirla en el futuro. FUNDEF, para el desarrollo de sus actividades propias, no realiza descargas masivas o explota comercialmente los datos obtenidos de la Jurisprudencia difundida por dicho Consejo a través de su espacio «Consultas de Jurisprudencia»

CUEVAS DE FUENTES DE LEÓN

El municipio de Fuentes de León, en Badajoz, presenta un conjunto de cavidades kársticas protegidas bajo la figura de Monumento Natural. Las siete cuevas incluidas en este espacio natural se desarrollan en calizas paleozoicas del Cámbrico y poseen un notable conjunto de valores arqueológicos, biológicos y geológicos.

(Esta cueva se desarrolla en calizas cámbricas de entre 500 y 540 millones de años)

Autor/propietario de la imagen: ACTE

IV. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (MAYO-JUNIO, 2022)

[Fuente: EUR-LEX. CURIA: Recopilación de jurisprudencia*]

I. MAYO, 2022

1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 IVA. 1ª STJUE - **Asunto C-218/21. Sala Sexta. ST.05.05.2022**

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (TVA) – Directiva 2006/112/CE - Tipos impositivos - Disposiciones temporales para determinados servicios de gran intensidad de mano de obra - Anexo IV, punto 2 - Renovación y reparación de viviendas particulares - Aplicación de un tipo reducido del IVA a los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores en inmuebles de uso residencial»

→ Derecho de la Unión [Directiva sobre el IVA] – Derecho portugués

→ Objeto del asunto: interpretación del anexo IV, punto 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal; en lo sucesivo, «Administración tributaria») y DSR-Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA (en lo sucesivo, «DSR») en relación con el tipo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) aplicable a los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores prestados por dicha sociedad»]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

> «1) ¿Es compatible con el Derecho de la Unión […], en particular con el anexo IV de la Directiva del IVA, una aplicación del punto [2.24] de la lista I anexa al Código del IVA entendido en el sentido de que incluye la reparación y el mantenimiento de ascensores efectuados por la empresa a la que se refieren los hechos resumidos anteriormente y de que supone la aplicación del tipo de IVA reducido?

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

2) ¿Es compatible con el Derecho [de la Unión], en particular con el anexo IV de la Directiva del IVA, una aplicación de dicha disposición del Código del IVA que tenga además en cuenta otras disposiciones de Derecho nacional -artículos 1207, 204, apartados 1, letra [e)], y 3, y 1421, apartado 2, letra [b)], del Código Civil (disposiciones relativas a los conceptos de contrato de obra y de bien inmueble y a la presunción de que el ascensor es parte común de los edificios en régimen de propiedad horizontal)?»

PRECISIÓN
Las dos cuestiones prejudiciales presentadas se examinan conjuntamente por el Tribunal de Justicia.

→ FALLO - DECLARACIÓN

«El *anexo IV, punto 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que están comprendidos en el concepto de «renovación y reparación de viviendas particulares», a efectos de esta disposición, los servicios de reparación y renovación de ascensores de inmuebles de uso residencial, excluidos los servicios de mantenimiento de tales ascensores*.»

→ HECHOS Y PARTICULARES

A) **Hechos**

■ 1. DSR [sociedad que se dedica a la fabricación de ascensores, montacargas y cintas transportadoras y que también presta servicios de reparación y mantenimiento de ascensores] Durante el año 2007, aplicó un tipo reducido del IVA a los servicios de reacondicionamiento y reparación de ascensores que prestaba, facturando al mismo tiempo los materiales incorporados en el marco de dichas prestaciones al tipo normal del IVA.

A raíz de una inspección tributaria llevada a cabo en 2011, la Administración tributaria concluyó que DSR había aplicado erróneamente el tipo reducido del IVA a dichos servicios. DSR interpuso recurso contra las liquidaciones complementarias practicadas a raíz de dicha inspección ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Tributario de Oporto, Portugal), que lo estimó mediante sentencia de 16 de octubre de 2017. A este respecto, dicho órgano jurisdiccional consideró, en particular, que los ascensores forman parte integrante de los edificios en los que están instalados y que, en consecuencia, no cabe excluir la aplicación del tipo reducido del IVA a los servicios de reparación y mantenimiento de tales ascensores, siempre que dichos servicios se presten en el marco de un contrato de arrendamiento de obra y que ese tipo se aplique únicamente a la mano de obra. La Administración tributaria interpuso recurso contra la sentencia de 16 de octubre de 2017 ante el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal), órgano jurisdiccional remitente.

■ 2. El **órgano jurisdiccional remitente** observa que la aplicación de un tipo reducido del IVA se inscribe en una materia armonizada y que, en el caso de autos, resulta pertinente el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, según el cual podrá aplicarse un tipo reducido del IVA a la renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

forman una parte significativa del valor del suministro. Pues bien, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de si los servicios de reacondicionamiento y reparación de ascensores de que se trata están comprendidos en el referido anexo IV, punto 2. Según dicho órgano jurisdiccional, aceptar el punto de vista más restrictivo de la Administración tributaria implicaría rechazar la tesis sostenida en la sentencia de 16 de octubre de 2017, según la cual el tipo reducido del IVA es aplicable a determinados «arrendamientos de obra» relativos a «inmuebles» «de uso residencial», según los términos que figuran en el punto 2.24 de la lista I anexa al Código del IVA, interpretados, además, con arreglo a otras disposiciones nacionales, como el artículo 204, apartados 1, letra e), y 3, o los artículos 1207 o 1421, apartado 2, letra b) del Código Civil.

B) **Particulares**

➡ **LA PREGUNTA**:

«El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de están comprendidos en el concepto de «renovación y reparación de viviendas particulares», a efectos de esta disposición, los servicios de reparación y renovación de ascensores de inmuebles de uso residencial»

➡ **LAS CONSIDERACIONES**

■ 1**.** El anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 106 de esta, autorizaba a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido del IVA a los servicios relacionados con la «renovación y reparación de viviendas particulares, excluidos los materiales que forman parte significativa del valor del suministro».

■ 2.- A falta de remisión al Derecho de los Estados miembros y de definición pertinente en la Directiva del IVA, los términos que figuran en el anexo IV, punto 2, de esta Directiva deben interpretarse de manera uniforme y con independencia de las calificaciones empleadas en los Estados miembros, de conformidad con su sentido habitual en el lenguaje corriente, teniendo en cuenta el contexto en el que se utilizan y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forman parte (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de julio de 2020, AJPF Caraş-Severin y DGRFP Timişoara, C-716/18, EU:C:2020:540, apartado 30 y jurisprudencia citada, y de 17 de diciembre de 2020, BAKATI PLUS, C-656/19, EU:C:2020:1045, apartado 42).

■ 3.- Para empezar, en la medida en que, a tenor del anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, el tipo reducido del IVA no se aplica a los materiales que forman una parte significativa del valor del suministro, basta señalar que esta cuestión no es objeto de debate en el caso de autos, ya que DSR facturó al tipo normal todos los materiales incorporados y el tipo reducido solo se aplicó a la mano de obra. Una vez precisado lo anterior, del tenor de ese anexo IV, punto 2, se desprende, por una parte, que esta disposición se refiere a dos actividades distintas, a saber, la renovación y la reparación, y, por otra parte, que estas actividades han de referirse a viviendas particulares.

3.1**.** En lo que concierne a los términos «renovación» y «reparación», procede señalar que éstos se refieren, respectivamente, a la renovación de un objeto y a la restauración de un objeto dañado. Pues bien, tales servicios se caracterizan, en particular, por su carácter ocasional, de modo que no puede considerarse que los meros servicios de

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

mantenimiento, prestados de manera regular y continuada, estén comprendidos en el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA. [32-33]

3.2**.** En cuanto a la expresión «viviendas particulares», procede señalar que el término «vivienda» designa generalmente un bien inmueble -e incluso mueble-, o una parte de éste, destinado a uso residencial y que, por tanto, sirve de residencia a una o varias personas. Por otra parte, el adjetivo «particular» permite distinguir tales viviendas de aquellas no particulares, como las viviendas de servicio o los hoteles.

3.3. En consecuencia, los servicios de renovación y reparación a que se refiere el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA deben tener por objeto bienes utilizados como vivienda particular, mientras que los servicios que tengan por objeto bienes utilizados con otros fines, como, por ejemplo, fines comerciales, no están comprendidos en el ámbito de aplicación de esta disposición.

■ 4.- El Gobierno portugués alega, en esencia, que la expresión «vivienda particular», en la medida en que es menos amplia que expresiones como «edificio» o «bien inmueble de uso residencial», remite de manera individualizada a cada una de las fracciones autónomas de un bien inmueble efectivamente destinadas a la vivienda, sobre las que el propietario o arrendatario ejerce un dominio total, y que deben distinguirse de los espacios de acceso común de tal inmueble. **Así, según esta concepción, los servicios de renovación y reparación relativos a las instalaciones compartidas, incluidos los ascensores, no están comprendidos en el ámbito de aplicación del anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA. [**36]

■ 5.- En el caso de un inmueble de uso residencial constituido por varios apartamentos, las instalaciones compartidas son, por regla general, importantes, e incluso indispensables, para la utilización de los apartamentos individuales. En estas circunstancias, procede considerar que, en el caso de tales inmuebles de uso residencial, las instalaciones compartidas están cubiertas por la expresión «viviendas particulares», en el sentido del anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, de modo que los servicios de renovación y reparación relativos a esas instalaciones están comprendidos en el ámbito de aplicación de esta disposición. Como tales, los ascensores, que forman parte integrante de los edificios que disponen de ellos, están comprendidos en dichas instalaciones. [37-38]

En consecuencia, procede concluir del tenor del anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA que están comprendidos en el ámbito de aplicación de esta disposición los servicios de reparación y renovación de ascensores de inmuebles de uso residencial, excluidos los servicios de mantenimiento de tales ascensores.[39]

■ 6.- Por lo que respecta al contexto en el que se inscribe el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, esta disposición, en la medida en que permite aplicar un tipo reducido del IVA, constituye una excepción al principio de aplicación del tipo normal y debe, por tanto, ser objeto de una interpretación estricta [véase, en este sentido, la sentencia de 1 de octubre de 2020, Staatssecretaris van Financiën (Tipo reducido de IVA para afrodisíacos) C-331/19, EU:C:2020:786, apartado 30 y jurisprudencia citada].

■ 7.- **La interpretación expuesta en el apartado 39 de la presente sentencia**, en la medida en que se basa en la importancia de las instalaciones compartidas para la

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

utilización de los apartamentos individuales de un inmueble de uso residencial, es conforme con esta exigencia. No obstante, procede añadir que, dado que los servicios de renovación y reparación prestados en edificios utilizados para fines que no sean residenciales deben seguir sujetos a la aplicación del tipo normal del IVA, en el caso de que se presten servicios de renovación y reparación relativos a instalaciones compartidas de edificios de uso mixto -que incluyan partes destinadas a uso residencial y partes destinadas a otros fines, como los fines comerciales-, deberá procederse a un reparto proporcional. [42]

La interpretación expuesta en el citado apartado 39 también concuerda con el objetivo perseguido por el anexo IV de la Directiva del IVA, ya que de la rúbrica del título VIII, capítulo 3, de esta Directiva se desprende que el legislador de la Unión ha previsto una reducción del IVA destinada específicamente a los servicios de gran intensidad de mano de obra, como es el caso de los servicios de reparación y renovación de ascensores.

■ 8**.-** Como afirma el Gobierno portugués, el Tribunal de Justicia ha declarado que los Estados miembros tienen la posibilidad de proceder a una aplicación selectiva del tipo reducido del IVA siempre que, por una parte, aíslen únicamente, a efectos de la aplicación del tipo reducido, aspectos concretos y específicos de la categoría de prestaciones de que se trate, y, por otra parte, respeten el principio de neutralidad fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques, C-145/18, EU:C:2019:668, apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada).

En el caso de autos, si bien incumbe, en definitiva, al órgano jurisdiccional remitente interpretar el Derecho nacional y, por lo tanto, examinar si el legislador portugués traspuso de manera selectiva el anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA, en la medida en que supuestamente excluyó del ámbito de aplicación del tipo reducido del IVA servicios relativos a los ascensores de inmuebles de uso residencial, nada en el texto de la disposición nacional que aplica ese punto 2, a saber, el punto 2.24 de la lista I anexa al Código del IVA parece indicar que ese legislador haya procedido de este modo, ya que la postura de la Administración tributaria parece basarse, por el contrario, en la interpretación restrictiva preconizada por instrucciones internas. [45]

■ 9 .-Dado que las disposiciones de una directiva deben ser ejecutadas con indiscutible fuerza imperativa y con la especificidad, precisión y claridad exigidas, *un Estado miembro no puede invocar simples prácticas administrativas, por naturaleza modificables a discreción de la Administración y desprovistas de una publicidad adecuada*, para demostrar una transposición selectiva de una disposición de la Directiva del IVA que autoriza la aplicación de un tipo reducido del IVA para una categoría de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada) [46]

Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que:

> «*El anexo IV, punto 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que están comprendidos en el concepto de "renovación y reparación de viviendas particulares", a efectos de esta disposición, los servicios de reparación y renovación de ascensores de inmuebles de uso residencial, excluidos los servicios de mantenimiento de tales ascensores*»

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

👉 IVA. 2ª STJUE [Régimen de infracciones y sanciones] **- Asunto C-570/20. Sala Primera. ST. 05.05.2022**

«Procedimiento prejudicial - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE -Ocultación fraudulenta del impuesto devengado - Sanciones - Legislación nacional que prevé una sanción administrativa y una sanción penal por los mismos hechos - Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea - Artículo 49 - Artículo 50 - Principio non bis in idem -Artículo 52, apartado 1 - Limitaciones del principio non bis in idem - Exigencia de establecer normas claras y precisas - Posibilidad de tener en cuenta la interpretación de la legislación nacional por los órganos jurisdiccionales nacionales - Necesidad de establecer normas que garanticen la proporcionalidad del conjunto de sanciones impuestas - Sanciones de distinta naturaleza»

→ Derecho de la Unión [Directiva sobre el IVA] – Derecho francés

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un procedimiento penal incoado contra BV en relación con infracciones fiscales, en particular en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA)]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Unas normas nacionales como las anteriormente descritas cumplen el requisito de claridad y previsibilidad de las circunstancias con arreglo a las cuales las ocultaciones en la obligación de presentar declaración en materia de IVA devengado pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal?

2) ¿Unas normas nacionales como las anteriormente descritas cumplen el requisito de necesidad y de proporcionalidad para la acumulación de tales sanciones?»

PRECISIÓN
Las dos cuestiones prejudiciales presentadas se examinan conjuntamente por el Tribunal de Justicia.

→ DECLARACIÓN-FALLO

«El derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en relación con el artículo 52, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que

- no se opone a que la limitación de la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal en caso de ocultaciones fraudulentas o de omisiones declarativas en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA) que prevé una normativa nacional en los casos más graves resulte únicamente de una jurisprudencia consolidada que interprete, de manera restrictiva, las disposiciones legales que definen los requisitos para la aplicación de dicha acumulación, siempre que sea razonablemente previsible, en el momento en que se comete la infracción,

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

que esta puede ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal, pero

- se opone a una normativa nacional que no garantiza, en los casos de acumulación de una sanción pecuniaria y de una pena privativa de libertad, mediante normas claras y precisas, en su caso tal y como han sido interpretadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, que el conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.»

→ HECHOS Y PARTICULARES

A) **Hechos**

■ 1**.** BV ejerció la profesión de auditor, como empresario individual, hasta el 14 de junio de 2011. En esa condición estaba sujeto de pleno derecho al IVA y concretamente, habida cuenta de su volumen de negocios, al régimen ordinario de tributación, con presentación de declaraciones mensuales. La Administración tributaria procedió a verificar la contabilidad correspondiente a los ejercicios 2009, 2010 y 2011.

■ 2**.** El 10 de marzo de 2014, la Administración tributaria presentó una denuncia ante el Fiscal de la República de Annecy, Francia contra BV, en la que le reprochaba haber presentado una contabilidad irregular, haber suscrito declaraciones de IVA minoradas por la ocultación de la mayor parte de los ingresos percibidos, haber suscrito declaraciones de beneficios no comerciales minoradas y haber suscrito declaraciones de conjunto de ingresos minoradas que reflejaban un beneficio no comercial inferior al efectivamente obtenido. Según esa denuncia, el importe del IVA eludido ascendía a 82.507 euros y el importe del impuesto sobre la renta eludido a 108.883 euros.

A raíz de una investigación preliminar llevada a cabo por el Fiscal de la República, BV fue remitido al Tribunal de lo Penal de Annecy (Francia) para ser juzgado por los delitos de fraude fiscal por ocultación de cantidades sujetas al impuesto y de omisión de anotaciones en un documento contable.

■ 3. Mediante sentencia de 23 de junio de 2017, el Tribunal de lo Penal de Annecy declaró a BV culpable de los hechos que se le imputaban, lo condenó a 12 meses de prisión y ordenó que se publicara la resolución a su costa. BV interpuso recurso de apelación contra dicha sentencia ante el Tribunal de Apelación de Chambéry (Francia). En apoyo de su recurso de apelación, alegó que su condena penal era contraria al principio *non bis in idem* garantizado en el artículo 50 de la Carta, ya que, por los mismos hechos, ya había sido objeto de un procedimiento de liquidación complementaria que dio lugar a la aplicación de sanciones fiscales firmes, que ascendían al 40 % de los derechos eludidos.

En sentencia de 13 de febrero de 2019, el Tribunal de Apelación de Chambéry desestimó el recurso de apelación, por considerar que la acumulación de sanciones penales y de sanciones fiscales de que era objeto BV no era contraria al artículo 50 de la Carta, en la medida en que la aplicación de la normativa nacional en cuestión en el litigio principal respetaba las exigencias resultantes de la jurisprudencia del Consejo Constitucional) en la materia.

BV interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Tribunal de Apelación de Chambéry ante el Tribunal de Casación [órgano jurisdiccional remitente]alegando que la

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

normativa nacional en cuestión en el litigio principal no cumple la exigencia de claridad y previsibilidad que debe respetar la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal conforme a la jurisprudencia derivada de la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), apartados 49 a 51. **Además, sostuvo que, contrariamente a la jurisprudencia derivada, en particular, de la sentencia de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros (C-537/16, EU:C:2018:193), apartados 56 y 60, dicha normativa nacional no establece normas que garanticen que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.**

■ 4. Con carácter preliminar, el órgano jurisdiccional remitente:

4.1. Considera que en la medida en que la normativa nacional en cuestión en el litigio principal tiene por objeto, en particular, luchar contra las infracciones en materia de IVA para garantizar la percepción íntegra del IVA devengado, la misma constituye una aplicación del Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, de tal modo que debe respetar el principio *non bis in idem* garantizado en el artículo 50 de esta.

4.2. Señala, por lo que respecta a la exigencia de claridad y previsibilidad, que los artículos 1729 y 1741 del Código General Tributario (CGI) definen con precisión los actos y los incumplimientos que pueden ser objeto de procedimientos y de sanciones penales y fiscales y que su aplicación ha sido objeto por parte del Consejo Constitucional de las tres reservas de interpretación recordadas en el apartado 10 de la presente sentencia [se incluye a continuación el citado apartado 10, precedido del apartado 9 para una interpretación coordinada de la cuestión]

9. Mediante decisiones n.º 2016-545 QPC, de 24 de junio de 2016, n.º 2016-546 QPC, de 24 de junio de 2016, n.º 2016-556 QPC, de 22 de julio de 2016, y n.º 2018-745 QPC, de 23 de noviembre de 2018*, el Consejo Constitucional de Francia declaró que la acumulación de procedimientos y de sanciones penales y fiscales en caso de ocultación de cantidades sujetas al impuesto y en caso de omisión de declaración, tal como resulta de lo dispuesto en los artículos 1729 y 1741 del CGI, es conforme con los principios de necesidad y de proporcionalidad de los delitos y las penas*. El Consejo Constitucional indicó, en efecto, que tales disposiciones «permiten garantizar conjuntamente la protección de los intereses financieros del Estado, así como la igualdad ante el impuesto, persiguiendo objetivos comunes, tanto en el plano disuasorio como punitivo», que «la recaudación de la necesaria contribución pública y el objetivo de lucha contra el fraude fiscal justifican la incoación de procedimientos complementarios en los casos de fraudes más graves» y que, «de este modo, a las inspecciones a raíz de las cuales la Administración tributaria impone sanciones pecuniarias pueden añadirse diligencias penales en las condiciones y según los procedimientos regulados por la ley.»

10. No obstante, el Consejo Constitucional, a la luz del principio de proporcionalidad, *formuló tres reservas de interpretación que limitaban la posibilidad de proceder a tal acumulación, a saber:*

- en primer término, el contribuyente que haya sido eximido del pago del impuesto

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

mediante resolución judicial que haya adquirido firmeza por razones de fondo no podrá ser condenado penalmente por fraude fiscal;

- en segundo término, el artículo 1741 del CGI solo se aplicará a los casos más graves de ocultación fraudulenta de cantidades sujetas al impuesto o de omisiones declarativas. La gravedad puede derivar del importe de los derechos defraudados, de la naturaleza de las actuaciones del acusado o de las circunstancias de su intervención, y

- en tercer término, aunque la posibilidad de que se inicien dos procedimientos pueda dar lugar a una acumulación de sanciones, el principio de proporcionalidad implica que, en cualquier caso, el importe global de las sanciones eventualmente impuestas no supere el importe más elevado de una de las sanciones aplicadas.

4.3. Por lo que respecta a la *segunda reserva de interpretación*, el órgano jurisdiccional subraya que ha precisado sus modalidades de aplicación.

Así, cuando el inculpado de fraude fiscal justifica haber sido objeto, a título personal, de una sanción tributaria por los mismos hechos, corresponde al juez penal pronunciarse, antes de nada, sobre la tipificación de la infracción a la luz de los elementos constitutivos previstos en el artículo 1741 del CGI. A continuación, le incumbe comprobar, en su caso de oficio, que los hechos considerados presentan un grado de gravedad que puede justificar la represión penal como complemento de la represión fiscal, habida cuenta de los criterios fijados por el Consejo Constitucional en relación con el importe de los derechos defraudados, la naturaleza de las actuaciones o las circunstancias de la intervención. *Por último, la decisión sobre la gravedad debe motivarse y tener lugar antes de la elección y motivación de las penas impuestas*.

En cuanto a la cuestión de si la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se limita a lo estrictamente necesario, el órgano jurisdiccional remitente señala que, con arreglo a la segunda reserva de interpretación formulada por el Consejo Constitucional, la normativa francesa limita las diligencias penales a las infracciones de cierta gravedad, respecto a las cuales el legislador nacional ha previsto, además de una pena de multa, una pena privativa de libertad.

4.4 Asimismo, con arreglo a la tercera reserva de interpretación, la facultad de acumular sanciones queda limitada por la imposibilidad de superar el importe más elevado de una de las sanciones impuestas. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente precisa que, según su propia jurisprudencia, esta tercera reserva de interpretación solo se refiere a las sanciones de la misma naturaleza, a saber, las sanciones pecuniarias, en la medida en que supone que el juez pueda comparar los máximos de las sanciones penales y fiscales impuestas con el fin de determinar el importe más elevado que constituye el límite máximo. Así, esta reserva de interpretación no resultará aplicable en el supuesto de acumulación de sanciones pecuniarias fiscales y de una pena privativa de libertad.

B) **Particulares**

➡ LA PREGUNTA:

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

«El órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta, en relación con el artículo 52, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que se opone

- a que la limitación de la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal en caso de ocultaciones fraudulentas o de omisiones declarativas en materia de IVA que prevé una normativa nacional en los casos más graves resulte únicamente de una jurisprudencia consolidada que interprete, de manera restrictiva, las disposiciones legales que definen los requisitos para la aplicación de dicha acumulación, y/o

- a una normativa nacional que no garantice, en los casos de acumulación de una sanción pecuniaria y de una pena privativa de libertad, mediante normas claras y precisas, en su caso tal y como han sido interpretadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, que el conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada»

➡ LAS CONSIDERACIONES

■ 1.-Es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, las sanciones administrativas impuestas por las autoridades tributarias nacionales y los procesos penales incoados por infracciones en materia de IVA constituyen una aplicación de los artículos 2 y 273 de la Directiva 2006/112 y del artículo 325 TFUE y, por tanto, del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, y, por consiguiente, *deben respetar el derecho fundamental garantizado en el artículo 50* de esta última (sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 21 y jurisprudencia citada). A tenor de esta disposición, nadie podrá ser juzgado o condenado penalmente por una infracción respecto de la cual ya haya sido absuelto o condenado en la Unión mediante sentencia penal firme conforme a la ley.

■ 2. En el caso de autos, en el marco del procedimiento penal de que se trata en el litigio principal, BV está acusado de actos de ocultación fraudulenta y de omisiones declarativas en materia de IVA, siendo así que, según las indicaciones que figuran en la petición de decisión prejudicial, ya se le ha impuesto, por los mismos hechos, una sanción administrativa firme, de carácter penal en el sentido del artículo 50 de la Carta. Pues bien, tal acumulación de procedimientos constituye una limitación del derecho fundamental consagrado por la mencionada disposición de la Carta, ya que esta prohíbe imponer, por hechos idénticos, varias sanciones de carácter penal al término de distintos procedimientos tramitados a estos efectos (véase, por analogía, la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 35). *No obstante, según reiterada jurisprudencia*, una limitación del derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta puede justificarse sobre la base del *artículo 52, apartado 1*, de esta (sentencias de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 40 y jurisprudencia citada, y de 22 de marzo de 2022, Nordzucker y otros, C-151/20, EU:C:2022:203, apartado 49).

Conforme *al artículo 52, apartado 1, primera frase, de la Carta*, cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por esta deberá ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Según la segunda frase de ese mismo apartado, dentro del respeto del principio de proporcionalidad, solo podrán introducirse limitaciones de esos

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

derechos y libertades cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás. [AP.30]

■ 3. En el caso de autos:

- en primer lugar, *consta que la posibilidad de acumular procedimientos y sanciones penales y procedimientos y sanciones administrativas de carácter penal está prevista por la ley*, a saber, por los artículos 1729 y 1741 del CGI. Si bien la exigencia de que toda limitación del ejercicio de los derechos fundamentales debe estar prevista por la ley implica que la base legal que permita la injerencia en estos derechos debe definir ella misma el alcance de la limitación del ejercicio del derecho de que se trate, tal exigencia se confunde ampliamente con las exigencias de claridad y de precisión derivadas del principio de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2020, Facebook Ireland y Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, apartado 180), que se examinará en los apartados 34 y siguientes de la presente sentencia.

- En segundo lugar, *una normativa nacional como la que es objeto del litigio principal respeta el contenido esencial del derecho fundamental* garantizado en el artículo 50 de la Carta, ya que, según se indica en los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, *únicamente permite tal acumulación de procedimientos y de sanciones en condiciones definidas taxativamente*, garantizando así que el derecho reconocido en ese artículo 50 no se ponga en cuestión como tal.

- En tercer lugar, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende *que esa normativa tiene por objeto garantizar la percepción íntegra del IVA devengado.* Habida cuenta de la importancia que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia concede, para alcanzar dicho objetivo, a la lucha contra las infracciones en materia de IVA, la limitación del principio non bis in idem resultante de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal responde a un objetivo de interés general.

- En cuarto lugar, el **principio de proporcionalidad exige** que la acumulación de procedimientos y sanciones prevista por una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal *no exceda los límites de lo que sea adecuado y necesario para la consecución de los objetivos legítimamente perseguidos por dicha normativa*, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, deberá recurrirse a la menos onerosa y que las desventajas ocasionadas por esta no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos (sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 6 y jurisprudencia citada).

Una normativa nacional que prevé la posibilidad de tal acumulación de procedimientos y de sanciones *es adecuada para alcanzar el objetivo legítimo de luchar contra las infracciones en materia de IVA* con el fin de garantizar la percepción íntegra del IVA devengado (sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci, C-524/15, EU:C:2018:197, apartado 48).

Por lo que respecta al carácter estrictamente necesario de tal normativa nacional, el Tribunal de Justicia precisó, en los apartados 49, 53 y 55 de la sentencia de 20 de marzo de 2018, Menci (C-524/15, EU:C:2018:197), que esta debe establecer normas claras y precisas que, antes de nada, permitan al justiciable determinar qué actos y omisiones pueden ser objeto de tal acumulación de procedimientos y de sanciones, que garanticen

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

además una coordinación de los procedimientos con el fin de reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de procedimientos de carácter penal que se desarrollan de manera independiente y que, por último, permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas corresponde a la gravedad de la infracción en cuestión.[**AP.36**]

■ 4. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, sobre la primera de las exigencias recordadas en el apartado anterior, la cual, por lo que respecta al derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta, refleja también el principio de legalidad de los delitos y las penas consagrado en el artículo 49, apartado 1, de la Carta. En efecto, tal como señaló el Abogado General en los puntos 56 a 58 de sus conclusiones, este último principio es aplicable a la acumulación de una sanción administrativa firme de carácter penal, en el sentido del artículo 50 de la Carta, y de un procedimiento penal, en la medida en que esa acumulación puede dar lugar a una consecuencia más grave para la persona afectada que la resultante únicamente de los procedimientos penales. En particular, la carga represiva que resulta de la acumulación de sanciones de carácter penal puede ir más allá de la prevista por la ley por un comportamiento imputado, razón por la cual es necesario que toda disposición que autorice una doble represión respete las exigencias del principio de legalidad de los delitos y las penas garantizado en el artículo 49, apartado 1, de la Carta.

En lo que atañe al principio de legalidad de los delitos y las penas, el Tribunal de Justicia ha declarado que, si bien este principio exige que la ley defina claramente los tipos delictivos y las penas que llevan aparejadas, este requisito se cumple cuando el justiciable puede saber, a partir del texto de la disposición pertinente y, si fuera necesario, con ayuda de la interpretación que de ella hacen los tribunales, qué actos y omisiones generan su responsabilidad penal (sentencias de 22 de octubre de 2015, AC-Treuhand/Comisión, C-194/14 P, EU:C:2015:717, apartado 40 y jurisprudencia citada, y de 11 de junio de 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, apartado 49).

El hecho de que los requisitos exigidos para la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal no deriven exclusivamente de disposiciones legislativas, sino también de su interpretación por los órganos jurisdiccionales nacionales no puede, por sí solo, poner en entredicho el carácter claro y preciso de la normativa nacional, siempre que el justiciable pueda saber, a partir del texto de las disposiciones pertinentes y, si fuera necesario, con ayuda de la interpretación que de ellas hagan dichos órganos jurisdiccionales, qué actos y omisiones pueden dar lugar a tal acumulación de procedimientos y de sanciones. [AP.39]

■ 5. Por lo que se refiere a la utilización, por el legislador nacional, de conceptos generales para determinar las actuaciones que pueden dar lugar a una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal, procede recordar que, en los apartados 52 y 53 de su sentencia de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros (C-537/16, EU:C:2018:193), el Tribunal de Justicia consideró que la normativa nacional controvertida en el asunto que dio lugar a esa sentencia era suficientemente clara y precisa, aunque dicha normativa nacional hiciera depender esa acumulación de si las actuaciones en cuestión podían causar «una sensible alteración» del precio de los instrumentos financieros

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

y, por tanto, de la interpretación de un concepto general que requiere una apreciación significativa por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales.[AP.40]

En efecto, de la jurisprudencia relativa al principio de legalidad de los delitos y las penas se desprende que este principio no puede interpretarse en el sentido de que prohíba la aclaración progresiva de las reglas de la responsabilidad penal de un asunto a otro, siempre que el resultado fuera razonablemente previsible en el momento en que se cometió la infracción, en particular habida cuenta de la interpretación que la jurisprudencia daba en aquel momento a la disposición legal examinada (sentencias de 22 de octubre de 2015, AC-Treuhand/Comisión, C-194/14 P, EU:C:2015:717, apartado 41 y jurisprudencia citada, y de 11 de junio de 2020, Prokuratura Rejonowa w Słupsku, C-634/18, EU:C:2020:455, apartado 50). [AP.41]

Así, y siempre que concurran las mismas condiciones, la circunstancia de que la jurisprudencia nacional se refiera, en el marco de su interpretación de las disposiciones legales pertinentes, a conceptos generales que deben aclararse gradualmente, no impide, en principio, que pueda considerarse que la normativa nacional establece normas claras y precisas que permitan al justiciable prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal. [AP.42]

En este contexto, procede recordar además que el alcance de la previsibilidad así exigida depende en gran medida del contenido del texto de que se trate, del ámbito que cubra y del número y condición de sus destinatarios. La previsibilidad de la ley no es incompatible con el hecho de que la persona afectada se vea obligada a recurrir a un asesoramiento jurídico apropiado para valorar las eventuales consecuencias de un determinado acto en una medida razonable, dadas las circunstancias del caso**. Ello resulta especialmente cierto en el caso de los profesionales, habituados a la necesidad de mostrar una gran prudencia en el ejercicio de sus actividades. Cabe por tanto esperar de estos que presten especial atención a la valoración de los riesgos que entraña dicho ejercicio** (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de junio de 2005, Dansk Rørindustri y otros/Comisión, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P a C-208/02 P y C-213/02 P, EU:C:2005:408, apartado 219 y jurisprudencia citada; de 22 de octubre de 2015, AC-Treuhand/Comisión, C-194/14 P, EU:C:2015:717, apartado 42, y de 28 de marzo de 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, apartado 166).[**AP. 43]**

■ **6.** En el caso de autos, si bien incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la normativa nacional controvertida en el litigio principal respeta las **exigencias de claridad y precisión recordadas en el apartado 36 de la presente sentencia**, corresponde al Tribunal de Justicia proporcionar indicaciones útiles a este respecto para permitirle resolver el litigio del que conoce [véase, por analogía, la sentencia de 22 de junio de 2021, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Efectos de una decisión de expulsión), C-719/19, EU:C:2021:506, apartado 82 y jurisprudencia citada]. [AP. 44]

Pues bien, antes de nada, de las indicaciones que figuran en la petición de decisión prejudicial se desprende que *el artículo 1729 del CGI establece las condiciones en las que las ocultaciones fraudulentas o las omisiones declarativas en materia de IVA pueden dar lugar a la imposición de una sanción administrativa pecuniaria de carácter pena*l. Con arreglo al artículo 1741 del CGI y en las condiciones previstas en dicha disposición, tales

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

actos pueden también ser objeto, «con independencia de las sanciones fiscales aplicables», de una multa penal y de una pena privativa de libertad.

A continuación, el Consejo Constitucional ha declarado que la acumulación de procedimientos y de sanciones que prevén estos artículos *solo puede aplicarse en los casos más graves de ocultación fraudulent*a de cantidades sujetas al impuesto o de omisiones declarativas, precisando al mismo tiempo que esta gravedad puede resultar del importe de los derechos defraudados, de la naturaleza de las actuaciones del acusado o de las circunstancias de su intervención. Pues bien, sin perjuicio de la apreciación del órgano jurisdiccional remitente, tal interpretación realizada por dicho órgano jurisdiccional a la luz del principio de proporcionalidad no resulta, en sí misma, imprevisible. [AP.46]

■ **7**. Por último, el órgano jurisdiccional remitente señala que ya ha aplicado en varias ocasiones la jurisprudencia del Consejo Constitucional contemplada en el apartado anterior [46] y, de este modo, ha precisado más su alcance. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, habida cuenta de estos precedentes jurisprudenciales, era razonablemente previsible para BV, en el momento en que se cometieron los hechos controvertidos en el litigio principal, que estos pudieran dar lugar a una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal con arreglo a los artículos 1729 y 1741 del CGI.

En este contexto, el hecho de que BV hubiera debido, en su caso, recurrir a la asistencia de un asesor jurídico para evaluar las consecuencias que pudieran derivarse de los hechos que se le imputaban a la luz de los requisitos para la aplicación de la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal que prevén dichos artículos, tal como han sido interpretados por los órganos jurisdiccionales nacionales, no puede, conforme a la jurisprudencia recordada en el **apartado 43 de la presente sentencia**, cuestionar el carácter claro y preciso de la normativa nacional controvertida en el litigio principal. Ello es tanto más cierto en el caso de BV en la medida en que este parece haber cometido esos hechos en el marco de su actividad profesional de auditor. [AP. 48]

■ 8. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la tercera exigencia **contemplada en el apartado 36 de la presente sentencia**, derivada tanto del artículo 52, apartado 1, de la Carta como del principio de proporcionalidad de las penas consagrado en el artículo 49, apartado 3, de esta, que **implica para las autoridades competentes la obligación, en caso de imponer una segunda sanción, de velar por que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada** (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros, C-537/16, EU:C:2018:193, apartado 56). [**AP. 49**]

A este respecto, se debe precisar que, según la jurisprudencia recordada en el apartado 36 y en el apartado anterior de la presente sentencia, esta exigencia se aplica, sin excepción, a todas las sanciones impuestas acumulativamente y, por consiguiente, tanto a la acumulación de sanciones de la misma naturaleza como a la acumulación de sanciones de distinta naturaleza, como es la acumulación de sanciones pecuniarias y de penas privativas de libertad. **El mero hecho de que las autoridades competentes tengan la intención de imponer sanciones de distinta naturaleza no puede eximirlas de la obligación**

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

de asegurarse de que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada, so pena de vulnerar el principio de proporcionalidad. [AP. 50]

En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 60 de la sentencia de 20 de marzo de 2018, Garlsson Real Estate y otros (C-537/16, EU:C:2018:193), *que esa exigencia de proporcionalidad no es respetada por una normativa que establece*, para la acumulación de una multa penal y de una sanción administrativa pecuniaria de carácter penal, que el cobro de la primera se limitará a la parte que sobrepase el importe de la segunda, sin establecer tal norma también para la acumulación de una sanción administrativa pecuniaria de carácter penal y de una pena privativa de libertad.

■ 9. En el caso de autos, si bien, conforme a las indicaciones que figuran en la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente ya ha declarado, basándose en consideraciones de proporcionalidad, que el importe total de una sanción impuesta en caso de acumulación de sanciones no debe superar el importe más elevado de una de las sanciones impuestas, ese mismo órgano jurisdiccional ha precisado que dicha limitación solo se aplica a sanciones de la misma naturaleza, a saber, a sanciones pecuniarias. Pues bien, como señaló el Abogado General en el punto 103 de sus conclusiones, **tal limitación no garantiza la correspondencia entre la gravedad de la infracción y la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas cuando se acumula una sanción pecuniaria con una pena privativa de libertad**. [AP. 52]

En la medida en que el Gobierno francés ha señalado ante el Tribunal de Justicia que el juez penal está obligado a respetar el principio de proporcionalidad de las penas que le confiere la facultad de modular la sanción penal en función de las circunstancias del caso concreto, de la jurisprudencia recordada en los **apartados 36 y 49** de la presente sentencia se desprende:

- por una parte, que las autoridades competentes tienen la obligación de velar por que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada y,

- por otra parte, que dicha obligación debe resultar, de manera clara y precisa, de la normativa nacional en cuestión [AP. 53].

Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si sucede así en el caso de autos, teniendo en cuenta que ha declarado, basándose igualmente en consideraciones de proporcionalidad, que la limitación contemplada en el apartado 52 solo resulta aplicable a la acumulación de sanciones de la misma naturaleza.

En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales que el derecho fundamental garantizado en el artículo 50 de la Carta, en relación con el artículo 52, apartado 1, de esta, debe interpretarse en el sentido de que:

> *«- no se opone a que la limitación de la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal en caso de ocultaciones fraudulentas o de omisiones declarativas en materia de IVA que prevé una normativa nacional en los casos más graves resulte únicamente de una jurisprudencia consolidada que interprete, de manera restrictiva, las*

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

disposiciones legales que definen los requisitos para la aplicación de dicha acumulación, siempre que sea razonablemente previsible, en el momento en que se comete la infracción, que esta puede ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal, pero

- se opone a una normativa nacional que no garantiza, en los casos de acumulación de una sanción pecuniaria y de una pena privativa de libertad, mediante normas claras y precisas, en su caso tal y como han sido interpretadas por los órganos jurisdiccionales nacionales, que el conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada»

2. SENTENCIAS (Reseñas)

2.1. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

👉 IVA STJUE **Asunto C-714/20. Sala Sexta. ST. 12.05.2022**

«Procedimiento prejudicial - «Procedimiento prejudicial -Unión aduanera - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva2006/112/CE - Articulo 201 - Deudores del impuesto -IVA a la importación - Código aduanero de la Unión - Reglamento (UE) n.º 952/2013 - Artículo 77, apartado 3 - Responsabilidad solidaria del representante aduanero indirecto y de la sociedad importadora - Derechos de aduana»

→ Derecho de la Unión – Derecho italiano

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 201 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»), y del artículo 77, apartado 3, del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (DO 2013, L 269, p. 1; en lo sucesivo, «código aduanero»).

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la sociedad U. I. Srl y la Agencia de Aduanas y Monopolios - Oficina de Aduanas de Venecia, Italia (en lo sucesivo, «Agencia de Aduanas»), en relación con el pago por la sociedad U. I., como representante aduanera indirecta, además de los derechos de aduana relativos a operaciones de importación, del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a la importación.

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 201 de la [Directiva IVA], cuando dispone que "en caso de importación, será deudora del IVA la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación", en el sentido de que se obliga a este último a adoptar una norma estatal en materia de IVA a la importación (impuesto de Derecho interno: [asunto que dio lugar a la sentencia del Tribunal de Justicia de 17 de julio de 2013, Equoland, C-272/13, EU:C:2014:2091]) que identifique expresamente a las personas obligadas al pago correspondiente?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 77, apartado 3, del [código aduanero], relativo a las deudas aduaneras de importación, según el cual "en casos de representación indirecta, será también deudora la persona por cuya cuenta se haga la declaración en aduana",

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

en el sentido de que el representante indirecto es responsable no solo de los derechos de aduana, sino también del IVA a la importación por el mero hecho de ser la persona "declarante en aduana" en nombre propio?»

→ FALLO - DECLARACIÓN

«1*) El artículo 77, apartado 3, del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión, debe interpretarse en el sentido de que, según esta disposición en concreto, el representante aduanero indirecto es responsable únicamente del pago de los derechos de aduana devengados por las mercancías que haya declarado en aduana, pero no lo es, además, del impuesto sobre el valor añadido a la importación correspondiente a esas mismas mercancías.*

2) El artículo 201 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que, la responsabilidad del representante aduanero indirecto por el pago del impuesto sobre el valor añadido a la importación, solidariamente con la del importador, no puede mantenerse a falta de disposiciones nacionales que lo designen o lo reconozcan, de manera explícita e inequívoca, como deudor de dicho impuesto»

2.2. Impuesto sobre Sociedades (IS)

👉 IS.STJUE. **Asunto C-556/20. Sala. ST.15.05.2022**

«Procedimiento prejudicial - Aproximación de las legislaciones - Directiva 90/435/CEE - Régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes -Artículos 4 y 7, apartado 2 -Prevención de la doble imposición económica de los dividendos»

→ Derecho de la Unión –Derecho francés

→ Objeto del asunto: interpretación de los artículos 4 y 7, apartado 2, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO 1990, L 225, p. 6).

(La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por una parte, Schneider Electric SE, Axa SA, BNP Paribas SA, Engie SA, Orange SA y L'Air Liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude (en lo sucesivo, «L'Air Liquide»), y por otra, el Premier ministre (Primer Ministro, Francia) y el ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance (ministro de Economía, Hacienda y Recuperación, Francia), en relación con un recurso dirigido a obtener la anulación de los comentarios administrativos relativos al ingreso a cuenta respecto de los rendimientos de capital mobiliario del artículo 223 sexies del code général des impôts (Código General Tributario; en lo sucesivo «CGI»).

→ CUESTION [PREJUDICIAL] PLANTEADA

«¿Se opone lo dispuesto en el artículo 4 de la Directiva [90/435], a la luz, en particular, de su artículo 7, apartado 2, a una disposición, como la del artículo 223 sexies del [CGI], que, para la correcta aplicación de un mecanismo destinado a suprimir la doble imposición económica de los dividendos, establece una tributación con ocasión de la

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

redistribución por una sociedad matriz de beneficios que percibió de filiales establecidas en otro Estado miembro de la Unión Europea?»

→ FALLO – DECLARACIÓN

«El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual una sociedad matriz que redistribuya entre sus accionistas beneficios que ha percibido de sus filiales debe practicar un ingreso a cuenta, con el consiguiente reconocimiento de un crédito fiscal, cuando esos beneficios no hayan soportado el impuesto sobre sociedades al tipo general, siempre que las cantidades adeudadas en dicho concepto de ingreso a cuenta traspasen el límite máximo del 5 % previsto en el artículo 4, apartado 2, de la citada Directiva. Tal normativa no está comprendida entre las disposiciones a las que se refiere el artículo 7, apartado 2, de dicha Directiva»

II. JUNIO, 2022

1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

1.1. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

👉 IVA STJUE – **Asunto C-56/21. Sala Segunda. ST. 30.06.2022.**

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido(IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 137 - Régimen de sujeción opcional al impuesto -Requisitos - Normativa nacional que supedita el derecho de un sujeto pasivo a optar por la sujeción al IVA de la venta de un bien inmueble al requisito de que dicho bien se transfiera a un sujeto pasivo ya identificado a efectos del IVA - Obligación de regularizar las deducciones del IVA en caso de incumplimiento de este requisito - Principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad»

→ Derecho de la Unión – Derecho lituano.

→ Objeto del asunto: interpretación de los artículos 135 y 137 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 2006, L 347, p. 1; corrección de errores en DO 2015, L 323, p. 31) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Arvi» y la Inspección Tributaria del Estado, dependiente del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania; en lo sucesivo, «Inspección Tributaria del Estado») en relación con el ejercicio del derecho a optar por la tributación de un bien inmueble vendido a un sujeto pasivo no identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el momento de la venta y de las modalidades de aplicación del derecho a la deducción del IVA soportado]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Es compatible con la interpretación de los artículos 135 y 137 de la Directiva del

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

IVA y con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad una normativa nacional que prevé que el sujeto pasivo a efectos del IVA únicamente tendrá derecho a optar por aplicar el IVA en relación con bienes inmuebles exentos del pago de dicho impuesto si el bien se transfiere a un sujeto pasivo que figure identificado a efectos del IVA en el momento en que se celebra la operación?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿es compatible con las disposiciones de la Directiva del IVA que regulan el derecho del vendedor a deducir el IVA y la regularización de la deducción y con los principios de neutralidad del IVA y de efectividad una interpretación de las disposiciones del Derecho nacional conforme a la cual el vendedor del bien inmueble debe proceder a la regularización de la deducción del IVA soportado por la adquisición del bien inmueble transferido, cuando dicho vendedor ha optado por aplicar el IVA a la entrega del bien inmueble y tal opción es imposible de acuerdo con las exigencias previstas en el Derecho nacional debido a una única circunstancia, a saber, que el adquiriente no tiene la condición de sujeto pasivo identificado a efectos del IVA?

3) ¿Es compatible con las disposiciones de la Directiva del IVA que regulan el derecho del vendedor a deducir el IVA y la regularización de la deducción y con el principio de neutralidad del IVA una práctica administrativa conforme a la cual, en circunstancias como las del litigio principal, se exige al vendedor del bien inmueble que proceda a la regularización de la deducción del IVA soportado por la adquisición/construcción del bien inmueble, al considerarse la operación de venta de dicho bien una entrega de un bien inmueble exenta del IVA debido a que no existía el derecho a optar por aplicar el IVA (ya que el adquiriente carecía de un número de identificación a efectos del IVA en el momento en que se celebró la operación), a pesar de que, en el momento en que se celebró la operación, el adquiriente del bien inmueble había solicitado la identificación a efectos del IVA y la obtuvo un mes después de que se celebrara la operación? En esas circunstancias, ¿es importante determinar si el adquiriente del bien inmueble cuya identificación como sujeto pasivo a efectos del IVA se efectuó después de la operación utilizó efectivamente el bien adquirido en actividades sujetas al IVA y que no hay indicios de fraude o abuso?»

→ -FALLO - DECLARACIÓN

1) Los artículos 135 y 137 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que supedita el derecho de un sujeto pasivo a optar por la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la venta de un bien inmueble al requisito de que dicho bien se transfiera a un sujeto pasivo que, en el momento de la conclusión de la operación, ya se encuentre identificado a efectos del IVA.

2) Las disposiciones de la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa y a una práctica nacionales en virtud de las cuales el vendedor de un bien inmueble está obligado a regularizar la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por ese bien como consecuencia de la negativa a reconocerle el derecho a optar por la tributación de dicha venta debido a que, en el

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

momento en que esta se realizó, el adquirente no cumplía los requisitos establecidos para el ejercicio de ese derecho por parte del vendedor. Aunque la utilización efectiva del bien inmueble de que se trate por el adquirente en el marco de actividades sujetas al IVA carece de pertinencia a este respecto, las autoridades competentes están obligadas, no obstante, a comprobar la eventual existencia de un fraude o de un abuso por parte del sujeto pasivo que haya pretendido ejercer su derecho a optar por la tributación de la operación en cuestión.

→ HECHOS Y PARTICULARES

A) **Hechos**

■ 1. A raíz de una inspección relativa a la regularidad del cálculo, de la declaración y del pago del IVA por Arvi, la Inspección Tributaria Regional del distrito de Kaunas, Lituania (en lo sucesivo, «Inspección Tributaria Regional») levantó, el 15 de abril de 2020, un acta de inspección tributaria en la que se hacía constar que dicha sociedad había repercutido erróneamente el IVA en el marco de la venta, el 8 de mayo de 2015, de un bien inmueble a, «Fondas. Según esa acta, la Inspección Tributaria Regional consideraba que, dado que Fondas aún no estaba identificada a efectos del IVA en el momento de dicha venta, Arvi no podía optar por la tributación de esta operación ni, en consecuencia, repercutir el correspondiente IVA, de modo que, en su declaración del IVA, debería haber regularizado el importe del IVA deducido.

■ 2. Mediante resolución de 22 de mayo de 2020, dicha Inspección confirmó la referida acta de inspección y requirió a Arvi para que pagara el correspondiente importe de IVA, incrementado con las sanciones e intereses de demora.

Al haber sido desestimada la reclamación presentada contra dicha resolución mediante decisión de la Inspección Tributaria Nacional de 23 de julio de 2020, Arvi recurrió ante la Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania. Dicho órgano se pregunta, en primer lugar, si, al elegir, en el ejercicio de su facultad discrecional, supeditar el derecho a optar por la tributación al requisito de que el adquirente sea exclusivamente un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA, el legislador lituano ha respetado la Directiva del IVA, habida cuenta de los objetivos y del espíritu de esta. A continuación el citado órgano más arriba mencionado órgano, se plantea:

> «si la elección del sujeto pasivo de someter al IVA la entrega de un bien inmueble antiguo, cuando esta elección no cumplía el requisito, previsto en el artículo 32 de la Ley del IVA, de que el adquirente sea un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA, permite sin embargo considerar dicha operación como una entrega de un bien de inversión sujeta al IVA que no conlleva la obligación del proveedor de regularizar la deducción del IVA. Por último, desea saber si, al exigir que el proveedor regularice la deducción del IVA soportado a pesar de que el adquirente del bien fue identificado a efectos del IVA un mes después de la conclusión de la operación, la Inspección Tributaria Nacional actúa de conformidad con el espíritu de la Directiva del IVA y los principios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia»

B) **Particulares**

➡ **LA PREGUNTA**:

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

- Al elegir, en el ejercicio de su facultad discrecional, supeditar el derecho a optar por la tributación al requisito de que el adquirente sea exclusivamente un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA, ¿el legislador lituano ha respetado la Directiva del IVA, habida cuenta de los objetivos y del espíritu de esta.

- La elección del sujeto pasivo de someter al IVA la entrega de un bien inmueble antiguo, cuando esta elección no cumplía el requisito, previsto en el artículo 32 de la Ley del IVA, de que el adquirente sea un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA, ¿permite sin embargo considerar dicha operación como una entrega de un bien de inversión sujeta al IVA que no conlleva la obligación del proveedor de regularizar la deducción del IVA?

- Al exigir que el proveedor regularice la deducción del IVA soportado a pesar de que el adquirente del bien fue identificado a efectos del IVA un mes después de la conclusión de la operación, ¿la Inspección Tributaria Nacional actúa de conformidad con el espíritu de la Directiva del IVA y los principios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia?

➡ LAS CONSIDERACIONES

A) **Respecto de la primera cuestión prejudicial**

Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 135 y 137 de la Directiva del IVA, así como los principios de neutralidad fiscal y de efectividad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que supedita el derecho de un sujeto pasivo a optar por la sujeción al IVA de la venta de un bien inmueble al requisito de que dicho bien se transfiera a un sujeto pasivo que, en el momento de la conclusión de la operación, ya se encuentre identificado a efectos del IVA.

■ **1**.Por una parte, procede señalar, que el artículo 137 de la Directiva del IVA establece, en su apartado 1, que los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación, en particular, de las «entregas de edificios o de partes de los mismos y del terreno sobre el que estos se levantan distintas de las [realizadas antes de su primera ocupación]», y precisa, en su apartado 2, que los Estados miembros «determinarán las modalidades del ejercicio del derecho de opción previsto en el apartado 1» y «podrán restringir el alcance de dicho derecho».

Por otra parte, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el artículo 13, parte C, 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), aplicable por analogía al artículo 137 de la Directiva del IVA cuyo tenor es sustancialmente idéntico, que los Estados miembros pueden, en virtud de la facultad contemplada en este artículo, dar a los beneficiarios de las exenciones previstas por la referida Directiva la posibilidad de renunciar a la exención, ya sea en todos los casos, ya sea dentro de ciertos límites, ya sea, incluso, con arreglo a determinadas modalidades (véase, por analogía, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartado 27 y jurisprudencia citada).

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

De este modo, el artículo 137 de la Directiva del IVA no solo confiere a los Estados miembros la posibilidad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones a las que se refiere esta disposición, sino también la facultad de limitar el alcance de este derecho o de suprimirlo. Por lo tanto, los Estados miembros disfrutan de un amplio margen de apreciación en el marco de este artículo, ya que les compete valorar si conviene o no establecer el derecho de opción según lo que consideren oportuno en función del contexto existente en su país en un momento dado (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartados 28 y 29 y jurisprudencia citada). [19]

■ **2.** Los Estados miembros también pueden, en el ejercicio de su facultad de apreciación, excluir determinadas operaciones o categorías de sujetos pasivos del ámbito de aplicación de este derecho (véase, por analogía, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartado 30). No obstante, cuando los Estados miembros ejercen su facultad de limitar el alcance del derecho de opción y de determinar las modalidades de su ejercicio, deben respetar los objetivos y los principios generales de la Directiva del IVA, en particular el principio de neutralidad fiscal y la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas (véase, por analogía, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartado 31).[21]

■ **3.** En el presente asunto, la normativa nacional controvertida en el litigio principal, al establecer las modalidades de renuncia a la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA, se limita a establecer las condiciones en las que el sujeto pasivo puede ejercer su derecho a optar por la tributación de la entrega de inmuebles que le conferirá el derecho a deducción.

La normativa nacional controvertida en el litigio principal es, a este respecto, similar a la controvertida en el asunto que dio lugar a la sentencia de 9 de septiembre de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512), y que, adoptada por un Estado miembro que había hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, hacía depender la deducción íntegra del IVA soportado de la obtención de una aprobación previa, no retroactiva, por parte de la Administración tributaria. Pues bien, en esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, por una parte, que cuando un Estado miembro supedita el derecho de optar por la tributación a ciertos requisitos legales, un procedimiento de aprobación previa permite cerciorarse de que se cumplen estos requisitos y, por otra parte, que un procedimiento de aprobación como el establecido por ese Estado miembro no tiene por objeto menoscabar el derecho a deducción, sino que, al contrario, permite que este derecho se ejercite plenamente, a condición de respetar ciertos requisitos (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, apartados 26 y 28).

Se impone la misma conclusión respecto a una normativa como la controvertida en el litigio principal, puesto que esta se limita a fijar las modalidades de ejercicio del derecho de los sujetos pasivos a optar por la tributación de operaciones que, en principio, están exentas. **Tal normativa no vulnera el derecho a deducción, sino que, al contrario, permite,**

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

cuando esta opción se ejerce conforme a las modalidades previstas al efecto, el ejercicio de ese derecho, que, a falta de tal opción, quedaría excluido. Además, el requisito conforme al cual el vendedor de un bien inmueble solo puede optar por gravar la operación de venta si el adquirente es un sujeto pasivo ya identificado a efectos del IVA en el momento de la venta contribuye a garantizar un ejercicio del derecho de opción que respete la seguridad jurídica.[24]

Esta conclusión no queda desvirtuada por la alegación, formulada en particular por la Comisión, de que este requisito es contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia establecida, en particular, en el apartado 32 de la sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), según la cual la identificación a efectos del IVA previsto en el artículo 214 de la Directiva del IVA, al igual que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, prevista en el artículo 213 de dicha Directiva**, no son más que requisitos formales con fines de control y, por tanto, no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a la deducción del IVA en los casos en los que se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos**. En efecto, como señaló la Abogada General en el punto 56 de sus conclusiones, esta jurisprudencia carece de pertinencia en el caso de autos, puesto que el litigio principal no se refiere al derecho a deducción del adquirente aún no identificado en el momento de la adquisición del bien inmueble de que se trata, sino a las modalidades del ejercicio, por parte del vendedor, de su derecho a optar por la tributación de la operación de entrega del bien inmueble. [25]

Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial:

> «que los artículos 135 y 137 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que supedita el derecho de un sujeto pasivo a optar por la sujeción al IVA de la venta de un bien inmueble al requisito de que dicho bien se transfiera a un sujeto pasivo que, en el momento de la conclusión de la operación, ya se encuentre identificado a efectos del IVA»

B) Respecto de las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, **que procede examinar conjuntamente**, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa y a una práctica nacionales en virtud de las cuales el vendedor de un bien inmueble está obligado a regularizar la deducción del IVA soportado por ese bien como consecuencia de la negativa a reconocerle el derecho a optar por la tributación de dicha venta debido a que, en el momento en que esta se realizó, el adquirente no cumplía los requisitos establecidos para el ejercicio de ese derecho por parte del vendedor.

■ **1.** Para responder a esta cuestión, procede señalar:

- En primer lugar, que la obligación de regularización controvertida en el litigio principal se deriva del hecho de que, en el caso de autos, no se produjo una renuncia válida a la exención de dicha operación.

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

- En segundo lugar, por lo que respecta al principio de neutralidad fiscal, el Tribunal de Justicia ha declarado que este principio se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de manera distinta desde el punto de vista del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartado 33 y jurisprudencia citada).

En el presente asunto, no se desprende de la petición de decisión prejudicial ni de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia que la normativa o la práctica nacionales controvertidas en el litigio principal establezcan una diferencia de trato entre operaciones similares y que compitan entre sí.

En efecto, por las razones expuestas más ampliamente por la Abogada General en los puntos 30 a 35 y 46 de sus conclusiones, el derecho a optar por la tributación de la entrega de un bien inmueble pretende evitar desventajas competitivas para el sujeto pasivo que proceda a esa entrega, precisamente con la finalidad de aplicar el principio de neutralidad fiscal, y los requisitos para el ejercicio del derecho a optar por la tributación establecidos por la normativa nacional controvertida en el litigio principal son los mismos para todos los sujetos pasivos, con independencia de su capacidad o de su forma jurídica, ya que dicho ejercicio depende únicamente de la identificación a efectos del IVA del adquirente en el momento de la entrega del bien. [30]

- En tercer lugar, por lo que respecta al principio de efectividad, que se opone a que una disposición procesal nacional haga imposible o excesivamente difícil en la práctica la aplicación del Derecho de la Unión, en este caso el ejercicio del derecho a deducir, **procede recordar que, como se desprende del apartado 24 de la presente sentencia**, una normativa como la controvertida en el litigio principal se limita a fijar las modalidades de ejercicio del derecho de los sujetos pasivos a optar por la tributación de las operaciones que, en principio, están exentas y no vulnera el derecho a deducción. Además, ni de la petición de decisión prejudicial ni de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que la normativa nacional controvertida en el litigio principal o su aplicación por parte de la Administración pueda hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducción. [31]

Por el contrario, los requisitos para el ejercicio del derecho de opción son conocidos de antemano y, como señaló la Abogada General en el punto 53 de sus conclusiones, un sujeto pasivo como Arvi dispone de varios medios para poder cumplir los requisitos establecidos a nivel nacional y ejercer así efectivamente su derecho a deducción.

Por tanto, el principio de efectividad no se opone a una normativa o a una práctica nacionales como las controvertidas en el litigio principal [33]

- En cuarto lugar, por lo que respecta a la cuestión de si la normativa nacional controvertida en el litigio principal o la aplicación que de ella hace la Administración tributaria son conformes con el principio de proporcionalidad, también mencionado por el órgano jurisdiccional remitente, procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para ser conforme con dicho principio, una medida nacional debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

necesario para alcanzarlo (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de octubre de 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, apartado 58).

En el presente asunto, la exigencia de que el adquirente sea un sujeto pasivo ya identificado a efectos del IVA en el momento de la venta para que el vendedor pueda optar por la tributación de la operación contribuye a la protección de la seguridad jurídica del prestador, puesto que le permite asegurarse de que puede ejercer válidamente su derecho a optar por la tributación, y a garantizar la correcta recaudación del IVA. Por lo tanto, tal exigencia es adecuada para alcanzar el objetivo perseguido. [35]

Asimismo, no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, dado que permite garantizar que, antes de que se realice la operación que el sujeto pasivo quisiera que se gravase, a raíz del ejercicio de su derecho de opción, este último esté en condiciones de saber si podrá ejercer válidamente ese derecho de opción, y ello sin que sea necesario que él mismo o la Administración tributaria realicen amplias comprobaciones o indagaciones sobre la condición de sujeto pasivo del adquirente. [36]

■ **2.** A la vista de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial, procede añadir que las autoridades competentes **no pueden tener en cuenta, a parte de la circunstancia de que la operación esté o no exenta, otras circunstancias como la utilización que el adquirente haga del bien inmueble.** El elemento pertinente a efectos del derecho a deducción y de la eventual obligación de regularización es la naturaleza de la actividad para la que el sujeto pasivo vendedor utilizó el bien inmueble en cuestión. Si, para determinar la existencia o no de una transacción sujeta al IVA, se tuviera además en cuenta el uso que posteriormente hiciera el adquirente del bien inmueble, **se vulneraría el principio de seguridad jurídica**, máxime porque correspondería al adquirente regularizar el IVA soportado si tuviera que utilizar el bien inmueble en cuestión para operaciones exentas o no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. Sin embargo, este cambio de afectación no puede conducir a que la regularización de una deducción del IVA relativa a una entrega de bienes o a una prestación de servicios recaiga sobre un sujeto pasivo distinto del que practicó dicha deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de noviembre de 2020, Sögård Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, apartados 46 y 47). [37]

En el presente asunto, la utilización que Fondas hizo del bien inmueble adquirido de Arvi no puede, por tanto, afectar al derecho a deducir el IVA soportado por Arvi en el momento de la adquisición de dicho bien. Se trata de dos transacciones separadas relativas a sujetos pasivos distintos que desarrollan cada uno su propia actividad económica.

■ **3.** Por lo demás, en cuanto a si corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar que no haya habido fraude o abuso, basta con recordar, por una parte, que, si la Administración tributaria comprobara que el derecho a deducción se ejercitó de forma fraudulenta o abusiva, podría exigir, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas (sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 52).

Por otra parte, generalmente los sujetos pasivos pueden elegir libremente las estructuras organizativas y el tipo de operaciones que estimen más apropiadas para realizar sus actividades económicas y para limitar sus cargas fiscales, siendo así que **el principio de**

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

prohibición de las prácticas abusivas prohíbe únicamente los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, efectuados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria a los objetivos de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, el auto de 3 de septiembre de 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, apartado 62 y jurisprudencia citada).

Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera:

> «*que las disposiciones de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa y a una práctica nacionales en virtud de las cuales el vendedor de un bien inmueble está obligado a regularizar la deducción del IVA soportado por ese bien como consecuencia de la negativa a reconocerle el derecho a optar por la tributación de dicha venta debido a que, en el momento en que esta se realizó, el adquirente no cumplía los requisitos establecidos para el ejercicio de ese derecho por parte del vendedor. A pesar de que la utilización efectiva del bien inmueble de que se trate por el adquirente en el marco de actividades sujetas al IVA carece de pertinencia a este respecto, las autoridades competentes están obligadas, no obstante, a comprobar la eventual existencia de un fraude o de un abuso por parte del sujeto pasivo que haya pretendido ejercer su derecho a optar por la tributación de la operación en cuestión*»

1.2. Impuesto sobre Sociedades ([IS]Impuesto sobre los rendimientos de capital. Artículo 63 TFUE)

👉 IS. **Asunto C-572/20. Sala Cuarta. ST. 16.06.2022**

«Procedimiento prejudicial - Libre circulación de capitales - Dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso - Devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital abonado por una sociedad no residente - Requisitos - Libre circulación de capitales - Principio de proporcionalidad»

→ Derecho de la Unión – Derecho alemán

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 63 TFUE.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre **SILI, Ltd**. y la Oficina Tributaria Federal Central (Alemania), en relación con la devolución de las retenciones practicadas en concepto del impuesto sobre los rendimientos del capital, correspondiente a los ejercicios 2006 a 2008, sobre los dividendos pagados a dicha sociedad por **GmbH**, sociedad con domicilio social en Alemania]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

> «1. ¿Se opone el artículo 63 TFUE (anteriormente artículo 56 CE) a una normativa fiscal nacional, como la controvertida en el litigio principal, que para la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital exige a una sociedad establecida en el extranjero, que percibe dividendos procedentes de participaciones que no alcanzan la participación mínima prevista en el artículo 3, apartado 1, letra a), de la Directiva

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

[90/435], que pruebe mediante un certificado de la Administración tributaria extranjera que ni ella ni sus socios, directos o indirectos, pueden imputar o deducir como gasto necesario el impuesto sobre los rendimientos del capital y del que se desprenda que efectivamente no se ha realizado una imputación, una deducción o un traslado a ejercicios posteriores, cuando a una sociedad establecida en territorio nacional, con una participación de igual cuantía, no se le exige dicha prueba para la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital?

2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión: ¿se oponen el principio de proporcionalidad y el principio de efecto útil a la exigencia del certificado mencionado en la primera cuestión, si al beneficiario establecido en el extranjero que percibe dividendos por participaciones en el capital disperso le es, de hecho, imposible aportar dicho certificado?»

→ FALLO - DECLARACIÓN

«El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de la normativa tributaria de un Estado miembro que supedita la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado sobre dividendos procedentes de participaciones inferiores a los umbrales previstos por la Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en su versión modificada por la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, percibidos por una sociedad establecida en otro Estado miembro, a la prueba de que dicho impuesto no puede ser imputado, ni ser objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de dicha sociedad o de sus socios directos o indirectos, ni deducido por esa sociedad como gastos profesionales o de explotación, mientras que no se prevé dicho requisito cuando se trata de la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado por una sociedad residente que percibe el mismo tipo de rendimientos»

→ HECHOS Y PARTICULARES

A) **Hechos**

■ **1.** SILI, Ltd. es una sociedad establecida en el Reino Unido que poseía, en los años 2006 a 2008, el 5,26 % del capital de GmbH, una sociedad establecida en Alemania. La propia SILI, Ltd. era propiedad al 100 % de otra sociedad, establecida en el Reino Unido y cotizada en bolsa. Durante los años 2006 a 2008, **GmbH** procedió al pago de dividendos a favor SILI, Ltd. los cuales fueron gravados, mediante retención en la fuente, por el impuesto sobre los rendimientos del capital al tipo del 20 %, incrementado en la exacción de solidaridad al tipo del 5,5 %. El 29 de diciembre de 2009, SILI, Ltd. solicitó la devolución del impuesto satisfecho. Solicitaba, por un lado, la limitación del tipo de la retención en la fuente al 15 %, sobre la base, en particular, del artículo VI, apartado 1, del Convenio para evitar la Doble Imposición. Invocando las libertades fundamentales del mercado interior y, en particular, la libre circulación de capitales, solicitaba, por otro lado, la devolución del saldo de las cantidades pagadas.

■ **2.** Mediante resolución de 7 de octubre de 2010, la Oficina Tributaria Federal Central estimó la primera parte de dicha solicitud y devolvió a SILI, Ltd. la retención en la fuente

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

que excedía del tipo del 15 % previsto por el Convenio para evitar la Doble Imposición. En cambio, mediante resoluciones de 8 de junio de 2015, denegó la devolución a dicha sociedad del saldo del impuesto pagado, basándose en que no se cumplían los requisitos establecidos en el artículo 32, apartado 5, de la KStG, destinados a tener en cuenta la sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania (C-284/09, EU:C:2011:670). Tras reclamar infructuosamente la devolución del impuesto pagado, SILI, Ltd. interpuso recurso contra las resoluciones de 8 de junio de 2015 ante el **órgano jurisdiccional remitente** (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), alegando que cumplía los requisitos para beneficiarse de esa devolución y, en particular, que había aportado las pruebas exigidas por el artículo 32, apartado 5, de la KStG.

■ **3**. El órgano jurisdiccional remitente: considera:

- Considera que SILI, Ltd. cumple los requisitos exigidos por la normativa nacional, excepto el previsto en el artículo 32, apartado 5, segunda frase, punto 5, de la KStG, que establece que se denegará la devolución si el impuesto sobre los rendimientos del capital retenido en la fuente puede ser imputado por el acreedor o el socio directo o indirecto del acreedor, o si puede deducirse como gastos de explotación o gastos profesionales, asimilándose la mera posibilidad del traslado de la imputación a ejercicios posteriores a una imputación. De esa disposición se desprende, según el órgano jurisdiccional remitente, que la devolución solo puede concederse cuando la desventaja sufrida, con respecto a los residentes, por los no residentes que perciben dividendos no se vea compensada mediante una imputación, una deducción de la base imponible o un traslado de imputación a ejercicios posteriores en el extranjero.

- Indica que, con arreglo al artículo 32, apartado 5, quinta frase, de la KStG, SILI, Ltd. debe probar que este requisito se cumple presentando un certificado expedido por la Administración tributaria extranjera que acredite que el impuesto alemán sobre los rendimientos del capital no puede imputarse, deducirse o trasladarse a ejercicios posteriores y que, de hecho, no se ha practicado ninguna imputación, deducción o traslado. Sin embargo, según el órgano jurisdiccional remitente, es imposible asegurarse de que este requisito se cumple en el caso de autos. En efecto, el tratamiento del impuesto sobre los rendimientos del capital retenido en la fuente por la República Federal de Alemania en la tributación personal de la sociedad cotizada establecida en el Reino Unido que poseía el 100 % del capital de SILI, Ltd. durante los años 2006 a 2008 no se puede verificar materialmente, de modo que la solicitud de SILI, Ltd. está destinada a ser desestimada.

B) Particulares

CUESTIÓN PREVIA
SOBRE LA ADMISIBILIDAD
23. El Gobierno alemán señala que el litigio principal versa únicamente sobre el tratamiento fiscal de los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso abonados a una sociedad establecida en otro Estado miembro de la Unión. En esas circunstancias, considera que las cuestiones planteadas son inadmisibles, ya que se refieren a la devolución de la retención en la fuente sobre los rendimientos del capital que grava los dividendos abonados a sociedades de terceros Estados.

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

24. Según reiterada jurisprudencia, **las peticiones de decisión prejudicial dirigidas al Tribunal de Justicia gozan de una presunción de pertinencia**. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional solamente está justificada cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado [sentencia de 24 de noviembre de 2020, Openbaar Ministerie (Falsedad documental), C-510/19, EU:C:2020:237, apartado 26 y jurisprudencia citada].

25. En el caso de autos, según el órgano jurisdiccional remitente, si la normativa nacional controvertida se aplica a sociedades que tengan su domicilio social o su sede de dirección efectiva en el territorio de un Estado miembro de la Unión o del Espacio Económico Europeo, debería aplicarse también a las sociedades que tengan su domicilio social o su sede de dirección efectiva en terceros países.

26. A este respecto, procede señalar que la compatibilidad con el Derecho de la Unión de las modalidades de devolución de la retención en la fuente que grava los dividendos pagados a sociedades establecidas en terceros países debe dar lugar a una apreciación específica en la medida en que, aunque el artículo 63 TFUE, apartado 1, prohíbe con carácter general las restricciones a los movimientos de capitales, incluso entre los Estados miembros y terceros países, la jurisprudencia relativa a las restricciones a la libre circulación de capitales en el seno de la Unión no puede aplicarse íntegramente a los movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países, puesto que tales movimientos se inscriben en un contexto jurídico distinto [véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 90 y jurisprudencia citada].

27. No obstante, de la petición de decisión prejudicial **se desprende que el litigio principal tiene por objeto únicamente la devolución de la retención en la fuente sobre los rendimientos del capital** que han soportado los dividendos de fuente alemana abonados a una sociedad no residente establecida en el Reino Unido, cuando dicho Estado era miembro de la Unión.

28. De ello se deduce que, como señaló el Abogado General en el punto 30 de sus conclusiones, la cuestión de si, en el caso de dividendos pagados a sociedades establecidas en un tercer país, los requisitos establecidos por la normativa alemana de que se trata para obtener la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los rendimientos del capital son contrarios al Derecho de la Unión en materia de libre circulación de capitales no tiene relación alguna con el objeto del litigio principal.

29. **Por consiguiente, la petición de decisión prejudicial es inadmisible en esta medida**.

➡ LAS PREGUNTAS:

El órgano jurisdiccional remitente, que alberga dudas sobre la conformidad de los requisitos establecidos en el artículo 32, apartado 5, segunda frase, punto 5, y quinta frase, de la

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

KStG con la libre circulación de capitales, se hace las siguientes preguntas.

1ª Si el hecho de que la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital a las sociedades no residentes que perciban dividendos procedentes de participaciones inferiores a los umbrales previstos por la Directiva 90/435 (en lo sucesivo, «dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso») esté sujeta a requisitos más estrictos que la devolución de dicho impuesto a sociedades residentes es contrario a la libre circulación de capitales.

En efecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que, con arreglo al artículo 32, apartado 5, de la KStG, las sociedades no residentes solo pueden obtener la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre tales dividendos percibidos de sociedades alemanas si ese impuesto no puede imputarse o no puede beneficiarse de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de esas sociedades o de sus socios directos o indirectos, ni ser deducido como gastos de explotación o gastos profesionales, lo que les corresponde probar mediante un certificado de la Administración tributaria extranjera. Sin embargo, según el órgano jurisdiccional remitente, no se establece tal nivel de exigencia cuando se trata de sociedades residentes. Más concretamente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la restricción a los movimientos de capitales establecida, a su juicio, por la legislación alemana, está justificada, en particular, a la luz de los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 8 de noviembre de 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655).

2.ª Si el principio de proporcionalidad y el principio de efecto útil se oponen a una disposición nacional que obliga a las sociedades no residentes, para aportar la prueba mencionada en el apartado anterior, a presentar un certificado de la Administración tributaria extranjera conforme al cual el impuesto sobre los rendimientos del capital retenido en la fuente no puede imputarse o no puede beneficiarse de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de esa sociedad o de sus socios directos o indirectos, ni deducirse, y que, en la práctica, ese impuesto tampoco ha sido imputado, trasladado o deducido.

➡️ LAS CONSIDERACIONES

A) Respecto de la primera cuestión prejudicial

Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de la normativa tributaria de un Estado miembro que supedita la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado sobre dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso y percibidos por una sociedad establecida en otro Estado miembro a la prueba de que dicho impuesto no puede ser imputado, ni ser objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de dicha sociedad o de sus socios directos o indirectos ni deducido por esa sociedad como gastos profesionales o de explotación, mientras que no se prevé dicho requisito cuando se trata de la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado por una sociedad residente que percibe el mismo tipo de rendimientos.

■ **1**. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, **constituyen restricciones a la libre circulación de capitales las medidas que pueden disuadir a los no**

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

residentes de realizar inversiones en un Estado miembro o a los residentes de un Estado miembro de hacerlo en otros Estados (sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:943, apartado 23 y jurisprudencia citada).

Para las participaciones inferiores a los umbrales fijados por la Directiva 90/435, corresponde a los Estados miembros determinar si se debe evitar, y en qué medida, la doble imposición económica o la imposición en cadena de los beneficios distribuidos e introducir a estos efectos, unilateralmente o mediante convenios celebrados con otros Estados miembros, mecanismos destinados a atenuar o a evitar esta doble imposición económica o esa doble imposición en cadena, sin que ello les autorice, no obstante, a adoptar medidas contrarias a las libertades de circulación (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de diciembre de 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, apartado 54, y de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, apartado 24). [32]

Como ya declaró el Tribunal de Justicia en su sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania (C-284/09, EU:C:2011:670), apartados 72 y 73, establece una restricción a la libre circulación de capitales una normativa nacional que prevé, en el caso de participaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva 90/435, la devolución de la retención en la fuente practicada sobre los dividendos pagados a sociedades residentes, mientras que no se prevé ninguna posibilidad de devolución en relación con la retención en la fuente practicada sobre los dividendos pagados a sociedades situadas en otros Estados miembros, sin que esta diferencia se neutralice mediante convenio. [33].

Lo mismo puede decirse de una normativa nacional que extiende tal posibilidad de devolución a la retención en la fuente practicada sobre los dividendos abonados a sociedades no residentes establecidas en otros Estados miembros, pero supeditándola a requisitos adicionales con respecto a los establecidos para la devolución de la retención en la fuente que grava los dividendos abonados a sociedades residentes, sin que esta diferencia de trato sea neutralizada mediante convenio. En efecto, tal normativa tiene como consecuencia hacer más difícil el ejercicio del derecho a la devolución por parte de dichas sociedades no residentes que por las sociedades residentes y, por tanto, someter los dividendos abonados a aquellas a un trato fiscal desfavorable en comparación con el reservado a los dividendos abonados a las sociedades residentes. [34]

■ **2**. De la petición de decisión prejudicial se desprende que, en virtud de la normativa nacional controvertida, los requisitos conforme a los cuales el impuesto sobre los rendimientos del capital retenido en la fuente sobre los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso puede ser objeto de devolución varían en función de que el beneficiario de dichos dividendos sea una sociedad residente o una sociedad no residente.[35] En efecto, según los datos que obran en poder del Tribunal de Justicia, en el caso de una sociedad residente, la retención en la fuente se imputa íntegramente al impuesto sobre sociedades adeudado por esta última y, en su caso, se le devuelve el exceso. En cambio, en el caso de una sociedad no residente, la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital está supeditada al requisito de que dicho impuesto no pueda imputarse o no pueda ser objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de dicha sociedad o de sus socios directos o

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

indirectos, y que dicha sociedad tampoco pueda deducirlo como gastos de explotación o gastos profesionales. [36]

■ **3**. Procede recordar que, con arreglo al artículo 65 TFUE, apartado 1, **tal diferencia de trato solo es admisible si afecta a situaciones que no son objetivamente comparables o resulta justificada por razones imperiosas de interés general** (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de abril de 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, apartado 24).

A la hora de determinar si existe una discriminación, para apreciar si una situación transfronteriza y una situación interna son comparables, debe tenerse en cuenta el objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida (sentencia de 30 de abril de 2020, Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, apartado 26 y jurisprudencia citada), que, en el caso de autos, tal como indica el órgano jurisdiccional remitente, **consiste en evitar la doble imposición o la imposición en cadena de los beneficios**.

■ **4.** Es cierto que, en lo que atañe a las medidas previstas por un Estado miembro a fin de alcanzar ese objetivo, las sociedades beneficiarias residentes no se encuentran necesariamente en una situación comparable a la de las sociedades beneficiarias no residentes establecidas en otro Estado miembro (sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, EU:C:2011:670, apartado 55 y jurisprudencia citada). Sin embargo, cuando un Estado miembro, de forma unilateral o por vía de convenios, somete al impuesto sobre la renta no solo a las sociedades residentes, sino también a las sociedades no residentes, por los dividendos que perciben de una sociedad residente, la situación de las sociedades no residentes se asemeja a la de las sociedades residentes (sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, EU:C:2011:670, apartado 56 y jurisprudencia citada).[40]

En efecto, el mero ejercicio por ese Estado miembro de su potestad tributaria, con independencia de cualquier tributación en otro Estado miembro, **da lugar a un riesgo de tributación en cadena o de doble imposición económica**. En tal caso, para que las sociedades beneficiarias no residentes no se enfrenten a una restricción a la libre circulación de capitales prohibida, en principio, por el artículo 63 TFUE, el Estado de residencia de la sociedad que distribuye beneficios debe velar por que, en relación con el mecanismo previsto en su Derecho nacional para evitar o atenuar la tributación en cadena o la doble imposición económica, las sociedades no residentes estén sujetas a un trato equivalente al que disfrutan las sociedades residentes (sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, EU:C:2011:670, apartado 57 y jurisprudencia citada). [41]

■ **5** En el presente asunto, de los elementos aportados al Tribunal de Justicia se desprende que la República Federal de Alemania optó por ejercer su potestad tributaria respecto de todos los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso, tanto si dichos dividendos se abonan a sociedades residentes como a sociedades establecidas en otros Estados miembros. **Estas dos categorías de sociedades se encuentran, por este mero hecho, en una situación comparable en cuanto al riesgo de doble imposición económica o de imposición en cadena de dichos dividendos**. Por consiguiente, deben estar sujetas a un trato equivalente (véase, en este

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, EU:C:2011:670, apartado 58 y jurisprudencia citada). Para demostrar que así sucede en el presente asunto, el Gobierno alemán se refiere al Convenio para evitar la Doble Imposición.

Procede recordar que, si bien un Estado miembro no puede alegar el beneficio de una ventaja concedida unilateralmente por otro Estado miembro para eludir las obligaciones que le incumben en virtud del Tratado, el objetivo de garantizar un trato equivalente de los dividendos distribuidos a sociedades residentes y no residentes puede alcanzarse mediante un Convenio para evitar la Doble Imposición celebrado con otro Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2007, Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, apartados 78 y 79 y jurisprudencia citada), siempre que su aplicación permita compensar íntegramente los efectos de la diferencia de trato resultante de la normativa nacional [44]. La diferencia de trato entre los dividendos distribuidos a sociedades residentes y los dividendos distribuidos a sociedades no residentes solo desaparece en caso de que el impuesto retenido en la fuente en aplicación de esa normativa pueda deducirse del impuesto debido en el otro Estado miembro hasta el límite de la diferencia de trato establecida por la normativa nacional (sentencia de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 79 y jurisprudencia citada). [45]

■ **6.** Según las indicaciones aportadas al Tribunal de Justicia, con arreglo al Convenio para evitar la Doble Imposición, el tipo de la retención en la fuente practicada por la República Federal de Alemania sobre los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso pagados a una sociedad establecida en el Reino Unido está limitado al 15 % y esta retención en la fuente puede imputarse al impuesto británico. No obstante, en virtud del artículo XVIII, apartado 1, letra a), de dicho Convenio, esta imputación se limita al impuesto británico calculado sobre la base de los beneficios o de los rendimientos tomados en consideración para calcular el impuesto alemán [46]. Tal mecanismo no parece garantizar en todos los casos la compensación de la diferencia de trato que resulta de la normativa nacional, ya que tal compensación solo es posible en el supuesto de que el importe del impuesto británico calculado sobre los dividendos percibidos sea al menos igual al de la retención en la fuente practicada por la República Federal de Alemania. (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, EU:C:2011:670, apartados 67 y 68, y de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 86).[47]

Pues bien, si no se devuelve la retención en la fuente, únicamente la imputación íntegra de dicha retención al impuesto adeudado, en su Estado miembro de residencia, por la sociedad no residente beneficiaria de los dividendos permitiría eliminar la diferencia de trato resultante de la normativa nacional, sin que proceda tomar en consideración las eventuales posibilidades de imputación al nivel de los socios directos o indirectos de dicha sociedad, extremo que, por otra parte, **la legislación alemana no tiene en cuenta en lo que respecta a las sociedades residentes** [48].Ni la deducción de la retención en la fuente de la base imponible del impuesto devengado en el Estado miembro de residencia de la sociedad beneficiaria de los dividendos como gastos de explotación o gastos profesionales, ni la posibilidad de que dicha sociedad disfrute de un traslado de imputación

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

a ejercicios posteriores, cuyo ejercicio es siempre incierto, mientras que las sociedades residentes se benefician de la imputación inmediata y, en su caso, de la devolución del exceso de la retención en la fuente practicada, permiten en cambio neutralizar completamente esta diferencia de trato (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de septiembre de 2015, Miljoen y otros, C-10/14, C-14/14 y C-17/14, EU:C:2015:608, apartado 83, y, por analogía, la sentencia de 22 de noviembre de 2018, Sofina y otros, C-575/17, EU:C:2018:943, apartados 28 a 34). [49]

Sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, una normativa como la controvertida en el litigio principal, que supedita la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los rendimientos del capital a requisitos más estrictos cuando el beneficiario de los dividendos es una sociedad no residente que cuando se trata de una sociedad residente, sin que esta diferencia de trato se neutralice mediante convenios, puede disuadir a las sociedades establecidas en otros Estados miembros de invertir en sociedades del Estado miembro de que se trate y también puede constituir un obstáculo para que las sociedades residentes consigan atraer capital de sociedades establecidas en otros Estados miembros. **Ello constituye, por tanto, una restricción a la libre circulación de capitales, prohibida en principio por el artículo 63 TFUE, apartado 1.** [50]

En virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, puede no obstante admitirse tal restricción si está justificada por una razón imperiosa de interés general, es adecuada para garantizar la realización del objetivo que persigue y no va más allá de lo necesario para alcanzarlo [sentencias de 26 de febrero de 2019, X (Sociedades intermedias domiciliadas en terceros países), C-135/17, EU:C:2019:136, apartado 70, y de 30 de enero de 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, apartado 83 y jurisprudencia citada].[51]

Según el Gobierno alemán, la normativa nacional controvertida está justificada por el objetivo de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, así como por la necesidad de evitar que el impuesto retenido en la fuente se compute dos veces. [52]

■ **7.** De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros forma parte de las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a la libre circulación de capitales, como una medida nacional destinada a evitar comportamientos que puedan comprometer el derecho de un Estado miembro a ejercer su potestad tributaria en relación con las actividades realizadas en su territorio (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de febrero de 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel y Österreichische Salinen, C-436/08 y C-437/08, EU:C:2011:61, apartado 121, y de 10 de abril de 2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, apartado 98) [53]. No obstante, tal motivo no puede justificar que las sociedades no residentes beneficiarias de dividendos sean sometidas a imposición por un Estado miembro que ha optado por no gravar a las sociedades residentes con respecto a este tipo de rendimientos (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Comisión/Alemania, C-284/09, EU:C:2011:670, apartado 78 y jurisprudencia citada). [54]

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

■ **8.** En el caso de autos, si bien la República Federal de Alemania optó por ejercer su potestad tributaria respecto de todos los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso, también optó, según los datos que obran en poder del Tribunal de Justicia, por neutralizar íntegramente la carga de la retención en la fuente que grava dichos dividendos cuando estos se abonan a sociedades residentes**. En esas circunstancias, preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros no puede justificar** que se someta a imposición a las sociedades establecidas en otros Estados miembros con respecto a este tipo de rendimientos. [55]

En lo que atañe a la justificación basada en la necesidad de evitar que se compute dos veces la retención en la fuente en la tributación de las sociedades beneficiarias de dividendos establecidas en otros Estados miembros o de sus socios directos o indirectos, es preciso señalar que la obligación impuesta a las sociedades beneficiarias de dividendos establecidas en otros Estados miembros de probar que el impuesto retenido en la fuente no ha sido imputado ni es objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en su tributación personal o en la de sus socios directos o indirectos, y que no se ha deducido como gastos profesionales o de explotación, no tiene equivalente cuando se trata de sociedades residentes. **Sin embargo, nada permite excluir que estas sociedades estén también participadas por socios no residentes sujetos a legislaciones nacionales que permiten computar**, en la tributación personal de estos, la retención en la fuente soportada por la sociedad beneficiaria de los dividendos. Por consiguiente, no puede excluirse la posibilidad de que se compute dos veces el impuesto retenido en la fuente por lo que respecta a las sociedades residentes, ya que la circunstancia de que la normativa alemana solo autorice que se compute la retención en la fuente en la tributación personal de la sociedad beneficiaria de los dividendos carece de relevancia a este respecto. [56]

Pues bien, procede recordar que, para ser considerada adecuada para garantizar la consecución del objetivo perseguido, una medida debe responder al empeño por alcanzar dicho objetivo de forma congruente y sistemática (véase, en particular, en este sentido, en materia de libertad de establecimiento, la sentencia de 14 de noviembre de 2018, Memoria y Dall'Antonia, C-342/17, EU:C:2018:906, apartado 52 y jurisprudencia citada y, en materia de libre prestación de servicios, la sentencia de 3 de febrero de 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, apartado 59 y jurisprudencia citada). [57]

Como ha señalado el Abogado General, en esencia, en el punto 69 de sus conclusiones, habida cuenta del objetivo consistente en evitar que se compute dos veces el impuesto satisfecho, no es este el caso de una normativa nacional que supedita la devolución del impuesto retenido en la fuente sobre los dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso a requisitos más estrictos cuando las sociedades beneficiarias de los dividendos están establecidas en otros Estados miembros que cuando se trata de sociedades residentes, mientras que nada permite excluir que el impuesto retenido en la fuente se compute dos veces cuando se trata de sociedades residentes. **Por tanto, tal legislación no puede justificarse, en ningún caso, por la necesidad de evitar que se compute dos veces el impuesto retenido en la fuente.**

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder al órgano jurisdiccional remitente:

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

«Que el artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de la normativa tributaria de un Estado miembro que supedita la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado sobre dividendos procedentes de participaciones sociales poseídas por un accionariado disperso y percibidos por una sociedad establecida en otro Estado miembro a la prueba de que dicho impuesto no puede ser imputado, ni ser objeto de un traslado de imputación a ejercicios posteriores en la tributación personal de dicha sociedad o de sus socios directos o indirectos ni deducido por esa sociedad como gastos profesionales o de explotación, mientras que no se prevé dicho requisito cuando se trata de la devolución del impuesto sobre los rendimientos del capital pagado por una sociedad residente que percibe el mismo tipo de rendimientos»

B) Respecto de la segunda cuestión prejudicial

ATENCIÓN: Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda.

2. SENTENCIAS (Reseñas)

2.1. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

👉 IVA STJUE **Asunto C-146/21. Sala séptima. ST. 30. 06.2022**

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE- Decisiones de Ejecución 2010/583/UE y 2013/676/UE por las que se autoriza a Rumania a establecer excepciones a lo dispuesto en el artículo 193 de dicha Directiva -Mecanismo de inversión del sujeto pasivo - Entregas de productos de la madera -Normativa nacional que impone un requisito de identificación a efectos del IVA para la aplicación de dicho mecanismo- Principio de neutralidad fiscal»

→ Derecho de la Unión – Derecho rumano

→ Objeto del asunto: interpretación 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como del principio de neutralidad fiscal.

[Petición presentada en el contexto de un litigio entre, por un lado, la Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest - Administración de Hacienda del Sector 1 (Rumanía) y, por otro VB y la Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest - Servicio de Resolución de Reclamaciones n.º 1 (Rumanía), en relación con la decisión de la administración tributaria competente de exigir a VB el pago retroactivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por ventas de madera en pie, denegándole la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

→ CUESTIÓN [PREJUDICIAL] PLANTEADA

«¿Se oponen la Directiva [del IVA] y el principio de neutralidad, en circunstancias como las del litigio principal, a una normativa nacional o a una práctica tributaria según la cual a una persona sometida a inspección e identificada a efectos del IVA tras la inspección no se le aplica el mecanismo de la autofactura (medidas de simplificación)

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

establecido imperativamente para la venta de madera en pie, basándose en que la persona inspeccionada no había solicitado ni obtenido la identificación a efectos del IVA antes de realizar las operaciones o de superar el límite máximo exento?»

→ FALLO – DECLARACIÓN

«La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal no se oponen a una normativa nacional según la cual el mecanismo de inversión del sujeto pasivo no es aplicable a un sujeto pasivo que, antes de la realización de las operaciones gravadas, no había solicitado ni obtenido de oficio su identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido»

2.2. Impuestos Especiales (IES)

👉 IES STJUE **Asunto C-55/21. Sala Décima. ST. 09.06.2022**

«Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuestos especiales - Directiva 2008/118/CE - Artículo 11 - Devolución del impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales que hayan sido despachados a consumo - Directiva 2011/64/UE - Artículo 17, párrafo primero, letra b) - Devolución del impuesto especial ya abonado mediante marcas fiscales fijadas en las labores del tabaco destruidas bajo control administrativo - Obligación de los Estados miembros de adoptar una normativa que establezca la devolución del impuesto especial sobre las labores del tabaco despachadas a consumo y destruidas bajo control aduanero - Inexistencia»

→ Derecho de la Unión – Derecho búlgaro

→ Objeto del asunto: interpretación del artículo 11 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), y del artículo 17, párrafo primero, letra b), de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (DO 2011, L 176, p. 24).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Director de la Agencia de Aduanas, Bulgaria (en lo sucesivo, «Director de la Agencia») e «IMPERIAL- BULGARIA» EOOD, con domicilio social en Bulgaria (en lo sucesivo, «Imperial»), en relación con la devolución de impuestos especiales]

→ CUESTIONES [PREJUDICIALES] PLANTEADAS

«1) ¿Deben interpretarse el artículo 11 de la Directiva [2008/118] y el artículo 17, párrafo primero, letra b), de la Directiva [2011/64], en el sentido de que imponen a los Estados miembros la obligación de adoptar normas sobre la devolución de los impuestos especiales, incluidos los que gravan las labores del tabaco que hayan sido despachadas a consumo y que se hayan destruido bajo control aduanero?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿pueden los interesados ampararse en el efecto directo de las disposiciones de las directivas y en los principios

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

del Derecho de la Unión en caso de que un Estado miembro haya incumplido su obligación de adoptar tales normas?

3) En caso de respuesta afirmativa a las dos primeras cuestiones, ¿concede el efecto directo de las citadas disposiciones, en el supuesto de hecho acreditado en el presente asunto, el derecho a la devolución del impuesto especial abonado, bastando para ello la mera solicitud y sin más formalidades?»

→ FALLO - DECLARACION

«El artículo 11 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, y el artículo 17, letra b), de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, deben interpretarse en el sentido de que no obligan a los Estados miembros a establecer la devolución del impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales, incluidas las labores del tabaco, destruidos bajo control aduanero, que ya hayan sido despachados a consumo»

****

CUEVA DE POZALAGUA

La Cueva de Pozalagua es una de las numerosas cavidades del Valle de Carranza, Vizcaya. En su interior destaca la gran sala de 125x70 metros, abierta en calizas arrecifales cretácicas. Pero lo que hace de especial esta cavidad es la cantidad y la belleza de excéntricas que cubren extensamente sus paredes y techo en numerosos rincones.
(Las excavaciones arqueológicas han desenterrado huellas de habitantes desde los forrajeros del final del Paleolítico Superior, hacia el 14.000 AC)

Autor/propietario de la imagen: Roberto F. García - www.espeleofoto.com

* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.

V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA) ABRIL-MAYO-JUNIO, 2022

👉 V.1 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

A) ABRIL, 2022

☑ IRPF 1ª **Consulta Vinculante V0716-22** (01.04.2022)

■ **La consultante expone que**: adquirió un inmueble por herencia que destina al alquiler durante todo el año.

■ **La consultante pregunta**: ¿Qué valor se toma para el cálculo de la amortización a efectos de la determinación de los rendimientos de capital inmobiliario en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?

■ **Contestación**: Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se realiza como actividad económica, por no reunir los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, los rendimientos derivados del arrendamiento del inmueble constituyen rendimientos del capital inmobiliario, según lo dispuesto en el artículo 22 de la LIRPF.

Para la determinación del rendimiento neto el artículo 23.1 de la LIRPF recoge los gastos deducibles señalando, entre otros: [...]

En desarrollo del artículo 23 de la LIRPF, el artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), delimita los gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario:

[...]

Por lo que respecta a la amortización de inmuebles adquiridos por herencia, en el Fundamento Jurídico segundo "Fijación de doctrina sobre el art 23.1.b) de la LIRPF y su proyección al caso concreto" de la Sentencia del Tribunal Supremo 3483/2021, de 15 de septiembre, se manifiesta:

«Dicho lo anterior la interpretación correcta del art. 23.1.b) de la LIRPF (desarrollado en el reproducido artículo 14 del reglamento del Impuesto), es, tal y como se recoge en la sentencia de instancia, la

que entiende que para calcular la determinación del rendimiento neto se deducirán las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, y tratándose de inmuebles adquiridos a título gratuito en el coste de adquisición satisfecho está incluido el valor del bien adquirido en aplicación de las normas sobre Impuesto sobre Sucesiones o Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes»

-En conclusión, tratándose de bienes inmuebles adquiridos a título lucrativo, se considerará que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad cuando, en cada año, no excedan del resultado de aplicar el porcentaje del 3 por 100 sobre el mayor de los siguientes valores:

Coste de adquisición satisfecho, que será el valor del bien adquirido en aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o su valor comprobado en estos gravámenes (excluido del cómputo el valor del suelo), más los gastos y tributos inherentes a la adquisición que correspondan a la construcción.

-Valor catastral, excluido el valor del suelo.

Cuando no se conozca el valor del suelo, éste se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año reflejado en el correspondiente recibo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI).

El límite de la amortización acumulada, en cómputo global, no podrá superar el valor de adquisición en los términos del artículo 36 de la Ley de IRPF (excluido del cómputo el valor del suelo).

☑ IRPF 2ª **Consulta Vinculante V0718-22** (01.04.2022)

■ **El consultante expone que**: en la nómina (trabajador por cuenta ajena) figura un pago en especie correspondiente al seguro de accidentes que el convenio colectivo obliga a su empresa a contratar.

■ **El consultante pregunta**: Si dicha retribución en especie está sujeta o retención, o, por el contrario, está exenta de tributación.

■ **Contestación**: El artículo 42 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, establece: [...]

En lo referente al concepto «seguro de accidentes», de acuerdo con el artículo 42.2.b) de la LIRPF, las primas satisfechas por la empresa a entidades aseguradoras, en virtud de contrato de seguro de accidente laboral (o de responsabilidad civil) de sus trabajadores donde el tomador y pagador de la prima es la empresa, no constituyen para el trabajador rendimientos del trabajo en especie.

En relación con lo previsto en dicho artículo 42.2.b) de la LIRPF, este Centro Directivo ha señalado (consulta V2417-08) que «para la aplicación de esta letra se requiere que el seguro cubra única y exclusivamente el riesgo de accidente laboral o de responsabilidad

civil sobrevenido a sus trabajadores en el ejercicio de sus actividades laborales. La cobertura del contrato debe alcanzar al trabajador, entendiendo dicho término o expresión –«trabajador»- como persona que presta servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física y jurídica, denominado empleador o empresario".

Asimismo, en la consulta V0255-09, en relación con un seguro a contratar para cubrir las contingencias de incapacidad o muerte derivadas de accidentes de trabajo o enfermedad profesional, se indicó lo siguiente:

> «Por otra parte, en relación con la póliza de seguros que la entidad consultante suscribirá para cubrir las contingencias de incapacidad o muerte derivadas de accidentes de trabajo o enfermedad profesional, se hace preciso señalar que este Centro Directivo entiende que la enfermedad profesional es realmente un accidente de trabajo o una variedad del mismo, y en tanto no se haga una expresa exclusión en la relación jurídica convencional, el concepto accidente de trabajo incluye la enfermedad profesional, siendo la única variación que la enfermedad profesional se asienta sobre una presunción legal surgida de un doble listado de actividades y enfermedades. (TS 25-11-92; 197-91; 25-9-91)»

En consecuencia, en el presente caso, en la medida que se cumplan los requisitos exigidos en la letra b) del apartado 2 del artículo 42 anteriormente mencionado, las primas satisfechas por la empresa, no constituirían rendimientos del trabajo en especie.

✅ IRPF 3ª **Consulta Vinculante V0748-22** (05.04.2022)

■ **El consultante expone que**: ha adquirido su nueva vivienda habitual el 29 de noviembre de 2019

■ **El consultante manifiesta que**: Con motivo de la situación de emergencia sanitaria provocada por el coronavirus COVID-19 y dado que tiene una enfermedad crónica, no ha podido vender su anterior vivienda habitual hasta el momento actual.

■ **El consultante pregunta**: La declaración del estado de alarma decretado con el fin de afrontar la situación de emergencia sanitaria provocada por el coronavirus COVID-19, ¿afecta al plazo de la exención por reinversión?

■ **Contestación**:

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la transmisión de una vivienda generará en el transmitente (en la parte que le corresponda de acuerdo con su titularidad jurídica), una ganancia o pérdida patrimonial, de acuerdo con el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, según el cual «son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos».

En cuanto a la posible exención de tributación de la ganancia patrimonial que se derive de la transmisión de la vivienda, el artículo 38 de la LIRPF regula la exención por reinversión

en vivienda habitual.

En desarrollo de dicho precepto, el artículo 41 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, establece lo siguiente: [...]

Conforme con tal regulación, para que la ganancia patrimonial que se obtenga en la transmisión de la vivienda habitual resulte exenta es necesario reinvertir el importe total obtenido en la adquisición o rehabilitación de una nueva vivienda habitual (de reinvertir un importe inferior la exención será parcial); debiendo efectuarse la reinversión en el plazo de los dos años anteriores o posteriores a contar desde la fecha de enajenación.

Para poder acogerse a la exención, la consideración como habitual de la vivienda ha de concurrir en ambas viviendas: en la que se transmite y en la que se adquiere. La vivienda habitual del contribuyente se define en el artículo 41 bis del RIRPF, el cual, en sus apartados 1 y 2, establece:

[...]

Además, para calificar la vivienda que se transmita como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 41 bis.3 del RIRPF donde se establece lo siguiente: [...]

Respecto de la nueva vivienda habitual, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 41 del RIRPF, su adquisición jurídica ha de realizarse dentro de los dos años anteriores o posteriores a la transmisión de la precedente habitual.

No obstante, en la actual situación se debe mencionar el Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes complementarias en el ámbito social y económico para hacer frente al COVID-19, que establece en su disposición adicional novena:

[...]

A su vez, la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de

Por tanto, tal y como establecen los citados Reales Decretos-Ley, a efectos del plazo de dos años previsto para la reinversión en una nueva vivienda del importe obtenido en la venta de la vivienda antigua, se paraliza el cómputo de dicho plazo desde el 14 de marzo de 2020, fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020, hasta el 30 de mayo de 2020. Asimismo, el plazo de adquisición de la nueva vivienda habitual dentro de los dos años anteriores a la transmisión de la antigua vivienda habitual para la aplicación de la exención, se suspende desde el 14 de marzo de 2020 hasta el 30 de mayo de 2020.

En el presente caso debe tenerse en cuenta que la adquisición de la nueva vivienda del consultante se ha realizado con anterioridad a la venta de su antigua vivienda habitual, siendo de aplicación en consecuencia lo establecido en el último párrafo del apartado 3 del citado artículo 41 del RIRPF, que prevé para dicho supuesto lo siguiente: [...]

En este sentido, debe mencionarse la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 11 de septiembre de 2014 dictada en unificación de criterio, en la que, en un supuesto, como el planteado, en el que la nueva vivienda habitual se ha adquirido dentro de los dos años anteriores a la transmisión de la anterior vivienda habitual, el Tribunal sostiene que para la aplicación de la exención, se requiere que el contribuyente invierta en el plazo de dos años, posteriores o anteriores a la venta, una cuantía

equivalente al importe total obtenido por la transmisión. Es decir, no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, por lo que no debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión.

En dicha resolución se dispone que "la reinversión a la que se condiciona esta exención no supone invertir en la nueva vivienda exactamente el dinero obtenido específica y directamente en la transmisión de la antigua vivienda habitual, y ello por diferentes razones. En primer término, porque ni la Ley ni el Reglamento exigen esta identidad total y absoluta entre las cantidades percibidas en contraprestación por la transmisión y las entregadas en concepto de reinversión por la previa compra, lo que dejaría prácticamente vacío de contenido el precepto. En segundo término, porque el dinero es un bien fungible. Lo que a juicio de este Tribunal Central quiere beneficiar la normativa del Impuesto, a través de esta exención, es que el obligado tributario invierta en el plazo de dos años, posteriores o anteriores a la venta, una cuantía equivalente al importe total obtenido por la transmisión, lo que daría lugar a una total exención de la ganancia, o en su caso a una exención parcial en proporción a los importes reinvertidos dentro de dicho plazo de dos años.

(…)".

En consecuencia, siempre que la nueva vivienda habitual se haya adquirido en el plazo previamente señalado, anterior a la enajenación de la anterior vivienda habitual, se cumplirá el requisito relativo al plazo para su adquisición, siendo en consecuencia aplicable la exención de la ganancia patrimonial obtenida en la venta. En otro caso, no será aplicable la exención por reinversión y, por tanto, la ganancia patrimonial resultante de la enajenación de la vivienda se integrará en la base imponible del ahorro, en la forma prevista en el artículo 49 de la ley del Impuesto.

☑ IRPF 4ª **Consulta Vinculante V0771-22** (11.04.2022**)**

■ **El consultante expone que**: por pacto sucesorio de definición su madre le va a donar un edificio que ella había adquirido en 1970.

■ **El consultante pregunta**: En caso de transmisión del inmueble por el beneficiario antes del transcurso de los cinco años (o del fallecimiento de la causante), se pregunta ¿si la subrogación en la posición de la causante permitiría la aplicación de los coeficientes de reducción de la disposición transitoria novena de la Ley 35/2006?

■ **Contestación**:

La regulación de pacto sucesorio de definición se encuentra recogida en los artículos 50 y 51 del texto refundido de la compilación del derecho civil de las Islas Baleares, aprobado por el Decreto Legislativo 79/1990, de 6 de septiembre (BOIB de 2 de octubre), estableciéndose en el primero de dichos preceptos que "por el pacto sucesorio conocido por definición, los descendientes, legitimarios y emancipados, pueden renunciar a todos los derechos sucesorios, o únicamente a la legítima que, en su día, pudieran corresponderles en la sucesión de sus ascendientes, de vecindad mallorquina, en contemplación de alguna

donación, atribución o compensación que de éstos reciban o hubieren recibido con anterioridad".

En el presente caso procede analizar, respecto a un bien (un inmueble) cuya propiedad va a ser adquirida por el consultante mediante pacto sucesorio de definición con efectos de presente, cuál es el su valor de adquisición a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial resultante de una futura venta del inmueble.

La determinación legal del concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales se recoge en el artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), estableciéndose en el apartado 1 del artículo siguiente, el 34, que "el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será en el supuesto de transmisión onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos patrimoniales".

Completando lo anterior, el artículo 35 de la misma ley determina respecto a las transmisiones a título oneroso lo siguiente: [...]

Por otra parte, el apartado tres del artículo tercero de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego (BOE del día 10), ha dado nueva redacción al artículo 36 de la Ley del Impuesto estableciéndola de la siguiente forma:

"Cuando la adquisición o la transmisión hubiera sido a título lucrativo se aplicarán las reglas del artículo anterior, tomando por importe real de los valores respectivos aquéllos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado.

No obstante, en las adquisiciones lucrativas por causa de muerte derivadas de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, el beneficiario de los mismos que transmitiera, antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, si fuera anterior, los bienes adquiridos, se subrogará en la posición de este, respecto al valor y fecha de adquisición de aquellos, cuando este valor fuera inferior al previsto en el párrafo anterior.

(…)".

Respecto a la aplicación de esta modificación, el apartado 4 de la disposición transitoria primera de la Ley 11/2021 la establece para las transmisiones de bienes —adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente— que se efectúen con posterioridad a su entrada en vigor (11 de julio de 2021):

"Transmisión de bienes previamente adquiridos por determinados pactos sucesorios.

La nueva redacción del párrafo segundo del artículo 36 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, solamente será de aplicación a las transmisiones de bienes efectuadas con

posterioridad a la entrada en vigor de esta Ley que hubieran sido adquiridos de forma lucrativa por causa de muerte en virtud de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente".

Por tanto, respecto a cuál es el valor de adquisición del inmueble que el consultante va a recibir por pacto sucesorio de definición, a efectos de determinar la ganancia o pérdida patrimonial resultante de una futura venta que se realizase antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento de la causante (si fuera anterior al transcurso de dicho plazo), con la aplicación de la normativa transcrita el beneficiario se subrogará en la posición de la causante —en cuanto al valor y fecha de adquisición del inmueble— cuando este valor fuera inferior al resultante de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se efectúo la transmisión mediante pacto sucesorio. De no resultar aplicable la norma de subrogación recogida en el segundo párrafo del artículo 36 de la Ley del impuesto —por no cumplirse los términos para su operatividad— el valor de adquisición a tener en cuenta será el resultante de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones cuando se efectúo la transmisión mediante pacto sucesorio el que haya que tomar como importe real por el que se ha producido su adquisición.

Dicho lo anterior, en cuanto a si la condición de subrogado del beneficiario en la posición de la causante —respecto al valor y fecha de adquisición de los bienes— le abre la posibilidad de acogerse al régimen transitorio aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994 que pudiera haber aplicado el subrogante procede contestar afirmativamente, pues la subrogación del beneficiario se concreta tanto en el valor como en la fecha de adquisición, por lo que si esta fecha fuera anterior a 31 de diciembre de 1994 sí resultará operativo este régimen transitorio para el beneficiario. En este punto, procede mencionar que la finalidad de la modificación normativa introducida en la Ley del Impuesto por la Ley 11/2021 se explicaba así en su Preámbulo:

"De esta forma se impide una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a otra persona o entidad por el o la titular original"

☑ IRPF 5ª **Consulta Vinculante V0586-22 (**21.04.2022)

■ El consultante expone que: ejerce la actividad profesional de arquitecto, habiendo adquirido una plaza de garaje en el edificio donde tiene su despacho profesional. Esta plaza se utilizará como aparcamiento del vehículo del consultante.

■ El consultante manifiesta que: la plaza de garaje se utilizará como aparcamiento del vehículo del consultante.

■ El consultante pregunta: ¿Cómo tributa en el IRPF y en el IVA de la adquisición de la plaza de garaje?

■ Contestación:

1.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

La deducibilidad de las amortizaciones de la plaza de garaje adquirida requiere que la

misma se considere elemento patrimonial afecto a la actividad económica de "arquitecto" desarrollada por el consultante.

A este respecto, el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del 31 de marzo) –en adelante RIRPF- regula los elementos patrimoniales afectos a una actividad económica, estableciendo que: [...]

De acuerdo con este precepto, y teniendo en cuenta que la actividad económica de arquitecto no se encuentra entre las excepciones contempladas en el apartado 4 anteriormente citado, debe señalarse que el vehículo del consultante se entenderá afectado a la actividad económica desarrollada por el mismo cuando se utilice exclusivamente en la misma.

Dicho lo anterior, la deducibilidad de la amortización de la plaza de garaje adquirida para guardar el vehículo afecto viene condicionada a la afectación del vehículo a la actividad económica desarrollada por el consultante en los términos señalados en el párrafo anterior.

Adicionalmente, debe señalarse que la deducibilidad de la amortización de la plaza de garaje objeto de consulta quedará condicionada a que la misma no se destine, en todo o en parte, a satisfacer necesidades particulares del contribuyente, al tratarse de un elemento patrimonial indivisible. Lo que ocurriría, por ejemplo, en caso de que se utilizara asimismo para el estacionamiento de otros vehículos no afectos.

2.- Impuesto sobre el Valor Añadido.

Primero.- El ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido por el sujeto pasivo se recoge en el Título VIII de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre).

En relación con el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por parte del consultante, el artículo 93, apartado uno, de la mencionada Ley establece que podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.

El mismo artículo, en su apartado cuatro, señala que no podrán ser objeto de deducción, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

Por su parte, el artículo 94.Uno.1º del mismo texto legal establece que: [...]

Segundo.- En cuanto a las limitaciones del derecho a deducir, el artículo 95 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente: [...]

Por su parte, los bienes de inversión deben ser definidos conforme el artículo 108 de la Ley

37/1992 como: [...]

Tercero.- Por consiguiente, de acuerdo con lo dispuesto en los preceptos anteriormente transcritos, no serán deducibles en medida o cuantía alguna las cuotas soportadas por la adquisición de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo salvo en el supuesto de que se trate de bienes de inversión según la definición contenida en el artículo 108 de la Ley 37/1992, en cuyo caso la afectación parcial de tales bienes permitirá la deducción parcial de las cuotas soportadas conforme a las reglas establecidas en el apartado tres del artículo 95 de la mencionada Ley.

En relación con las cuotas soportadas por los gastos de gestoría, notaría y registro relacionados con la adquisición objeto de consulta, dado que se trata de prestaciones de servicios y no de entregas de bienes de inversión, solo serán deducibles si los mismos se afectan directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, sin que quepa la deducción parcial en función de un grado de afectación inferior.

Dicha afectación directa y exclusiva deberá acreditarse por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho, cuya carga incumbe al consultante de acuerdo con lo señalado en materia de prueba en la Sección 2º del capítulo II del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE del 18), en particular lo señalado en su artículo 105.1 según el cual quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.

Además de lo previsto en la citada Ley General Tributaria, deberá tenerse en cuenta que a estos efectos será válido cualquier medio admitido en Derecho, pero no será prueba suficiente la declaración-liquidación presentada por el propio sujeto pasivo ni la contabilización o inclusión de los correspondientes bienes de inversión en los registros oficiales de la actividad empresarial, sin perjuicio de que esta anotación sea otra condición necesaria para poder ejercitar el derecho a la deducción.

En todo caso, el ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los gastos a que se refiere el escrito de la consulta deberá ajustarse además a las restantes condiciones y requisitos previstos en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992.

☑ IRPF 6ª **Consulta Vinculante V0895-22** (27.04.2022)

■ **Los consultantes exponen que**: En octubre de 1995 el hijo de los consultantes sufrió un accidente de tráfico que le produjo lesiones, siendo declarado en estado de incapacidad total mediante sentencia de 31 de marzo de 1998.

■ **Los consultantes manifiestan que**: Por sentencia número 55/98 del Juzgado de Instrucción nº 2 de Orihuela, de fecha 17 de abril de 1998, se condena al autor de una falta de imprudencia en el accidente a que por vía de responsabilidad civil indemnice a aquel una determinada cantidad en concepto de indemnización por secuelas más una renta vitalicia mensual, respondiendo civilmente de manera directa una compañía aseguradora.

■ **Los consultantes preguntan**: ¿Es posible aplicar la exención contemplada en el artículo 7.d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la referida indemnización, incluyendo la renta vitalicia?

■ **Contestación**: Según el escrito de consulta, debido a la intervención por liquidación en noviembre de 1999 de la compañía de seguros que tenía que hacerse cargo de la indemnización, la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras, dependiente del Consorcio de Compensación de Seguros, se hizo cargo de la responsabilidad de la indemnización.

No obstante, la renta vitalicia establecida en la sentencia no pudo ser asumida por la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras por encontrarse fuera de sus competencias y de su ámbito de actuación temporal. Como única solución viable se estableció que la renta vitalicia fuese asumida por una nueva entidad aseguradora, en los términos y condiciones de la sentencia nº 55/98, mediante el pago de una prima, y todo ello previa autorización judicial.

Tras realizar determinados cálculos actuariales se determinó la prima necesaria para la constitución de la renta vitalicia.

Una vez establecida la prima, se solicitó al Juzgado la autorización para la contratación de la póliza a través de una compañía aseguradora. Con fecha 14 de julio de 2000 el Juzgado nº 2 de Orihuela emitió providencia, dando el visto bueno a dicha solicitud con el acuerdo del Ministerio Fiscal.

De conformidad con lo anterior, se procedió al endoso a la compañía aseguradora del cheque bancario emitido por el Consorcio de Compensación de Seguros con el importe de la prima que dará lugar a la renta vitalicia.

En la actualidad se sigue percibiendo la renta vitalicia.

El artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), regula las rentas exentas. En su apartado d) establece que estarán exentas: [...]

De acuerdo con el primer párrafo del precepto transcrito, se encuentran exentas las indemnizaciones percibidas como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida, siendo indiferente que la indemnización del daño causado a otro la pague el propio causante del daño o el seguro que cubra su responsabilidad civil.

Asimismo, la configuración legal de la exención lleva a determinar que únicamente la parte de la indemnización que se corresponda con daños personales (físicos, psíquicos o morales) se encuentra amparada por la exención recogida en ese precepto, no pudiendo acogerse a la misma otros conceptos indemnizatorios como consecuencia de responsabilidad civil en la medida que se correspondan con perjuicios económicos, es decir, con daños patrimoniales.

Por lo que respecta a la cuantía judicialmente reconocida, este Centro Directivo considera comprendidas en tal expresión dos supuestos:

a) Cuantificación fijada por un juez o tribunal mediante resolución judicial.

b) Fórmulas intermedias. Con esta expresión se hace referencia a aquellos casos en los que existe una aproximación voluntaria en las posturas de las partes en conflicto, siempre que haya algún tipo de intervención judicial. A título de ejemplo, se pueden citar los siguientes: acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento y transacción judicial.

Es criterio de este Centro Directivo que cuando judicialmente se reconoce tanto el montante de la indemnización como la forma (capital o renta) en que ha de pagarse, **la exención será total respecto a la cuantía reconocida.**

Por tanto, conforme con lo expuesto, procedería calificar la indemnización percibida como renta exenta de acuerdo con el artículo 7.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto sea consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, al haber sido judicialmente reconocida su cuantía.

La exención alcanzará a la cuantía que se perciba en concepto de renta vitalicia y sin que la intervención del Consorcio de Compensación de Seguros y la asunción de la renta vitalicia por una nueva entidad aseguradora altere el carácter exento de la indemnización, dado que son circunstancias ajenas al control y a la voluntad de los consultantes.

✅ IRPF 7ª **Consulta Vinculante V-22** (29.04.2022)

■ **El consultante expone que:** a fecha 31 de diciembre de 2021, es la de padre divorciado de tres hijos menores de 21 años, con obligación legal de contribuir económicamente a su mantenimiento mediante pago de pensión alimenticia (sin que se haya aportado sentencia judicial de divorcio). El consultante cotiza a la Seguridad Social en una cuantía superior a 100 euros mensuales, como trabajador por cuenta ajena

■ **El consultante manifiesta que:** no está en posesión del título de familia numerosa expedido por su Comunidad Autónoma correspondiente antes de 2021, pues su excónyuge ha modificado dicho título, excluyendo del mismo al consultante.

■ **El consultante pregunta:** ¿puede aplicar la deducción por familia numerosa en su declaración de IRPF-2021?

■ **Contestación:** La deducción por familia numerosa se recoge en artículo 81 bis de la 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF de acuerdo con la redacción del mismo dada por el Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social (BOE de 28 de febrero), que establece: [...]

De acuerdo con el artículo 81.bis.1.c) de la LIRPF que se acaba de transcribir, para poder aplicarse la deducción por familia numerosa se debe ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas (BOE de 19 de noviembre).

En este sentido, el concepto de familia numerosa, se regula en el artículo 2 de la referida Ley 40/2003, que dispone lo siguiente: [...]

Por otro lado, el artículo 3 de la Ley 40/2003, establece respecto a las condiciones de la familia numerosa, lo siguiente: [...]

Conforme con lo anterior, en relación con el supuesto planteado, en el caso de divorcio de los progenitores tendrán la consideración de familia numerosa o bien el padre o bien a la madre, con tres o más hijos sean o no comunes, aunque estén en distintas unidades familiares, siempre y cuando se encuentren bajo su dependencia económica, aunque no vivan en el domicilio conyugal. En tal caso, el progenitor que opte por solicitar el reconocimiento de la condición de familia numerosa, proponiendo a estos efectos que se tengan en cuenta hijos que no convivan con él, deberá presentar la resolución judicial en la que se declare su obligación de prestarles alimentos. Si no hubiera acuerdo de los padres sobre los hijos que deban considerarse en la unidad familiar, operará el criterio de convivencia.

Asimismo, el artículo 5 de dicha Ley 40/2003 establece respecto al reconocimiento de la condición de familia numerosa, lo siguiente: [...]

Además de lo anterior, debe tenerse en cuenta que, en relación a la deducción por familia numerosa, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en resolución de recurso de alzada para la unificación de criterio de 24 de junio de 2021, resolución nº

Y concluye fijando el siguiente criterio:

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

Por tanto, de acuerdo con lo expuesto, el progenitor que conforme a los artículos 2 y 3 de la Ley 40/2003 cumplan los requisitos y condiciones necesarias para tener la condición de familia numerosa, podrá aplicar la deducción por familia numerosa cumpliendo los restantes requisitos señalados en el artículo 81 bis de la LIRPF, en la forma y con los limites expuestos anteriormente.

En el caso planteado, como consecuencia de su divorcio, el consultante pierde la condición de familia numerosa de categoría general, que formaba junto con su cónyuge y sus tres hijos. Tras el divorcio, manifiesta el consultante que está obligado al pago de la pensión alimenticia a sus tres hijos, y según parece desprenderse de su escrito, la guardia y custodia de los hijos corresponde a su ex cónyuge, lo que supondría que estos conviven con su madre (si bien no se especifica en dicho escrito de consulta).

Por ello, habida cuenta de que según lo expresado en su escrito podría concurrir la dependencia económica de los hijos respecto del consultante, pero considerando que estos conviven con su madre, según el citado artículo 2 de la ley 40/2003, **el consultante y sus tres hijos solo podrían tener la condición de familia numerosa si existiese acuerdo con su ex cónyuge sobre que el consultante solicite el reconocimiento de la referida condición de familia numerosa proponiendo a tal efecto que se tenga en cuenta a sus 3 hijos que no conviven con él**. En caso de falta de dicho acuerdo, dado que opera el criterio de convivencia, será la madre junto con sus 3 hijos la que tenga la consideración de familia numerosa de acuerdo con el artículo 2 de la Ley 40/2003. Sin embargo, del escrito de consulta parece desprenderse que no existe tal acuerdo, dado que

la madre de los hijos ha solicitado la modificación del título de familia numerosa, de forma que se reconozca tal condición a esta junto con sus 3 hijos.

En consecuencia, **conforme a lo anterior, dado que según los datos de su escrito el consultante no tendría la condición de familia numerosa conforme al citado artículo 2 de la Ley 40/2003 no podrá aplicar la deducción por familia numerosa del artículo 81 bis de la LIRPF, en su declaración de IRPF-2021.**

☑ IRPF 8ª **Consulta Vinculante V0943-22** (29.04.2022)

■ **La consultante expone que**: En mayo de 2021, se le reconoció un grado de discapacidad del 65 por ciento.

■ **La consultante manifiesta que:** la consultante y su marido, junto con sus dos hijos solicitaron la expedición del título de familia numerosa de categoría general, si bien, no presentaron dicha solicitud hasta marzo de 2022, que les fue concedido por la Comunidad Autónoma competente.

■ **La consultante pregunta**: ¿resulta de aplicación la deducción por familia numerosa desde mayo de 2021?

Contestación: La deducción por familia numerosa se recoge en artículo 81 bis de la 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF de acuerdo con la redacción del mismo dada por el Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social (BOE de 28 de febrero), que establece: [...]

De acuerdo con el artículo 81.bis.1.c) de la LIRPF que se acaba de transcribir, para poder aplicarse la deducción por familia numerosa se debe ser un ascendiente, o un hermano huérfano de padre y madre, que forme parte de una familia numerosa conforme a la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas (BOE de 19 de noviembre).

Dicho lo anterior, es necesario resaltar que para la aplicación de estas deducciones se requiere en todo caso que los beneficiarios realicen actividad por cuenta propia o ajena por la cual estén dados de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad, o bien sean perceptores de prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo y pensiones abonadas por la Seguridad Social, Clases Pasivas o Mutualidades alternativas.

En lo que respecta al procedimiento para la práctica de las deducciones y su pago anticipado el artículo 60 bis del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, establece lo siguiente: [...]

En lo cuanto al concepto de familia numerosa, se regula en el artículo 2 de la referida Ley 40/2003, que dispone lo siguiente: [...]

Por otro lado, el artículo 3 de la Ley 40/2003, establece respecto a las condiciones de la familia numerosa, lo siguiente: [...]

Asimismo, el artículo 5 de dicha Ley 40/2003 establece respecto al reconocimiento de la

Además de lo anterior, debe tenerse en cuenta que, en relación con la deducción por familia numerosa, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en resolución de recurso de alzada para la unificación de criterio de 24 de junio de 2021, resolución nº 00/00816/2021/00/00, ha señalado que:

> «En consecuencia, a efectos de practicar la deducción por familia numerosa el contribuyente deberá acreditar por cualquier medio de prueba admisible en Derecho que reúne las condiciones exigidas en la LPFN para formar parte de una familia numerosa. Ciertamente, el título oficial de familia numerosa expedido por la Comunidad Autónoma respectiva constituye un medio de prueba de esa realidad, el más completo si se quiere, porque acredita la concurrencia de todas las circunstancias exigidas, pero no el único, de manera que no puede negarse al obligado tributario la posibilidad de justificar dicha concurrencia por cualesquiera otros medios; posibilidad, no cabe duda, más ardua, en la medida en que deberá acreditar uno a uno todos los requisitos que, en cada caso, exijan los artículos 2 y 3 de la LPFN».

Y concluye fijando el siguiente criterio:

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

Por tanto, de acuerdo con lo expuesto, el progenitor que conforme a los artículos 2 y 3 de la Ley 40/2003 cumplan los requisitos y condiciones necesarias para tener la condición de familia numerosa, podrá aplicar la deducción por familia numerosa cumpliendo los restantes requisitos señalados en el artículo 81 bis de la LIRPF, en la forma y con los límites expuestos anteriormente. **La condición de familia numerosa podrá acreditarse con el título de familia numerosa expedido a tal efecto, o por cualquier otro medio de prueba admisible en Derecho.**

En el caso planteado, desde mayo de 2021 se reconoce al consultante un grado de discapacidad del 65 por ciento, por lo que conforme al citado artículo 2.2 b) de la Ley 40/2003 los dos ascendientes junto con sus dos hijos tendrán la consideración de familia numerosa de categoría general, siempre y cuando los hijos reúnan las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 3 de la misma Ley.

En consecuencia, teniendo en cuenta el criterio manifestado por el TEAC señalado anteriormente, la consultante podrá acreditar por cualquier medio de prueba admisible en Derecho que junto con su cónyuge e hijos tienen la condición de familia numerosa desde mayo de 2021. Por tanto, tendrán derecho a la deducción por familia numerosa desde dicho mes, siempre y cuando cumplan también el requisito señalado de realizar una actividad por cuenta propia o ajena o percibir una de las anteriores prestaciones, que se aplicará de forma proporcional al número de meses en los que se cumplan de forma simultánea tales requisitos, y tendrá como límite en su caso, las cotizaciones y cuotas a la Seguridad Social y Mutualidades de carácter alternativo devengadas en cada período

impositivo con posterioridad al momento en que se cumplan tales requisitos.

Resta por indicar que, la acreditación de la referida condición podrá realizarse a través de medios de prueba admitidos en derecho, **cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria**.

B) MAYO, 2022

☑ IRPF 1ª **Consulta Vinculante V01184-22** (26.05.2022)

■ **El consultante expone que**: desarrolla la actividad económica de abogado, habiendo realizado gastos correspondientes a su manutención.

■ **El consultante pregunta:** 1º) Forma de justificar la realización del gasto, en relación con los elementos de prueba correspondientes al medio electrónico de pago utilizado y la factura emitida por el establecimiento de hostelería; 2º) Si los gastos de manutención del empresario o profesional quedan excluidos del requisito de correlación con la actividad económica; 3º) Si puede entenderse que un gasto de manutención realizado en un día laborable es un gasto incurrido en el desarrollo de la actividad económica.

■ **Contestación:** En lo que se refiere a la deducibilidad de los gastos en términos generales, debe indicarse que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29de noviembre), el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el artículo 30 para la estimación directa.

Esta remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, nos lleva al artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en su apartado 3 dispone que «en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

Por su parte, el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: [...]

De acuerdo con lo anterior, la deducibilidad de los gastos está condicionada por su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales antes señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

Además del requisito de que el gasto esté vinculado a la actividad económica desarrollada, deberán los gastos, para su deducción, cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba

llevar, así como estar convenientemente justificados.

Por lo que se refiere a la justificación de los gastos, el artículo 106.4 de la Ley 58/2003, de diciembre, General Tributaria, establece: [...]

En consecuencia, este Centro Directivo no puede pronunciarse sobre el fondo de la cuestión planteada, ya que la competencia para la comprobación de los medios de prueba aportados como justificación de las deducciones y gastos y para la valoración de las mismas corresponde a los órganos de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En lo que se refiere específicamente a los gastos de manutención, se deberá estar a lo dispuesto en la Regla 5ª, letra c) del apartado 2 del artículo 30 de la LIRPF, que dispone que tendrán la consideración de gastos deducibles: [...]

Por lo tanto, para la deducción de los gastos de manutención del propio contribuyente, el referido precepto exige expresamente la correlación con los ingresos de la actividad, al limitarse la deducibilidad de los citados gastos de manutención a los incurridos en el desarrollo de la actividad económica.

Por otro lado, la circunstancia de que los gastos de manutención correspondan a un día laborable –**con independencia de que en actividades empresariales o profesionales no pueda hablarse con carácter general de la existencia de un calendario laboral**- no implica por sí sola la consideración de que dichos gastos son gastos incurridos en el desarrollo de una actividad económica.

👉 V.2 IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

A) ABRIL, 2022

☑ IS 1ª **Consulta Vinculante V0745-22 (**05.04.2022)

■ **La entidad consultante expone que**: constituida en el año 2015, aplicó la reserva de capitalización en los ejercicios 2017, 2018 y 2019.

■ **La entidad consultante manifiesta que**: En el ejercicio 2020 se abrió un procedimiento que ha dado lugar a una regularización del Impuesto sobre Sociedades, generando contablemente una disminución de la reserva voluntaria. Además, dada la situación económica provocada, entre otras, por el COVID19, el resultado del ejercicio se ha visto reducido en un 90%.

■ **La consultante pregunta**: Si un procedimiento inspector que da lugar a un incumplimiento del incremento del mantenimiento de los fondos propios estaría englobado dentro del artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dado que la reducción no proviene de un reparto. ¿ habría que regularizar los periodos impositivos anteriores o si puede no aplicarse una reserva de capitalización manteniéndose la de los anteriores ejercicios?

■ **Contestación**: El artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que: [...]

El artículo 25 de la LIS permite aplicar una reducción de la base imponible del 10% del importe del incremento de los fondos propios existente en el período impositivo, en los

términos y condiciones establecidos en dicho artículo.

Tal y como establece el artículo 25.1.a) de la LIS, el importe del incremento de los fondos propios se debe mantener durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

En el presente caso, según se manifiesta en el escrito de consulta, en el ejercicio 2020 se ha producido contablemente una disminución de la reserva voluntaria como consecuencia de un procedimiento que ha dado lugar a una regularización en el Impuesto sobre Sociedades. **Por tanto, dicho cargo en reservas supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio 2020** a efectos de determinar si se ha cumplido el requisito del mantenimiento del incremento de los fondos propios respecto de las reducciones practicadas en los ejercicios 2017, 2018 y 2019.

En cuanto al cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de fondos propios, una **interpretación razonable de la norma** lleva a precisar que, en cada uno de los 5 años de plazo, la diferencia entre los fondos propios al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo, y los del inicio del ejercicio inicial, sin incluir los resultados del ejercicio anterior, ha de ser igual o superior al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción.

En caso de incumplimiento del requisito de mantenimiento de los fondos propios, el apartado 4 del artículo 25 de la LIS, anteriormente reproducido, establece que "El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley."

En este sentido, el artículo 125.3 de la LIS establece lo siguiente: [...]

Por tanto, **el incumplimiento con posterioridad de los requisitos exigidos para aplicar un determinado beneficio fiscal**, en este caso, la aplicación de la reserva de capitalización, **implicará ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento** de los requisitos o condiciones, **la cuota íntegra correspondiente al beneficio fiscal aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora**.

✅ IS 2ª **Consulta Vinculante V0750-22 (**05.04.2022)

■ **La entidad consultante expone que:** tiene dotadas en su contabilidad reservas en transparencia fiscal, habiendo los socios ya tributado en su día por los beneficios obtenidos, de acuerdo con el artículo diecinueve de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades

■ **La entidad consultante manifiesta que:** ha mantenido dichas reservas en transparencia fiscal formando parte de los fondos propios hasta que han sido repartidas entre los socios en el año 2020. Por otro lado, la entidad consultante viene aplicando el beneficio fiscal de la reserva de capitalización desde el ejercicio 2015

■ **La entidad consultante pregunta:** ¿La partida de reservas en transparencia fiscal forma parte de los fondos propios computables para determinar el cumplimiento del

requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios a efectos de la aplicación de la reserva de capitalización?; o, ¿podría considerarse que dichas reservas tienen un carácter legal porque fueron amparadas por una normativa específica? ¿ De qué manera afecta esta adjudicación de reservas en transparencia fiscal para la correcta aplicación del beneficio fiscal de la reserva de capitalización?

Contestación: En primer lugar, y de acuerdo con el escrito de consulta, debe señalarse lo dispuesto en el artículo diecinueve de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades: [...]

De acuerdo con lo anterior, y tal y como se señala en el escrito de consulta, los socios de la entidad consultante tributaron en su día por los beneficios obtenidos por la misma, si bien tales beneficios no fueron objeto de reparto, sino que se han mantenido como reservas, figurando en la correspondiente partida de fondos propios de la entidad consultante.

Por otro lado, el artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que: [...]

Así, el artículo 25 de la LIS permite aplicar una reducción de la base imponible del 10% del importe del incremento de los fondos propios existente en el período impositivo, en los términos y condiciones establecidos en dicho artículo.

Tal y como establece el artículo 25.1.a) de la LIS, el importe del incremento de los fondos propios se debe mantener durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

En el presente caso, según se indica en el escrito de consulta, en el ejercicio 2020 se ha producido contablemente una disminución de una partida de reservas como consecuencia del reparto de las mismas en favor de los socios. En consecuencia, dicho cargo en reservas supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio 2020 a efectos de determinar si se ha cumplido el requisito del mantenimiento del incremento de los fondos propios respecto de las reducciones practicadas en los ejercicios 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019.

En cuanto al cumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de fondos propios, **una interpretación razonable** de la norma lleva a precisar que, en cada uno de los 5 años de plazo, la diferencia entre los fondos propios al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo, y los del inicio del ejercicio inicial, sin incluir los resultados del ejercicio anterior, ha de ser igual o superior al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción.

En caso de incumplimiento del requisito del mantenimiento de los fondos propios, el apartado 4 del artículo 25 de la LIS, anteriormente reproducido, establece que "El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley."

En este sentido, el artículo 125.3 de la LIS establece lo siguiente: [...]

Por tanto, el incumplimiento con posterioridad de los requisitos exigidos para aplicar un determinado beneficio fiscal, en este caso, la aplicación de la reserva de capitalización, implicará ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el

incumplimiento de los requisitos o condiciones, la cuota íntegra correspondiente al beneficio fiscal aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora.

☑ IS 3ª **Consulta Vinculante V0752-22 (**05.04.2022)

■ **La entidad consultante expone que**: es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, coincidiendo su periodo impositivo con el año natural y ha reducido la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en los años 2015, 2016, 2017, 2018 y 2019 en concepto de reserva de capitalización y ha cumplido con la obligación prevista en la Ley del Impuesto de dotar la reserva correspondiente

■ **La entidad consultante manifiesta que**: el asiento contable correspondiente a la dotación de la reserva de capitalización se ha realizado dentro del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales de cada uno de dichos ejercicios.

■ **La entidad consultante pregunta**: 1) ¿A partir de qué fecha debe iniciarse el cómputo del plazo de los 5 años en que la reserva dotada es indisponible? ¿A partir de la fecha de cierre del ejercicio en que se ha reducido la base imponible del Impuesto o a partir de la fecha del asiento de dotación contable de dicha reserva?; 2) En caso de que la entidad se disolviera antes de transcurrir el periodo de indisponibilidad de la reserva de capitalización de 5 años, ¿se entendería incumplido el requisito de indisponibilidad y deberían regularizarse las cantidades indebidamente reducidas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades?; 3) ¿Cómo debería hacerse la regularización? ¿Debe hacerse un ajuste positivo en la base imponible del ejercicio fiscal en que se incumpla el requisito o debe hacerse una declaración sustitutiva del Impuesto sobre Sociedades del mismo ejercicio en que se redujo anteriormente la base imponible?

■ **Contestación**: El artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que: [...]

1) Se plantea a partir de qué fecha debe iniciarse el cómputo del plazo de los 5 años de indisponibilidad de la reserva dotada por el importe de la reducción.

El artículo 25 de la LIS permite aplicar una reducción de la base imponible del 10% del importe del incremento de los fondos propios existente en el período impositivo, en los términos y condiciones establecidos en dicho artículo. En este sentido, el citado artículo establece, entre otros requisitos, la dotación de una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción.

Dado que según el escrito de consulta el periodo impositivo de la entidad consultante coincide con el año natural, el cómputo del plazo de 5 años se iniciará a partir del 31 de diciembre del ejercicio al que corresponda la reducción.

2) y 3) Se plantea si se entendería cumplido el requisito de indisponibilidad de la reserva si la entidad consultante se disuelve se antes de transcurridos 5 años y la forma de regularizar el incumplimiento.

Tal y como establece el artículo 25.1 de la LIS, anteriormente reproducido, la reserva que

se dote será indisponible durante el plazo de 5 años, estableciéndose los supuestos en los que no se entenderá que se ha dispuesto la referida reserva.

En consecuencia, en la medida en que la entidad consultante se disolviera antes del transcurso del plazo de 5 años y dado que del escrito de consulta no parece que concurran ninguna de las circunstancias señaladas en el artículo 25.1 de la LIS que permitan entender que no se ha dispuesto de la correspondiente reserva, **se produciría un incumplimiento del requisito del mantenimiento de la reserva indisponible, lo que daría lugar a la correspondiente regularización de las cantidades indebidamente reducidas**.

Al respecto, el apartado 4 del artículo 25 de la LIS, anteriormente reproducido, establece que «El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley»

De acuerdo con lo anterior, el incumplimiento con posterioridad de los requisitos exigidos para aplicar un determinado beneficio fiscal, en este caso, la aplicación de la reserva de capitalización, implicará ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones, la cuota íntegra correspondiente al beneficio fiscal aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora.

B) JUNIO, 2022

☑ IS. 1ª **Consulta Vinculante V1510-22** (24.06.2022)

■ **La consultante expone que:** tiene un trabajador al cual, el órgano administrativo competente, le ha reconocido un grado de discapacidad del 33 por ciento con efectos desde el 6/7/2018. No obstante, la discapacidad referida ha sido resuelta por el órgano competente en el período 2019.

■ **La consultante manifiesta que:** Los datos del promedio de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento de la entidad consultante son los siguientes**: - 0,00 trabajadores en 2017; - 0,49 trabajadores en 2018; y - 1 trabajador en 2019.**

■ **La consultante pregunta:** Si la entidad debe proceder a aplicar en su totalidad la deducción en el período 2019, o si es necesario presentar una solicitud de rectificación de la autoliquidación del período 2018 para incluir la parte correspondiente a ese año.

■ **Contestación**: El artículo 38 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante, LIS) regula la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, estableciendo lo siguiente: [...]

En consecuencia, en la medida en que el trabajador esté contratado por la entidad consultante y tenga una discapacidad reconocida en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento, cumpliría los dos requisitos exigidos para computarse dentro del promedio de plantilla a los efectos de la deducción del artículo 38.1 de la LIS.

En concreto, la deducción correspondiente al periodo de 2018 será el importe que resulte de multiplicar la cantidad de 9.000 euros por el incremento del promedio de plantilla de

trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 65 por ciento experimentado durante el periodo impositivo, esto es, por la diferencia existente entre el promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 66 de 2018 y el mismo promedio referido al periodo 2017.

Del mismo modo, la deducción en el periodo 2019 será el importe que resulte de multiplicar la cantidad de 9.000 euros por la diferencia existente entre el promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 por ciento e inferior al 66 de 2019 y el mismo promedio referido al periodo 2018.

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, la entidad consultante no ha declarado cantidad alguna en concepto de deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad a que se refiere el artículo 38.1 de la LIS en su autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del periodo 2018.

En este sentido, las Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) en fecha 23 de marzo de 2022 en las reclamaciones económico-administrativas números 00-514-2020 RG y 00-4379-2018 RG han sentado como doctrina reiterada la improcedencia de rectificar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio no prescrito solicitada para incluir una deducción por doble imposición internacional generada en un ejercicio prescrito que no fue consignada por el obligado tributario en la autoliquidación de dicho ejercicio prescrito.

En síntesis, el TEAC considera en dichas Resoluciones que la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021 (Rec. Casación 111872020), que a su vez confirma la resolución del TEAC de 05/07/2017 (RG 858/2016), aunque referida a bases imponibles negativas, es trasladable a los casos que resuelven las citadas resoluciones, dado que las cuestiones que analizan se refieren a si puede reconocerse en un período impositivo no prescrito, como deducción pendiente de aplicar, una supuesta deducción generada en un periodo impositivo prescrito o un incremento en la deducción en él practicada, siendo que, en ambos casos, dicho período impositivo ya no puede ser rectificado.

Concretamente, el fundamento de derecho octavo la Resolución del TEAC en la reclamación económico-administrativa número 00-514-2020 RG indica lo siguiente:

> "…Siendo así, parece razonable exigir que dicha deducción se consigne en la declaración tributaria del IS de ese ejercicio, sin perjuicio de que esta pueda ser el resultado de la autoliquidación presentada por el sujeto pasivo en ejercicio de sus obligaciones tributarias, o fruto de una solicitud de rectificación de ésta planteada por la entidad de acuerdo con las reglas aplicables, o, incluso, cuando nos encontramos ante la liquidación del tributo y ejercicio practicada por la Administración como resultado de un procedimiento de comprobación.
>
> Son varias las alternativas, pero es exigible, como requisito para reconocer el derecho al disfrute de la misma, que se declare en el ejercicio en que se genera.
>
> (…)

De todo ello, reitera este Tribunal que debe exigirse, como requisito para acceder a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional, consignar su importe en la declaración tributaria del IS del ejercicio en que se generó, a través de cualquiera de las

alternativas que han quedado expuestas (autoliquidación - o su rectificación posterior en plazo - o liquidación administrativa)."

En relación con lo anterior, procede señalar que el artículo 239.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT) dispone que la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vinculará a la Administración tributaria del Estado, de la cual forma parte la Dirección General de Tributos. Por tanto, la doctrina fijada en las resoluciones del TEAC anteriormente citadas, que hacen suyos los criterios fijados en la doctrina resultante de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 202, serán vinculantes para la Dirección General de Tributos.

En este punto cabe señalar que este Centro Directivo considera que la doctrina reiterada establecida por el TEAC en las resoluciones anteriormente citadas resulta de aplicación, igualmente, a la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad regulada en el artículo 38 de la LIS, objeto de la presente consulta. De dicha doctrina se deriva que las deducciones a que tenga derecho el contribuyente deben estar consignadas en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en el que se generaron.

En este sentido, el artículo 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) dispone que "cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente".

En consecuencia, la deducción a que se refiere el escrito de consulta solo podrá aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en el que se generó, debiendo la consultante, en caso contrario, instar la rectificación de dicha autoliquidación, en el plazo legalmente previsto en la LGT y su normativa de desarrollo, para su consignación. Lo anterior, siguiendo la doctrina sentada por el TEAC, supone un cambio de criterio respecto al sostenido por la Dirección General de Tributos en resoluciones anteriores.

Por tanto**, en la medida en que no haya transcurrido el plazo de prescripción previsto en el artículo 66 de la LGT, la entidad consultante deberá instar la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al periodo impositivo 2018, a los efectos de aplicar la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad establecida en el artículo 38.1 de la LIS.**

✅ IS. 2ª **Consulta Vinculante V1511-22** (24.06.2022)

■ **La consultante expone que:** Las entidades A, B y C inicialmente, así como las entidades X e Y con carácter posterior (entidades todas ellas explotadoras de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4) manifiestan haber llevado a cabo un proyecto de innovación tecnológica de sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental que ha dado lugar a la generación de una deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica desde el ejercicio 2010 hasta el ejercicio 2018, ambos incluidos.

En 2013 se llevó a cabo una reestructuración empresarial acogida al régimen especial

previsto en el Capítulo VII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En primer lugar, se llevó a cabo una operación de fusión por absorción en virtud de la cual la entidad P absorbió íntegramente a diversas entidades, entre otras, a las entidades A, B y C. En segundo lugar, se llevó a cabo una operación de escisión parcial de la entidad P mediante la segregación parcial de la unidad económica autónoma constituida por los activos y pasivos afectos a la actividad hotelera que fueron traspasados a una entidad de nueva creación, la entidad X.

Como consecuencia de lo anterior, la explotación económica de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4 anteriormente llevada a cabo por las entidades A, B y C pasó a ser desarrollada por la entidad X.

En virtud de todo lo expuesto:

- La operación de fusión por absorción supuso la transmisión a la entidad adquirente, esto es, la entidad P, de los derechos tributarios (por ejemplo, la aplicación de deducciones generadas pendientes de aplicación) de las entidades transmitentes, entre otras, las entidades A, B y C.

- La operación de escisión parcial de la entidad P supuso la transmisión a la entidad adquirente, entidad X, de los derechos tributarios asociados a los bienes y derechos transmitidos, esto es, entre otros, la deducción de I+D+i señalada anteriormente y generada por las entidades A, B y C que pudiera encontrarse pendiente de aplicación en la fecha en que tuvo lugar la reestructuración.

En 2016 se llevó a cabo otra operación de reestructuración empresarial, una escisión total de la entidad X en favor de las entidades S e Y, de forma que la explotación económica de los establecimientos turísticos E1, E2, E3 y E4, anteriormente llevada a cabo por la entidad X pasó a ser desarrollada por la entidad Y.

Como consecuencia de todo lo anterior, la entidad Y ha adquirido el derecho tributario a aplicar, en la cuantía que se encuentre pendiente de aplicación en la fecha de la operación de reestructuración, la deducción por I+D+i inicialmente generada por las entidades A, B, C y X.

■ **La consultante manifiesta que:** Como consecuencia de un error formal, la deducción por I+D+i generada por las entidades A, B y C inicialmente, y asumida por la entidad X posteriormente, nunca fue objeto de declaración en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios correspondientes a la generación de la misma, esto es, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015. Todo ello, teniendo en cuenta que no es hasta la finalización del Proyecto de Innovación Tecnológica del sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental en el ejercicio 2018 cuando se obtiene el informe técnico correspondiente que certifica que los gastos e inversiones realizados por las entidades anteriormente señaladas en el "diseño y desarrollo de un nuevo e innovador sistema ERP especializado en la gestión hotelera" se corresponden con actividades de innovación tecnológica aptas para generar la deducción por I+D+i.

■ **La consultante pregunta:** Si el incumplimiento del requisito formal de informar sobre la deducción generada por los gastos en innovación tecnológica incurridos en los ejercicios

en que tienen lugar, tiene algún efecto en el derecho a la aplicación del incentivo fiscal, habida cuenta de:

- Que el derecho se ejercita por una entidad sucesora del mismo como consecuencia de varias operaciones de reestructuración empresarial.

- Que el ejercicio del derecho a la aplicación de la deducción por I+D+i tiene lugar en el plazo previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para su aplicación.

■ **Contestación:** En primer lugar, hay que señalar que en la presente contestación este Centro Directivo no se pronuncia sobre el régimen fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a las operaciones de reestructuración empresarial que se mencionan en el escrito de consulta ni tampoco sobre la calificación de las actividades que la entidad consultante manifiesta haber realizado en el denominado "Proyecto de minoración de un sistema ERP de gestión de recursos para las habitaciones, las fianzas, limpieza y la gestión documental" como actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica ni, por tanto, sobre la procedencia de la deducción para tales actividades regulada en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) a la que también se hace referencia en el citado escrito.

En relación con las cuestiones planteadas, de acuerdo con lo señalado en el escrito de consulta, las deducciones por innovación tecnológica a que pudiera tener derecho la consultante, generadas en los períodos impositivos 2010 a 2018, no fueron objeto de declaración en los periodos impositivos correspondientes a su generación.

En este sentido, las Resoluciones dictadas por el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) en fecha 23 de marzo de 2022 en las reclamaciones económico-administrativas números 00-514-2020 RG y 00-4379-2018 RG han sentado como doctrina reiterada la improcedencia de rectificar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un ejercicio no prescrito solicitada para incluir una deducción por doble imposición internacional generada en un ejercicio prescrito que no fue consignada por el obligado tributario en la autoliquidación de dicho ejercicio prescrito.

En síntesis, el TEAC considera en dichas Resoluciones que la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 2021 (Rec. Casación 111872020), que a su vez confirma la resolución del TEAC de 05/07/2017 (RG 858/2016), aunque referida a bases imponibles negativas, es trasladable a los casos que resuelven las citadas resoluciones, dado que las cuestiones que analizan se refieren a si puede reconocerse en un período impositivo no prescrito, como deducción pendiente de aplicar, una supuesta deducción generada en un periodo impositivo prescrito o un incremento en la deducción en él practicada, siendo que, en ambos casos, dicho período impositivo ya no puede ser rectificado.

Concretamente, el fundamento de derecho octavo la Resolución del TEAC en la reclamación económico-administrativa número 00-514-2020 RG indica lo siguiente: [...]

De todo ello, reitera este Tribunal que debe exigirse, como requisito para acceder a la aplicación de la deducción por doble imposición internacional, consignar su importe en la declaración tributaria del IS del ejercicio en que se generó, a través de cualquiera de las alternativas que han quedado expuestas (autoliquidación - o su rectificación posterior en plazo - o liquidación administrativa)."

En relación con lo anterior, procede señalar que el artículo 239.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (en adelante, LGT) dispone que la doctrina que de modo reiterado establezca el TEAC vinculará a la Administración tributaria del Estado, de la cual forma parte la Dirección General de Tributos. Por tanto, la doctrina sentada en las resoluciones del TEAC anteriormente citadas, que hacen suyos los criterios fijados en la doctrina resultante de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de julio de 202, serán vinculantes para la Dirección General de Tributos.

En este punto cabe señalar que este Centro Directivo considera que la doctrina reiterada establecida por el TEAC en las resoluciones anteriormente citadas resulta de aplicación, igualmente, a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica regulada en el artículo 35 de la LIS y objeto de la presente consulta.

Así, no se podrá rectificar una autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades de un período impositivo no prescrito para reconocer en ella, ex novo, deducciones por investigación, desarrollo e innovación tecnológica no incluidas en la autoliquidación de un período impositivo prescrito, en el que debieron incluirse por haberse generado en dicho período. Y es que, en definitiva, el fundamento de dicha doctrina consiste en que el instituto de la prescripción no puede vulnerarse haciendo aflorar deducciones correspondientes a periodos prescritos.

En este sentido, el primer párrafo del artículo 120.3 de la LGT señala que "Cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente."

En consecuencia, las deducciones objeto de consulta solo podrán aplicarse si su importe ha sido objeto de consignación en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades correspondientes al período impositivo en el que se generaron, debiendo la consultante, en caso contrario, instar la rectificación de dichas autoliquidaciones, en el plazo legalmente previsto en la LGT y su normativa de desarrollo, para su consignación. Lo anterior, siguiendo la doctrina sentada por el TEAC, supone un cambio de criterio respecto al sostenido por la Dirección General de Tributos en resoluciones anteriores.

Por último, la deducción por la realización de actividades de innovación a que se tuviera derecho de acuerdo con lo establecido en el artículo 35.2 de la LIS resultará de aplicación, en los términos y límites establecidos en el artículo 39 de la LIS, en el contribuyente que haya realizado las actividades que generaron el derecho a la misma, respetando lo señalado en los párrafos precedentes, sin perjuicio de que si los contribuyentes han participado en operaciones de reestructuración empresarial a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores regulado en el Título VII del Capítulo VII de la LIS, y no hayan renunciado al mismo, procederá la subrogación de los derechos y obligaciones tributarias, lo que supone la transmisión a la entidad adquirente los derechos y obligaciones de la entidad transmitente, en los términos dispuestos en el artículo 84 de la LIS y en el resto de preceptos de dicho régimen fiscal, siempre que se cumplan todos los requisitos exigidos para ello.

De los hechos que constan en el escrito de consulta, **no parece que se cumplan los requisitos señalados en los párrafos precedentes para poder aplicar las deducciones objeto de consulta, dado que las deducciones que se manifiesta**

haber generado hasta el ejercicio 2016, período impositivo en el que se indica en el escrito de consulta que se ha realizado la última operación de reestructuración empresarial, no fueron declaradas en las autoliquidaciones correspondientes a cada uno de los períodos impositivos de su generación ni parece que, para su consignación, dichas autoliquidaciones puedan ser objeto de rectificación al tratarse de periodos impositivos prescritos.

V.3 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

MAYO, 2002

IVA **Consulta Vinculante V0977-22** (04.05.2022)

■ **La consultante expone que:** comercializa programas informáticos para la gestión de gasolineras que debe adaptar a la bonificación de 0,2 euros extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos prevista en el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo.

■ **La consultante pregunta:** ¿Cómo determinar la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de la operación de venta de estos productos?

■ **Contestación:**

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que [...].

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: [...].

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido: [...].

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que [...].

En consecuencia, tanto la consultante como las gasolineras a las que comercializa los programas informáticos tienen la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 78, apartado uno, de la Ley 37/1992, la base imponible de dicho Impuesto correspondiente a las operaciones sujetas al mismo estará constituida por el importe total de la contraprestación de dichas operaciones procedente del destinatario o de terceras personas.

En virtud de lo dispuesto en el número 2º del apartado tres del citado artículo 78, no se incluirán en la base imponible del Impuesto los descuentos y bonificaciones que se justifiquen por cualquier medio de prueba admitido en derecho y que se concedan previa o simultáneamente al momento en que la operación se realice y en función de ella, salvo en el caso en que las minoraciones en el precio constituyan remuneraciones de otras operaciones.

Por su parte, el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania (BOE de 31 de marzo), ha aprobado una bonificación extraordinaria y temporal del precio final de determinados productos energéticos que se regula en el Capítulo VI del Título I del citado Real Decreto-ley en los siguientes términos: [...]

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

4.- Por otra parte, el artículo 164 de la Ley 37/1992 regula las obligaciones de los sujetos pasivos y en su apartado Uno.3º dispone que, en concreto, deberán expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 2, del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece lo siguiente: [...]

En relación con el contenido de las facturas, el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, dispone que: [...].

Además, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación prevé la posibilidad de expedir factura simplificada en los siguientes términos: [...]

Por su parte, el contenido de las facturas simplificadas se regula en el artículo 7 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación en los siguientes términos: [...]

Por tanto, los colaboradores en la gestión de la bonificación previstos en el artículo 16 del Real Decreto-ley 6/2022, entre los que se encuentran las gasolineras a las que se refiere el escrito de consulta, como sujetos pasivos del impuesto, que efectúen las entregas de productos energéticos y aditivos a las que se refiere la bonificación, sujetas al impuesto sobre el valor añadido, estarán sujetos a las obligaciones de facturación previstas en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. En concreto, deberán expedir facturas completas o simplificadas, en los términos previstos en el artículo 4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, con el contenido regulado en los artículos 6 y 7 de dicho reglamento, respectivamente. Del mismo modo, de conformidad con el artículo 16 del Real Decreto-ley 6/2022, en los documentos que expidan deberán hacer constar al menos una de las siguientes informaciones: [...].

5.- Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre la aplicación de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos aprobada por el Real Decreto-ley 6/2022, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha publicado, a efectos informativos, una nota en la que aclara el ámbito su ámbito de aplicación, así como ejemplos sobre la forma de documentar la información referente a la bonificación en la factura. A estos efectos, podrá encontrar esta información en la siguiente dirección: […].

👉 V.4 IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS (ITP-AJD)

ABRIL, 2022

✅ ITP-AJD**. Consulta Vinculante V0767-22** (08.04.2022)

■ **La consultante expone que:** fue declarada en concurso de acreedores.

■ **La consultante manifiesta que:** ha presentado una propuesta de convenio con una quita del 35 por 100 del pago y un aplazamiento. En garantía del pago va a realizar una escritura de hipoteca inmobiliaria unilateral.

■ **La consultante pregunta:** ¿La escritura de constitución de hipoteca unilateral quedaría sujeta a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados? y ¿cuál sería el sujeto pasivo del impuesto?

■ **Contestación**: De acuerdo con el artículo 7.1.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (en adelante TRLITPAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), la constitución del derecho real de hipoteca está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto. Sin embargo, el apartado 5 del citado artículo 7 dispone que [...].

En el presente caso, al no concurrir ninguno de los supuestos de excepción contemplados en el artículo 7.5 anteriormente transcrito, resultaría aplicable el supuesto de no sujeción descrito en el precepto, al tratarse de la constitución de un derecho real de hipoteca por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ahora bien, la no sujeción de la constitución de la hipoteca a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permite sujetar a la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados, documentos notariales, a la escritura pública en la que se formalice dicha constitución de hipoteca, al cumplirse todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del TRLITPAJD, que dispone que [...].

Por último, el artículo 29 del mismo texto legal establece que [...]

Debe tenerse en cuenta que, así como para el supuesto de la hipoteca ordinaria, en la que concurren simultáneamente el acuerdo de voluntades del acreedor hipotecario y deudor hipotecante, el sujeto pasivo será aquello en cuyo interés se expida la escritura, no lo es en el caso de la hipoteca unilateral a que se refiere el escrito de consulta y en la que no tiene lugar dicha simultaneidad. En este sentido debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 141 de la Ley Hipotecaria: [...]

A la vista de dicho precepto, es necesario distinguir, entre la hipoteca ordinaria y la

hipoteca unilateral, en cuanto a la determinación del sujeto pasivo, siempre recordando que se trata de la constitución de un derecho real de hipoteca por un sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, no sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

En cuanto al sujeto pasivo, de acuerdo con el artículo 29 anteriormente transcrito no resulta de aplicación el primer criterio establecido, pues no cabe duda de que en la constitución de una hipoteca unilateral que está pendiente de aceptación, no puede ser sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho como en la hipoteca ordinaria -el cual no interviene en la operación-, por lo que es necesario acudir, según la regla alternativa, a la persona que haya instado la expedición de los documentos, que es, en este caso, el mismo que constituye la hipoteca, la entidad consultante.

👉 V.5 IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA (IIVTNU)

ABRIL, 2022

✅ IIVTNU **Consulta Vinculante V0881-22** (26.04.2022)

■ **El consultante expone que**: El consultante va a vender un piso que adquirió por compraventa en 2005.

■ **El consultante pregunta**: Para realizar el cálculo por estimación "real" del IIVTNU ¿puede aplicar al valor de adquisición inicial el incremento producido por la inflación acumulada en el periodo de tenencia del inmueble, o, alternativamente, puede deflactar el precio de la venta por aplicación de dicha inflación?

■ **Contestación**: El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (BOE de 9 de marzo).

El Real Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre, por el que se adapta el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a la reciente jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOE de 9 de noviembre), y que entró en vigor al día siguiente de su publicación, llevó a cabo modificaciones en los artículos 104, 107 y 110 del TRLRHL con el fin de adaptar la normativa del IIVTNU a las sentencias 59/2017, 126/2019 y 182/2021 del Tribunal Constitucional.

El artículo 104 del TRLRHL regula en su apartado 1 la naturaleza y el hecho imponible del impuesto, estableciendo lo siguiente: [...]

El apartado 5 del artículo 104 del TRLRHL, introducido por el Real Decreto-Ley 26/2021, regula un nuevo supuesto de no sujeción al impuesto, estableciendo: [...]

El Real Decreto-Ley 26/2021 también dio nueva redacción al artículo 107 del TRLRHL, que regula la determinación de la base imponible del impuesto. Los apartados 1 a 4 de dicho artículo regulan el método objetivo de determinación de la base imponible, que será el

valor del terreno en el momento del devengo por el coeficiente que corresponda según el período de generación del incremento de valor. Como norma general, en el caso de transmisión de la propiedad del terreno, el valor del mismo será el valor que tenga a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, el valor catastral del terreno en el momento del devengo.

El apartado 5 del artículo 107 del TRLRHL dispone: [...]

El artículo 104.5 del TRLRHL (y por remisión, el artículo 107.5), dispone que para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores, sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones:

· El valor que conste en el título que documente la operación.

· El valor comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

En el caso de que se trate de la transmisión de un inmueble en el que haya suelo y construcción (como es el caso del piso al que se refiere el consultante), se tomará como valor del suelo a estos efectos el que resulte de aplicar la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total y esta proporción se aplicará tanto al valor de transmisión como, en su caso, al de adquisición.

En consecuencia, como valor de adquisición del terreno, a efectos de los artículos 104.5 y 107.5 del TRLRHL, se tomará el valor de adquisición que conste en el título que documente tal adquisición (por lo general, la escritura pública de adquisición), aplicando, en su caso, la proporción que represente en la fecha de devengo del impuesto el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total; salvo que el valor comprobado por la Administración tributaria sea mayor. No se computan los gastos o tributos que graven la operación de adquisición.

Dado que el artículo 104.5 del TRLRHL se refiere al "valor que conste en el título que documente la operación", **únicamente podrá tomarse el valor de adquisición que conste en la escritura pública u otro título que documente tal adquisición**, sin que se pueda incrementar dicho valor de adquisición en el importe de los gastos o tributos que graven la operación de adquisición, ni actualizar dicho valor de adquisición con el IPC o cualquier otro índice referido al período de tiempo de tenencia del bien inmueble.

La ley reguladora del IIVTNU no permite la actualización del valor de adquisición del terreno, ya sea con el IPC o cualquier otro índice. Y tampoco permite la deflactación del valor de transmisión.

En este sentido se ha pronunciado también la jurisprudencia del Tribunal Supremo en su sentencia 1689/2020, de 9 de diciembre de 2020 (recurso de casación 6386/2017), que, aunque referida a las sentencias del Tribunal Constitucional 59/2017 y 126/2019, el criterio continúa siendo válido en cuanto que se pronuncia respecto del cálculo de la ganancia o pérdida real obtenida por el sujeto pasivo en la transmisión de un inmueble.

En el fundamento de derecho segundo de esta sentencia, se remite a las sentencias de 9 de julio de 2018 (recurso de casación 6226/2017) y 17 de julio de 2018 (recurso de casación 5664/2017), en las que se señalaba que "*Que para acreditar que no ha existido la plusvalía gravada por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de*

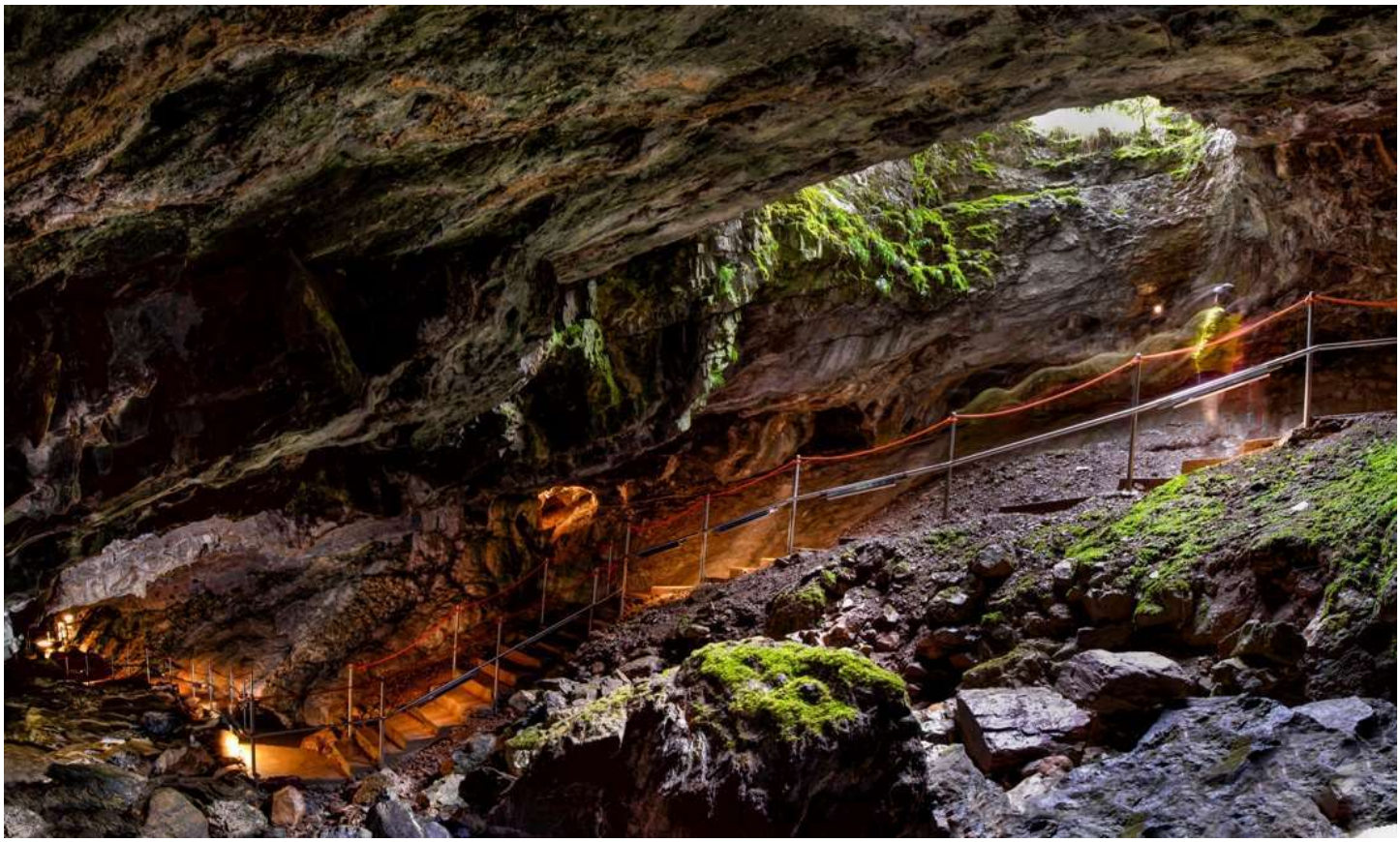
naturaleza urbana podrá el sujeto pasivo ofrecer cualquier principio de prueba que, al menos indiciariamente, permita apreciarla, como es la diferencia entre el valor de adquisición y el de transmisión que se refleja en las correspondientes escrituras públicas...".

Y más adelante se remite al criterio de la sentencia 1470/2020, de 10 de noviembre, dictada en el recurso de casación 1308/2019, en la que afirmaba lo siguiente: [...]

Y la sentencia 1470/2020 fija la siguiente doctrina:

> «La doctrina que ha de ser fijada, en respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que nos suscita el auto de admisión del presente recurso de casación, es que, para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del artículo 104.1 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, no cabe actualizar el valor de adquisición de tales terrenos conforme al Índice de Precios al Consumo o conforme a algún otro mecanismo de corrección de la inflación»

CUEVA DE LAS GÜIXAS



La Cueva de la Güixas se localiza en la localidad de Villanúa, Huesca. Aunque presenta notables valores geológicos, biológicos y arqueológicos, su principal atractivo es la íntima conexión con las historias y leyendas de las brujas (güixas) que vivieron en el entorno durante los siglos XV al XVIII.
(Tiene su origen en el Cuaternario (glaciación de Würm) hace entre 25 000 y 30 000 años)

Autor/propietario de la imagen: Sergio Laburu FUE www.espeleofoto.com

VI. REVISTAS y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES

VI.I. REVISTAS

👉 REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN. CEF

NÚM. 471 – Junio, 2022

❖ TRIBUTACIÓN

→ Estudios

■ «**El impuesto sobre sociedades en 2021**»

✍ EDUARDO SANZ GADEA. Inspector de la Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

«Una vez más, el CEF.-, Centro de Estudios Financieros, ha tenido la amabilidad de invitarme a publicar unos comentarios sobre la evolución legislativa del impuesto sobre sociedades durante el pasado año. Desde su entrada en vigor, la Ley 27/2014 ha sufrido un conjunto de reformas que, sin quebrantar su estructura, han supuesto modificaciones notables. En 2021, la más llamativa ha sido la tributación mínima del 15 %, cuya carga política excede, con mucho, de su significación en el campo de la técnica tributaria. En este ámbito, cabe resaltar la transposición de tres normas comunitarias: tributación de salida, transparencia fiscal internacional y asimetrías híbridas, si bien esta última no será comentada en la presente colaboración, ya que lo fue en otra (vid. Sanz Gadea, 2021)»

■ **«Retos que plantean los robots en el Derecho Financiero: ¿fin del sistema tributario?»**

✍ LEIRE IZAGIRRE ARANGUREN. Asesora Jurídica del Gobierno Vasco

Extracto

¿Deberían los robots someterse a gravamen? A través del presente trabajo se pretende abordar la problemática existente en torno a las eventuales obligaciones tributarias de los robots con el fin de generar debate y crear un espacio para la reflexión. Teniendo en cuenta tanto la actualidad del tema como la dimensión de los problemas que puede acarrear el proceso de robotización, en primer lugar, ha sido fundamental establecer un

concepto claro del robot.

Asimismo, con el objetivo de que los robots sean llamados a pagar tributos, ha sido necesario estudiar si cabe la posibilidad de que sean considerados obligados tributarios o, en su defecto, si se puede dotar de personalidad jurídica a los robots para que sean titulares de derechos y obligaciones a efectos tributarios. Argumentando que los robots pueden tener capacidad para pagar los tributos, se han traído a colación propuestas de diversos autores dirigidas a gravar a los robots y se ha estudiado su idoneidad, concluyendo que la figura más adecuada es la de los impuestos. Sin embargo, a la luz de que un posible impuesto a los robots repercutiría negativamente en la innovación, se han expuesto varias propuestas alternativas. En última instancia, se ha dado termino al trabajo comentando los problemas y dificultades que suscita la incorporación a la realidad material de las ideas y soluciones mencionadas»

→ Análisis doctrinal y jurisprudencial

■ **«Los derechos fundamentales de *defensa pasiva* en el seno de los procedimientos tributarios: una visión crítica de la infracción tributaria del artículo 203 de la LGT, conforme a la doctrina del Tribunal de Justicia de la UE»**

[Análisis de la STJUE de 2 de febrero de 2021, asunto C-481/19]

✍ CLAUDIO GARCÍA DÍEZ. Abogado. Doctor en Derecho. Profesor de la UDIMA

Extracto

«Mucho se ha escrito sobre la proyección del derecho fundamental a no declarar contra sí mismo (art. 24.2 de la Constitución) en la esfera tributaria. No se trata, obviamente, en las breves líneas que siguen, de llevar a cabo una sistematización de las diversas cuestiones y planteamientos que el mismo suscita en nuestro ámbito, pero sí vamos a referirnos a esta sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que, aunque no analiza una cuestión de naturaleza fiscal (pues resuelve una cuestión relativa a la legalidad de las sanciones impuestas a un sujeto por infracciones consistentes en el uso de información privilegiada, abuso de mercado y falta de cooperación; al amparo de la Directiva 2003/6/CE, de 28 de enero de 2003, y del Reglamento (UE) n.º 596/2014, de 16 de abril de 2014), su doctrina puede resultar extrapolable al orden tributario y, en particular, puede condicionar la aplicación que viene efectuándose hasta el momento de la infracción tributaria del artículo 203 de la Ley general tributaria, por resistencia, obstrucción, negativa o excusa a colaborar en las actuaciones de la Administración tributaria.

No en vano, como se reconoce en la misma Sentencia de 2 de febrero de 2021 (asunto C-481/19), la misma «tiene por objeto la interpretación de los artículos 47 y 48 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea» (apdo. 1), otorgando, en consecuencia, a dicha argumentación un alcance más amplio que el que desencadenó la decisión del Alto Tribunal»

«La falta de declaración de fallido del responsable subsidiario es causa de impugnación de la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 a) de la LGT»

[Análisis de la STS de 25 de enero de 2022, rec. núm. 8315/2019]

✍ CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario

Extracto

«La Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2022 desestima el recurso presentado por el responsable solidario y ratifica la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 24 de septiembre de 2019, que derivaba la responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la Ley General Tributaria (LGT). El Alto Tribunal analiza el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad solidaria por aplicación del artículo 42.2 a) de la LGT en supuestos de responsabilidad en cadena, distinguiendo dos situaciones diferentes: si no ha existido declaración de fallido del deudor principal, el responsable solidario del articulo 42.2 a) de la LGT puede impugnar el acto de derivación de su responsabilidad con fundamento en la improcedencia de la previa derivación de responsabilidad subsidiaria. En cambio, tal impugnación no procede cuando existe declaración de fallido y lo que pretende discutir el responsable solidario es la improcedencia de esta por existencia de bienes suficientes en el patrimonio del deudor principal, puesto que tal declaración de fallido ya habría adquirido firmeza»

«La valoración de rentas en especie en un entorno de operaciones vinculadas»

[Análisis de la STS de 9 de febrero de 2022, rec. núm. 4769/2020]

✍ JOSÉ LUIS SALINERO CANO. Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

«En la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 9 de febrero de 2022 (rec. núm. 4769/2020) se analiza cuál de las dos reglas potencialmente aplicables –regla de operaciones vinculadas (art. 41 Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas –LIRPF–) y regla de valoración de rentas en especie (art. 43 LIRPF)– tiene preferencia, en un caso en el que se combinan elementos característicos de ambas. La Inspección probó que los socios (personas físicas) utilizaban privativamente bienes de la sociedad y disponían de fondos de aquella; además, la entidad pagaba gastos personalísimos de aquellos. Estas «utilidades» se calificaron como rendimientos del capital mobiliario, en especie, para los socios (renta sometida a gravamen en el impuesto sobre la renta de las personas físicas) y como gastos por retribución de fondos propios para la sociedad (gastos no deducibles en el impuesto sobre sociedades). La Administración valoró estas rentas en especie por aplicación de la regla del artículo 43 de la LIRPF. La sentencia de instancia, confirmada por la sentencia del TS, entendió, por el contrario, que la regla de operaciones vinculadas del artículo 41 de la LIRPF goza de prioridad»

→ Casos prácticos

■ **«Impuesto sobre Sociedades. Ejercicio 2021 (casos prácticos)»**

✍ JOSÉ VICENTE NAVARRO ALCAZAR. Inspector de Hacienda del Estado

Extracto

«Estando próxima la presentación de la declaración del impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 2021, a continuación se realizan las declaraciones del impuesto de dos sociedades cuyo ejercicio contable y periodo impositivo coincide con el año natural, tributando una de ellas por el régimen general y siéndole aplicable a la otra los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión»

❖ CONTABILIDAD

→ Estudios

■ **«La diversidad de género en órganos de control y gestión y el reporting del cumplimiento de los objetivos de desarrollo sostenible»**

✍ EMMA GARCÍA-MECA (Catedrática de Universidad. Departamento economía, contabilidad y Finanzas. Universidad Politécnica de Cartagena). Jennifer Martínez-Ferrero (Profesora titular de universidad. Instituto Multidisciplinar Empresa (IME).Universidad de Salamanca). Camino Ramon-Llorens Profesora contratada doctora. Departamento Economía, Contabilidad y Finanzas. Universidad Politécnica de Cartagena

Extracto

«Este estudio tiene por finalidad analizar si el compromiso con la transparencia informativa en materia de objetivos de desarrollo sostenible (ODS) guarda relación con la presencia de mujeres en los órganos de control y de gestión. Dicho objetivo es examinado para una muestra de 145 empresas españolas para el periodo 2015-2019. La evidencia obtenida pone de manifiesto que en la empresa española la diversidad de género en los consejos de administración y equipos directivos ejerce un papel clave en el compromiso con la transparencia de las actuaciones en materia de ODS»

→ Análisis doctrinal

■ **«Aplicación de la RICAC de ingresos por una empresa que aplica el PGC de Pymes»**

[Análisis de la consulta 3 del BOICAC 128, de diciembre de 2021]

✍ JOSÉ ALBERTO TORIBIO TEMPRADO. Profesor del CEF.

Consulta 3

«Se plantean diversas cuestiones relacionadas con la aplicación de la Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega

de bienes y la prestación de servicios (RICAC de ingresos) por una empresa que aplica el PGC de Pymes»

→ Casos prácticos

- **«Segundo ejercicio resuelto de los procesos selectivos para el ingreso en el Cuerpo Superior de Interventores y Auditores del Estado, convocados por Resolución de 27 de diciembre de 2019 [BOE de 8 de enero de 2020])»**

  ✍ ANA LUNA GARCIA GONZALEZ. Interventora y auditora del Estado

  Sumario

  Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades. Conversión de obligaciones en acciones.
  Caso 2. Contabilidad financiera. Bonificaciones en un contrato de arrendamiento.
  Caso 3. Contabilidad financiera. Hechos posteriores al cierre.
  Caso 4. Contabilidad financiera y de sociedades. Adquisición en condiciones ventajosas.

👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

Entradas mayo,2022

- «**Inactividad administrativa, ingresos indebidos y una sentencia innovadora»**

  ✍ CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela (03.05.2022)

  Introducción

  «La sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 2022 (rec. 2946/2020), de la que fue ponente el Magistrado Berberoff Ayuda, ha suscitado en las últimas semanas muchos comentarios.

  Recordemos muy someramente el supuesto de hecho que ha propiciado este pronunciamiento del Alto Tribunal. Se trata de una persona física residente en Francia que había presentado el Modelo 210 del Impuesto a la Renta de No Residentes para obtener la devolución de retenciones en concepto de gravamen especial sobre premios de Loterías y Apuestas del Estado. Este obligado tributario entendía que su derecho a la devolución derivaba, tanto del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, como del Convenio de Doble Imposición España Francia. Trascurrido 6 meses, y al no haberse verificado la devolución, el obligado remitió un escrito solicitando información, y ante la inactividad administrativa, interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, invocando el artículo 29 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso Administrativa (LJCA), que articula el denominado recurso contra la inactividad de la Administración.

- **«La (in)necesaria reclamación económico administrativa basada en la infracción del derecho de la UE. a propósito de la STS 1336/2021, de 16 de noviembre»**

✍ EVA NIETO GARRIDO. Catedrática de Derecho Administrativo (05.05.2022)

Introducción

«La jurisprudencia del Tribunal Supremo respecto a la no necesaria formulación del recurso de reposición previo al recurso contencioso-administrativo cuando el mismo se fundamente en la inconstitucionalidad de un precepto legal, derivada de la STS nº 815/2018, de 21 de mayo, magistrado ponente Joaquín Huelin, ha hecho surgir la duda de si la reclamación económico administrativa es necesaria, con el fin de agotar la vía administrativa, cuando la misma se base en la infracción del Derecho de la UE. Si se trataría, por tanto, de un recurso inútil, un requisito formal que permite agotar la vía administrativa previa, pero que podría llegar a vulnerar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva cuando se fundamente en la infracción del Derecho de la UE, puesto que los TEA o TEAC no se consideran órganos judiciales a los efectos del art.267 del TFUE»

- **«Derivas probatorias en el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria»**

✍ JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO. Antiguo magistrado del Tribunal Supremo y Socio de Cuatrecasas (12.05.2022)

Introducción

«En el marco del recurso de casación contencioso-administrativo instaurado mediante la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, el Tribunal Supremo ha sentado como criterio jurisprudencial que, quien deduce una reclamación económico-administrativa impugnando un acto de aplicación de los tributos, puede aportar en esa sede de revisión las pruebas que no presentó ante los órganos de gestión o de inspección, con la única excepción de que se constate, con constancia justificada en el expediente, que tal forma de actuar es reveladora de una actitud abusiva o maliciosa. En el caso de que no sea así, el órgano de revisión queda obligado a admitir la prueba y a valorarla para adoptar resolución. El criterio es aplicable también a la presentación de pruebas en el recurso contencioso-administrativo».

- **«La normalización del principio de confianza legítima por parte de la Administración Tributaria española»**

✍ JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario (17.05.2022)

Introducción

«El Consejo para la Defensa del Contribuyente (en adelante, CDC) emitió hace ya tres años el Informe 2/2019, en el que proponía un reconocimiento expreso a nivel legislativo del principio de confianza legítima (puede consultarse en el Siguiente enlace: Propuestas-Informes-CDC-1997-2020.pdf).

En concreto, se defendía la necesidad de proclamar el principio en la propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Se reconoce que la ausencia de mención en la normativa tributaria no constituye un obstáculo para su aplicación, pero también se pone en valor que una declaración expresa del principio introduce un cierto equilibrio en las relaciones entre Administración tributaria y contribuyentes. En particular, en un sistema de gestión caracterizado por la generalización de las autoliquidaciones, donde los obligados tributarios no sólo declaran el hecho imponible y el resto de elementos de cuantificación del tributo, sino que interpretan y aplican la norma y realizan las operaciones aritméticas de liquidación. Es este sistema, que implica una carga no menor para los contribuyentes, el que reclama las actuaciones de asistencia e información previstas en el art. 85 de la LGT, cada día más extendidas y desarrolladas por parte de la Administración, todo hay que decirlo»

«La imposición sobre la riqueza en el Libro Blanco para la reforma del sistema tributario»

✍ FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla (19.05.2022)

Introducción

«En la entrada publicada en nuestro querido Blog el pasado 22 de marzo quedó pendiente comentarlas propuestas que se plantean en el Libro blanco en materia de imposición sobre la riqueza. Se trata sin duda de uno de los capítulos que más debate público ha suscitado, de ahí que haya decidido dedicarle el espacio de hoy.

El capítulo se inicia con un análisis de los fundamentos económicos y jurídicos de los tributos que gravan la riqueza en España e incorpora un repaso por los principales argumentos a favor y en contra de la aplicación de estos tributos. Entre los primeros, sin ánimo de exhaustividad, pueden citarse sus efectos sobre la equidad horizontal y vertical tanto como complemento del IRPF como por sus efectos redistributivos, así como los incentivos que pueden generar para una utilización más productiva del capital. Entre los segundos se suelen mencionar para el caso concreto del Impuesto sobre el Patrimonio la existencia de doble imposición --argumento que por cierto también podría invocarse al analizar otros tributos del sistema--, el efecto desincentivo a la inversión y el ahorro, la escasa presencia en Derecho comparado de impuestos sobre el Patrimonio equivalentes al español–si bien debe advertirse que los bienes y derechos de las personas físicas están gravados en muchos países aunque por otras vías- y su escasa recaudación»

- **«Bajar los impuestos y recaudar más: la curva de Laffer y la inflación»**

✍ ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista (24.05.2022)

Introducción

«No por discutida, deja de ser una afirmación recurrente: la de que una bajada en los tipos hace crecer la economía y que ese crecimiento produce una mayor recaudación Tributaria.

Esta afirmación puede ser cierta: si una reducción de los tipos impositivos, ensancha en mayor medida las bases imponibles, el resultado es una mayor recaudación. La cuestión es ¿cuándo una reducción de los tipos impositivos ensancha las bases imponibles? La respuesta a esa pregunta no es sencilla».

- «**Las derivaciones de responsabilidad solidaria, la prescripción y el concurso de acreedores»**

✍ LAURA CAMPANON GALIANA**.** Abogada y asesora Fiscal (31.05.2022

Introducción

«Este suculento título puede evocarnos a muchos profesionales a ciertas incógnitas o indeterminaciones a las que nos enfrentamos en nuestra práctica jurídica.

Uno de los temas que más quebraderos de cabeza nos generan son las tan abundantes derivaciones de responsabilidad. Esa vis expansiva de la deuda tributaria hacia terceros que permite a la Recaudación tributaria cobrar a cualquier precio. Y lo hacen, como si de una apisonadora se tratase, utilizando como uno de los vehículos más comunes el supuesto de responsabilidad por excelencia: los responsables solidarios por causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes derechos con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria. Esto es, el supuesto contenido en el artículo 42.2.a) LGT.

Y el problema es que "todo" puede ser entendido como ocultación bajo el prisma fiscalizador de la Administración y el momento temporal en el que puede hacerse llega a límites insospechados.

En el artículo de hoy vamos a centrarnos en la cuestión relativa a la prescripción del derecho de la Administración tributaria a derivar responsabilidades cuando el deudor principal se encuentra en concurso de acreedores, situación muy común todo sea dicho».

Entradas junio, 2022

- **«De las interpretaciones al límite, a la interpretación razonable: Cambio de criterio con relación a la cesión de vehículos a los empleados»**

✍ ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la UPF (02.06.2022)

Introducción

«El Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC), en su Resolución 3161/2019, de 22 de febrero de 2022, ha cambiado su criterio interpretativo con relación a la sujeción al IVA de la cesión de vehículos por parte de una empresa en favor de sus empleados.

Como el propio TEAC nos recuerda, el criterio que este venía aplicando era el de asimilar "las operaciones calificadas como retribuciones en especie a efectos del IRPF, con operaciones imponibles a título oneroso en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que se incidiera en la necesidad de probar la existencia de un vínculo directo entre la prestación efectuada y la contraprestación recibida, y en que la contraprestación fuera valuable económicamente".

Sin embargo, "en la medida en que este criterio no se adapta plenamente a los dictados de la jurisprudencia comunitaria, procede modificarlo para alinearnos con la misma"

Por tal motivo, "la conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación (objeto de reclamación) exige el análisis previo del carácter oneroso de la operación a efectos de su calificación como prestación de servicios conforme al artículo 4 de la Ley del IVA, de la que parte la Inspección".

En consecuencia, y en la medida que esta "no ha probado que, por la cesión de vehículos a determinados empleados y a un consejero de la entidad, la reclamante obtenga efectivamente una contraprestación valuable económicamente ni, por tanto, la existencia de onerosidad", el TEAC acuerda anular la liquidación»

■ «La sombra de una duda»

✍ ERNESTO ESEVERRI. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada (07.06.2022)

Introducción

«Me apropio del título de la película de A. Hitchcock para analizar la que deja planteada el Tribunal Supremo en sentencia de 3 de mayo de 2022 (recurso de casación núm.5101/2020) a propósito de la posible ampliación de actuaciones en el curso de un procedimiento de comprobación limitada al modo previsto en el art. 164.1 del Real Decreto 1065/2007 de desarrollo de la Ley General Tributaria, cuando dispone:

«Con carácter previo a la apertura del plazo de alegaciones, la Administración Tributaria podrá acordar de forma motivada la ampliación o reducción del alcance de las actuaciones. Dicho acuerdo deberá notificarse al obligado tributario»

«En su sentencia, el Tribunal Supremo casa y anula la pronunciada en sentido desestimatorio por el TSJ de la Comunidad Valenciana el 16 de junio de 2020

(recurso núm. 2143/2018) que confirmó un acto de liquidación tributaria relativo al IRPF.

Resumidamente los hechos enjuiciados son los siguientes. Por la Ofi cina Gestora de la Agencia Tributaria fue notificado al contribuyente el inicio de procedimiento de comprobación limitada del IRPF de un determinado ejercicio al observarse incidencias entre los datos declarados y los obrantes en poder de la Administración tributaria, incidencias que en el curso de las actuaciones desarrolladas dan como resultado un incremento de la base imponible en lo referente a los rendimientos de actividades económicas por supresión de gastos que, a juicio del instructor del expediente, resultaban improcedentes, eliminándose, asimismo, la deducción por adquisición de vivienda habitual por no quedar justificada debidamente su condición de tal».

■ **«De nuevo sobre la nulidad de las sanciones tributarias: la importancia de seguir el procedimiento sancionador»**

✍ FRANCISCO R. SERANTES PEÑA. Abogado Tributarista (14.06.2022)

Introducción

«Podría haber titulado esta entrada como "La mayor parte de las sanciones tributarias pueden ser nulas (III)" porque viene a ser la tercera entrega de dos entradas anteriores tituladas de esa forma y cuyos enlaces dejo referenciados, aquí y aquí.

Esta vez, voy a ser más cauto a la hora de dar un título ya que la jurisprudencia del TS ha venido validando las actuaciones de la Administración Tributaria. En la primera de las entradas comentaba los autos de admisión de casación que cuestionaban si se podía iniciar el expediente sancionador sin que se hubiera dictado la liquidación, esto es, cronológicamente en un momento anterior a dictar la resolución del procedimiento inspector. En la segunda de ellas hacía referencia a la sentencia del Tribunal Supremo 23 de julio de 2020 (rec. 1993/2019) (y al voto particular). Sentencia que confirmaba que lo que venía haciendo la AEAT era válido, esto es, que se podía iniciar el procedimiento sancionador con antelación a la liquidación.

Comentaba en ese segundo post, que no todo estaba perdido y que quedaba una línea de defensa. Recientemente me ha sido notificada una sentencia de la AN que anula la sanción y que, en cierto modo, acoge la tesis.

Se trata de la sentencia de la Audiencia Nacional de 03 de noviembre de 2021,

Nº de Recurso:254/2018, ECLI:ES:AN:2021:4765, ponente Rafael Villafáñez Gallego»

■ **«Derivación por consanguinidad en segundo grado colateral»**

✍ CARLOS ROMERO PLAZA. Abogado Tributarista (16.06.2022)

Introducción

«Amanezco con un ojo mirando al alba y con el otro no perdiendo de vista un acuerdo de derivación responsabilidad ex artículo 42.2 de la LGT en el que desde el principio observo que no me hacen falta los dos ojos. Está mal hecho. Lo observo con uno, el otro puedo emplearlo en saludar al día.

Son cerca de cien folios sin que en ninguno de ellos podamos observar razón alguna para que la contribuyente acabe pagando la deuda. Y con la lectura se queda uno pálido de ver la falta de razón de los pobres argumentos en que se basa el relato de los hechos que pretenden convertir en fundamentos para disgustar a la señora y de paso mermar sus ahorros.

Podríamos encuadernarlos (los folios) y obtener un panfleto que podríamos denominar "Manual de cómo no se puede derivar a un hermano por el simple hecho de ser tu hermano".

A lo largo del acuerdo de declaración de responsabilidad no se hace ni una sola referencia al conocimiento de ella respecto de la operación derivable ni su participación en la misma.

Y causar o colaborar con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria es fundamental para que opere este supuesto de responsabilidad. Remarcamos en este y en otros postal importancia de que quede acreditada la intención, la consciencia, la maldad del contribuyente presunto responsable para impedir el cobro por parte de la AEAT. Y esa conducta debe estar plenamente acreditada para esa persona dentro del expediente del que se debe defender. Si no es así debes declararla responsable. No es correcto»

«Subsidiariedad del IVA a la Importación de los representantes aduaneros»

PABLO GONZÁLEZ VÁZQUEZ. Abogado Tributarista (21.06.2022)

Introducción

«Decía Edmund Burke que ser feliz pagando impuestos, como amar estando cuerdo, no eran actitudes propias de la naturaleza del ser humano. Es posible que no le falte razón al bueno de Edm, sin embargo, y como necesario complemento a su reflexión, podríamos añadir que la imagen bíblica Zaqueana que la sociedad tiene también hoy de la Agencia es en cierto modo lógica, a la vista de determinadas actitudes y disposiciones administrativas, que no se explican más que por la motivación recaudatoria por bandera, patria y ley.

Uno de estos casos es sin duda la torticera tendencia a expandir el círculo de los obligados al pago del IVA en la importación, al entender norma y administración que son responsables subsidiarios los representantes aduaneros»

«Intimidad e inviolabilidad del domicilio. Devolución de lo incautado por la AEAT en un registro ilegal y destrucción de las copias»

MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y letrada del Tribunal Constitucional (28.06.2022)

Introducción

«Cuando se discute sobre algún tema relacionado con la inviolabilidad del domicilio me viene a la memoria una escena de la famosa serie televisiva, Breaking Bad, que se desarrolla en un desguace. Los seriéfilos sin duda la recordarán. En ella Hank, agente de la DEA, intenta forzar la puerta de la caravana que utilizan Walter White y Jesse Pinkman para cocinar la droga, cuando aparece un personaje pintoresco, Old Joe, el dueño del desguace, que ataviado con un mono de trabajo ejerce con maestría de improvisado abogado, y logra con su oportuna intervención frustrar el ansiado intento de entrada de Hank en la autocaravana.

Las atinadas objeciones que hace Old Joe son dignas de un especialista en derechos fundamentales. Empieza entonces una discusión entre ambos sobre si la autocaravana es un mero vehículo (dice Hank, ¿Ves las ruedas? … es un vehículo) o si se trata de un verdadero lugar de residencia o domicilio. Después de invocar la Cuarta Enmienda de la Constitución de USA (lo que sería el contenido de nuestro artículo 18.2 CE), Hank se ve obligado a llamar a la central para que se tramita la petición de una orden judicial de autorización de entrada. Todo ello tras demostrar que en el caso no concurría la excepción de flagrante delito: "¿ha presenciado alguna conducta ilegal?(…) está aquí fisgando y no creo que eso valga ante un tribunal". La intervención de este docto abogado dio pie a Jesse para, en calidad de titular del domicilio, no autorizar la entrada y registro la misma, al grito de "domicilio privado y no quiero que me molesten …". Por fortuna para los protagonistas el torpe de Jesse no cometió la imprudencia de decir que realmente era más bien su domicilio "profesional".

Esta didáctica escena resume los tres supuestos en los que puede producirse una entrada legitima en un domicilio constitucionalmente protegido: el flagrante delito, la válida autorización del titular usuario del domicilio o del juez competente.

[...]

De modo que continúo el demandante su acción judicial interponiendo finalmente un recurso de casación, que es el que estima en parte el Tribunal Supremo en esta sentencia de 12 de mayo de2022 (ECLI:ES:TS:2022:183)»

■ «¡Órdago a la grande!»

✍ MARIA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ. Abogada y Asesora Fiscal (30.06.2022)

Introducción

«Desconozco si los magistrados del Tribunal Supremo sabrán jugar al mus. Aquel viejo juego de mis días universitarios salmantinos, en el que por parejas y apenas sin hablar, los jugadores se limitaban a plantear envites, hacer apuestas, exigir descartes, o lanzar un órdago para que los demás se rindiesen y entregasen sus jugadas a quien tenía las cartas más ventajosas, de forma similar a la Administración del Estado, que ha descartado el envite y acaba de lanzar un "órdago a la grande" que ha acabado en el cielo casacional.

Con una temprana ola de calor sin precedentes, el 15 de junio de 2022 el Tribunal Supremo ha apreciado la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de una cuestión de rabiosa actualidad para aquellos que seguimos las "timbas tributarias": interpretar la cláusula antiabuso del artículo 14.1.h)del TRLIRNR a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo y del TJUE sobre la carga de la prueba del abuso. De nuevo el Supremo Tribunal debe tratar de desentrañar la interpretación de la exención tributaria que regula el citado artículo para los dividendos de salida distribuidos por filiales a sus matrices comunitarias, en su redacción anterior a la reforma operada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, que modifica la regulación del IRNR con efectos a partir de 1 enero de 2015»

BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España

NÚMERO 267 – MAYO, 2022

■ «**EL principio de igualdad en la partición hereditaria en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y las competencias normativas de las Comunidades Autónomas de régimen común en relación con dicho impuesto**»

RICARDO HUESCA BOADILLA. Abogado del Estado ante el Tribunal Supremo y Doctor en Derecho.

Introducción

«Un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Supremo (Sección 2ª) de 27de marzo de 2019 , casación 888/2017, seguido por otro en idéntico sentido respecto a otro bien de una herencia(en este caso, una empresa- oficina de farmacia) de 3de abril de 2019, casación 2203/2017 , y que resuelve, desestimándolo, el recurso de casación formulado por unos obligados tributarios del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contra la sentencia dictada por la Sala homónima del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 10 de noviembre de 2016 (r. 22/2013), ha permitido analizar al Alto Tribunal el alcance actual, tras la asunción por las Comunidades Autónomas de competencias normativas en relación con los tributos cedidos, entre los que se encuentra el que nos ocupa, del principio de igualdad en la partición hereditaria, de honda tradición jurídica en nuestro Derecho, y la posible modulación o, si se prefiere, anulación del mismo a consecuencia del ejercicio de esas competencias por los entes autonómicos. El estudio detallado del tema, desde el punto de vista indicado, hace necesario hacer previamente una serie de consideraciones generales sobre la partición hereditaria y sobre el significado del principio de igualdad de la partición en las sucesiones hereditarias sujetas al Impuesto de Sucesiones y Donaciones»

NÚMERO 268 – JUNIO, 2022

«Doctrina administrativa sobre el Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados»

JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ**.** Inspector de Hacienda del Estado. Doctor en Derecho. Ex-Subdirector General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos de la Dirección General de Tributos del MHFP. Abogado.

Introducción

«El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) es quizás el tributo que, más veces, suele ser calificado como "jurídico" del sistema fiscal español, pero, como es fácil entender, no porque se regule mediante normas jurídicas, que es lo común de cualquier impuesto, sino porque se fundamenta en varios principios que suponen la aplicación de la hermenéutica jurídica general.

En efecto, los principios de calificación jurídica general, la clasificación jurídica de los bienes, la delimitación de las condiciones jurídicas, etc. son básicos para la interpretación y la aplicación del ITPAJD, que informan lo que se denomina doctrina administrativa en el ámbito tributario, cuya competencia corresponde en nuestro país a la Dirección General de Tributos (DGT) y al Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

En el mencionado ITPAJD, al tener ese marcado substrato jurídico, resulta más importante para los concernidos por dicho tributo, la doctrina administrativa sobre la interpretación y la aplicación del impuesto.

En el sentido anterior, la DGT sostiene en varias contestaciones vinculantes a consultas tributarias (V4053-15, V1627-21, V0243-22...), tras clasificar las adquisiciones de bienes en originarias y derivativas, según que se trate de adquisiciones sin transmitentes o con ellos, respectivamente, que al faltar en las primeras la traditio o tradición de los bienes, que no se trata de una transmisión en los términos de la normativa del ITPAJD por lo que concluye como no sujetas dichas adquisiciones a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del mencionado impuesto.

En concreto en dichas contestaciones, se trataba de supuestos de prescripción adquisitiva o usucapión, que generalmente son adquisiciones sin transmitente anterior y, aunque, pudieran producirse con un titular anterior del bien de que se trate, no lo transmite al nuevo titular, sino que este adquiere de forma originaria, no se produce por la tradición, sino por la mera posesión de la cosa, con justo título (prescripción adquisitiva ordinaria) o incluso sin el título (prescripción adquisitiva extraordinaria), siendo estas últimas, pese a su denominación las que más regularmente se producen en la práctica.

La base de su argumentación es que la delimitación del concepto de transmisión onerosa, a efectos de la modalidad de TPO, es más restrictiva en este gravamen

que en la normativa civil que regula los modos de adquisición originarios y que por tanto dichos modos de adquirir no quedan sujetos a la mencionada modalidad del ITPAJD, según una interpretación acorde con lo dispuesto en los artículos 1.1.1º y 7.1 del texto refundido de la Ley del ITPAJD.

En efecto, según expone la DGT en sus contestaciones sobre este extremo, considera que los preceptos citados no son aplicables a la accesión, ocupación y la prescripción adquisitiva, porque falta la transmisión (la tradición del Código Civil). Por lo que concluye que la adquisición de una propiedad por prescripción adquisitiva o usucapión no está sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD por tratarse de una adquisición originaria y, por tanto, faltar uno de los elementos que configuran el hecho imponible de esta modalidad del impuesto, la transmisión.

[...]»

👉 CRÓNICA TRIBUTARIA. 183/2022

■ EDITORIAL

✍ CRISTINA GARCÍA–HERRERA y SATURNINA MORENO. Editoras Ejecutivas de Crónica Tributaria. Nueva Época,

«El segundo número del año 2022 de la revista Crónica Tributaria. Nueva Época recoge cinco aportaciones doctrinales y tres comentarios bibliográficos. En esta ocasión tres de los cinco artículos científicos abordan diferentes cuestiones relacionadas con el IVA (interpretación jurisprudencial del derecho a la deducción del IVA soportado, efectos sancionadores de la indebida aplicación de la deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos automóviles de turismo, y la calificación fiscal de las criptomonedas a efectos de este impuesto). Los otros dos trabajos acometen, de un lado, el análisis de los recursos extraordinarios en la vía económico-administrativa; y, de otro, los aspectos económicos y fiscales de los planes de pensiones y otros instrumentos de previsión privados, con especial referencia a los planes de pensiones en la modalidad de empleo.

[...] »

■ ARTÍCULOS CIENTÍFICOS

I. **«Recursos extraordinarios en la vía económico-administrativa tributaria. ¿está justificada su existencia? ¿qué modificaciones requiere su regulación**?» (Recibido: Octubre, 2021: Aceptado: Enero,2022)

✍ FELIPE ALONSO MURILLO. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valladolid

RESUMEN

«El estudio dogmático de los recursos extraordinarios regulados en la vía económico-administrativa tributaria por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, debe dar respuesta a una primera cuestión: ¿Está justificada su existencia?

Descendiendo un escalón en el examen, la segunda cuestión que debe ser respondida es la siguiente: ¿Qué modificaciones requiere la regulación de esos recursos extraordinarios? Ofrecer una respuesta ponderada en Derecho a esas dos preguntas es el objetivo primordial de este trabajo, porque es frecuente y erróneo responderlas atendiendo a lo que conviene exclusiva o principalmente a la Administración tributaria o, alternativamente, a los obligados tributarios. Palabras clave: vía económico-administrativa tributaria, recursos extraordinarios, unificación de criterio, unificación de doctrina, recurso extraordinario de revisión»

SUMARIO

«1. PROEMIO. 2. RECURSO EXTRAORDINARIO DE ALZADA PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIO. 2.1. Regulación y naturaleza extraordinaria. 2.2. Finalidad y justificación de su existencia. 2.3. Plazo de interposición. 2.4. Resoluciones recurribles, legitimados para recurrir y órgano competente para resolver. 2.5. Iniciación, tramitación y resolución. 2.6. Modificaciones necesarias en su regulación. 3. RECURSO EXTRAORDINARIO PARA LA UNIFICACIÓN DE DOCTRINA. 3.1. Regulación y naturaleza extraordinaria. 3.2. Finalidad y justificación de su existencia. 3.3. Plazo de interposición. 3.4. Resoluciones recurribles, legitimados para recurrir y órgano competente para resolver. 3.5. Iniciación, tramitación y resolución. 3.6. Modificaciones necesarias en su regulación. 4. RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISIÓN. 4.1. Regulación y naturaleza extraordinaria. 4.2. Finalidad y justificación de su existencia. 4.3. Plazo de interposición. 4.4. Actos y resoluciones recurribles, motivos tasados del recurso, legitimados para recurrir y órgano competente para resolver. 4.4.1. Actos y resoluciones recurribles. 4.4.2. Motivos del recurso. 4.4.3. Legitimados para recurrir. 4.4.4. Órgano competente para resolver. 4.5. Iniciación, tramitación y resolución. 4.6. Modificaciones necesarias en su regulación. 5. EPÍLOGO. BIBLIOGRAFÍA»

II. **«La sanción de las conductas típicas derivadas de la indebida deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de los vehículos automóviles de turismo»** (Recibido: Febrero, 2022; Aceptado: Marzo, 2022**)**

✍ ALFONSO DEL MORAL GONZÁLEZ**.** Inspector de Hacienda del Estado

RESUMEN

«Las especiales reglas establecidas en el artículo 95.Tres de la Ley del IVA para la deducción del impuesto soportado en la adquisición de los vehículos automóviles de turismo, como bienes de uso mixto, han sido y son una permanente fuente de conflicto entre los sujetos pasivos y la Administración, por las imprecisiones de que adolece y las dificultades para probar el grado de afectación real a la actividad. Estas circunstancias determinan que la apreciación de la existencia de culpabilidad, a los efectos de sancionar la minoración del IVA deducido por la no aceptación del porcentaje de afectación declarado por el sujeto pasivo, se vea especialmente limitada y, por el contrario, prevalezcan los casos de ausencia de responsabilidad por infracción tributaria»

SUMARIO

«1. Introducción. 2. Las conductas típicas derivadas de la indebida deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado en la adquisición de un vehículo automóvil de turismo.

3. La apreciación de responsabilidad y la posible concurrencia de causas de exclusión. 3.1. Cuestiones generales. 3.2. La interpretación razonable del artículo 95.tres de la ley del impuesto sobre el valor añadido. 3.3. Responsabilidad en los casos de discrepancias en la suficiencia de la prueba del grado de afectación. 4. La calificación de estas conductas infractoras como graves o muy graves. 4.1. Ocultación. 4.2. Medios fraudulentos. 5. Conclusiones. Bibliografía. Documentos»

III. «**Aspectos económicos y fiscales de los planes de pensiones y otros instrumentos de previsión privados: especial referencia a los de empleo»** (DOUE L 347, de 11 de diciembre de 2006. En adelante Directiva IVA). [Recibido: Noviembre, 2021 Aceptado: Enero, 2022]

✍ MIGUEL GUTIÉRREZ BENGOECHEA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Málaga

RESUMEN

«Uno de los pilares básicos en el que se asienta el Estado de Bienestar Social se basa en garantizar unas pensiones públicas dignas a sus ciudadanos. Sin embargo, en España las variables demográficas, económicas y la crisis provocada por la COVID-19 actúan de forma adversa al sostenimiento de las pensiones públicas en el actual sistema de reparto de la Seguridad Social española. El legislador ha apostado por incentivar los planes de pensiones de empleo frente a los individuales y asociados al igual que otros países de nuestro entorno como Italia, Reino Unido y Suecia entre otros. De esta forma, los planes de pensiones de empleo no sólo fidelizan la relación del trabajador con la empresa, sino que también, protegen económicamente a estos cuando alcancen la edad de jubilación.

No obstante, en mi opinión, los beneficios fiscales dirigidos a los planes de pensiones de empleo no creo, que tengan a corto plazo una gran efectividad en la suscripción de estos contratos de previsión privados, dado que el 97 por ciento del tejido empresarial lo constituyen las pequeñas y medianas empresas sin capacidad financiera en estos momentos para asumir este coste económico y social»

SUMARIO

«1. introducción. 2. Aspectos generales de los planes de pensiones privados. 3. Naturaleza jurídica de los planes de pensiones. 4. El principio de no discriminación en los planes de pensiones de empleo. 5. Tributación de las aportaciones a planes de pensiones. 5.1. Fiscalidad de los promotores. 5.2. Acerca de la naturaleza de liberalidad de las aportaciones en el plan de pensiones de empleo. 5.3. Integración por el partícipe de las cantidades aportadas por el promotor. 5.4. Justificación de la integración de las aportaciones en la declaración del partícipe. 6. Beneficios fiscales en las aportaciones a los planes de pensiones en el IRPF antes de la modificación tributaria en la Ley de Presupuestos Generales del Estado Para 2021. 7. Beneficios fiscales de los planes de pensiones con las Leyes De Presupuestos Generales del

Estado para 2021 y 2022: especial referencia a los planes de pensiones de empleo. 8. Fiscalidad de las percepciones de los planes de pensiones de empleo. 9. Planes de previsión empresarial. 10. Reflexiones finales. Bibliografía»

IV. «**La pragmática incoherencia de la calificación de las criptomonedas a Efectos tributarios»** (Trabajo realizado en el marco del proyecto de investigación "Sostenibilidad en nuevos modelos de empresa y de negocio" (RTI2018-096295-B-C21) financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades y el Fondo Europeo de Desarrollo Regional de la Unión Europea.)

✍ SALVADOR MONTESINOS OLTRA. Profesor Titular de Derecho Financiero y tributario. Universitat de València.

RESUMEN

«En este trabajo se discuten los argumentos empleados en la conocida sentencia Hedqvist del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en la que se reconoce la exención en el IVA de las operaciones de cambio de bitcoins equiparando esta criptomoneda a las divisas. También se analiza la proyección de este criterio sobre otras operaciones con criptomonedas sujetas a dicho impuesto o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y, aunque sólo en la medida en que resulta dialécticamente útil para realizar un juicio crítico al respecto, su tratamiento en el ámbito de la imposición directa, donde prevalece hasta el momento su calificación como activos o bienes intangibles. Aunque estas diferencias de calificación no plantean, en general, problemas de orden práctico, el análisis realizado pone de relieve el pragmatismo del TJUE al abordar la cuestión, pero permite concluir que, de adoptarse un criterio unitario en el ámbito tributario, la equiparación a las divisas y, en suma, al dinero de curso legal en uno o varios países no sería la más acertada.

SUMARIO

1. Introducción. 2. El criterio del tribunal de justicia de la unión europea en relación con el IVA: el principio de neutralidad llevado a su máxima expresión. 2.1. La dudosa condición de las "monedas" virtuales como medio de pago. 2.2. La exención en el IVA de la compraventa o cambio de criptomonedas. 2.3. Dinero, divisas, monedas sociales y criptomonedas: conclusiones que cabe extraer de la sentencia del tribunal de justicia de la Unión Europea *hedqvist* acerca de la naturaleza de las criptomonedas. 3. El *bitcoin*, un activo sin emisor: ¿constituye la actividad de los mineros de criptomonedas una actividad sujeta al IVA? 4. Más allá de las operaciones de minado: tratamiento en el IVA de las entregas de criptomonedas en contraprestación de operaciones sujetas al IVA. 5. La transmisión de criptomonedas y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. 6. A modo de conclusiones: el gravamen de las criptomonedas y la imposición sobre las transacciones financieras. Bibliografía.

V. «**Los principios de neutralidad y proporcionalidad como vectores del derecho de deducción en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Una revisión crítica al hilo de la sentencia del Tribunal de Justicia De La Unión Europea de 18 de**

marzo de 2021 (asunto c-895/19)» [Recibido: Septiembre, 2021.Aceptado: Octubre, 2021]

✍ KONRAD PAWEL SLOWINSKI. Doctor en Derecho por la Universidad San Pablo-CEU. Abogado

RESUMEN

«El trabajo tiene por objeto destacar la importancia de los principios de neutralidad y proporcionalidad en el ámbito del IVA y revisar el criterio de la jurisprudencia comunitaria del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre las limitaciones al derecho de deducir, al hilo de la Sentencia dictada el 18 de marzo de 2021 en el asunto C-895/19.

Se presta especial atención al ejercicio del derecho a deducción en las adquisiciones intracomunitarias y al alcance de los requisitos materiales y formales que se anudan al mismo. Se concluye que, atendiendo a la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, el ejercicio del derecho a la deducción del IVA correspondiente a una adquisición intracomunitaria resulta garantizado y delimitado por los principios de neutralidad, proporcionalidad y seguridad jurídica, por lo tanto, en principio, no puede ser limitado»

SUMARIO

1. Introducción y planteamiento del tema. 2. Derecho a deducción correspondiente a una adquisición intracomunitaria al hilo del caso polaco. 3. El principio de neutralidad como el hilo conductor al derecho a deducción. 4. Requisitos materiales y formales como garantía de derecho a deducción. 5. Adquisiciones intracomunitarias y formalidades en la Directiva del Impuesto sobre el Valor Añadido. 6. Seguridad jurídica como parte inseparable del ordenamiento jurídico europeo. 7. Principio de proporcionalidad: su función en el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. 8. Reflexiones finales. Bibliografía.

■ COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

➞ «Entidades de crédito y actividad financiera. Tributación de determinadas operaciones» de Alberto Marzal Cervantes

Reseña de DOMINGO CARBAJO VASCO

➞ «Las declaraciones y autoliquidaciones tributarias electrónicas en el ordenamiento jurídico alemán» de Víctor M. Sánchez Blázquez

Reseña de MERCEDES NAVARRO EGEA

➞ «La digitalización en las Administraciones Tributarias» de Domingo Carbajo Vasco y Alfredo Collosa

Reseña de LUIS AMANDO PERAGÓN LORENZO

VI.2. PODIUM AUTORAS/AUTORES

ALFONSO DEL MORAL GONZÁLEZ. Inspector de Hacienda del Estado

«La sanción de las conductas típicas derivadas de la indebida deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado en la adquisición de los vehículos automóviles de turismo»

→ CRÓNICA TRIBUTARIA. 183/2022 (Pág. 49 a 67)

****

CUEVA DE VALPORQUERO

Junto a la aldea de montaña de Valporquero de Torío, al norte de la provincia de León, se ubica la Cueva de Valporquero. Tiene un recorrido lineal, que constituye el lecho de un antiguo río subterráneo que en la actualidad circula a un nivel inferior. Las amplias dimensiones de sus galerías y la belleza de sus espeleotemas constituyen sus principales atractivos.

(Es una cueva de roca caliza de montaña con una edad de 1.6 millones de años)

Autor/propietario de la imagen: Sergio Laburu www.espeleofoto.com

VII. BIBLIOTECA
LIBROS-MONOGRAFÍAS

«CUESTIONES ACTUALES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS Y PROPUESTAS DE MEJORA»

AUTOR: EY ABOGADOS

EDITA: FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETIVIDAD

Edición: junio,2022

INTRODUCCIÓN

«En la definición del objetivo de la Fundación Impuestos y Competitividad, artículo 5 de sus Estatutos, se atiende a la investigación, conocimiento, divulgación de soluciones o desarrollos en materia de tributación y fiscalidad que" ... *pudieran ser incorporados al ordenamiento y la práctica española y comunitaria en beneficio de la competitividad de la economía nacional y de la Unión Europea*". del sistema fiscal

Estimando que el impacto que produce el sistema fiscal español -a los contribuyentes y globalmente y a la economía nacional-, viene dado desde luego por las normas sustantivas de regulación de los distintos tributos que lo configuran pero también y mucho, de la efectiva aplicación que se hace de los mismos, pues en ese proceso de aplicación hay siempre un margen significativo, que pesa y mucho en el resultado final de la carga tributaria.

Esa visión, propia de la Fundación Impuestos y Competitividad, se hace evidente en cada uno de los proyectos que la misma ha desarrollado; pero cabe protagonismo relevante en algunos de ellos. Así, por ejemplo, cuando se abordó:

[...]

Cabe entender que el proyecto que ahora se presenta enlaza con esos otros relacionados; no atendiendo en ellos a la regulación sustantiva de los tributos, sino a los mecanismos de su efectiva puesta en práctica, de su aplicación.

Debiendo resaltar como la insistencia sobre estos asuntos es plenamente coherente con la relevancia que la Fundación atribuye a la seguridad jurídica, en relación a la cual se produjo en su día, -en 2014, con ocasión de la toma de posición de la Fundación, respecto de el *"Informe sobre la reforma tributaria 2014"*– un

pronunciamiento o declaración programática, declarando la consecución de la seguridad jurídica clave para mejorar el sistema fiscal español; concretando un decálogo de actuaciones precisas para la consecución de dicho objetivo.

.....

Sin duda que la revisión de los procedimientos y su aplicación, son un buen cauce para medir la "seguridad" jurídica del sistema fiscal, o si se prefiere "en la aplicación" del sistema fiscal. Seguridad jurídica, o ausencia de esta, que viene determinada, por lo que respecta al proyecto que nos ocupa, por el uso que la Administración Tributaria, cómo brazo ejecutor de la política tributaria haga de las herramientas que la normativa procedimental le atribuye.

En efecto, en esta ocasión se ha decidido entrar en la consideración de los procedimientos tributarios pero ellos se hace, no con pretensión de analizar la universalidad de los mismos -la Fundación nunca pretende editar "manuales" sobre las materias que investiga-; antes al contrario, se descarta expresamente la consideración de procedimientos tan relevantes y -sin duda necesitados de reflexión- como los sancionadores, o los de revisión ...; entrando a analizar algunos aspectos generales con incidencia en todos los procedimientos tributarios, -aunque se atiende de modo particular a la conexión con los procedimientos de comprobación e inspección-; así como algunas cuestiones específicas de algún procedimiento en particular, de gestión (Regularizaciones temporánea), de recaudación.

Completando el análisis con una significativa atención al papel del TS , cúspide del sistema jurisdiccional. Papel sin duda relevante en el ámbito de las "obligaciones odiosas", dentro de las que la doctrina tradicional siempre ha incluido la obligación tributaria; y más cuándo es nota permanente de la realidad aplicativas del sistema fiscal español la significativa litigiosidad surgida de la relación tributaria; tal y como se analiza también en este trabajo.

Para acabar con esta introducción, solo expresar un deseo: que la demanda de una mayor seguridad jurídica que la Fundación impuestos y competitividad explicito con ocasión del análisis de las propuestas de reforma tributaria en curso durante 2014 tenga ahora, con este proyecto, un nuevo eco y que la nueva reforma tributaria que se acometa toma sobre la base de partida del del reciente Libro Blanco, tome en consideración las propuestas de mejora que este documento recoge.

Mejoras que en sí mismas no tienen incidencia directa en el importe de las cuotas tributarias a recaudar, ni en la presión fiscal que el sistema genera; pero que si debiera impactar, y mucho, en reducir la presión fiscal indirecta que los contribuyentes soportan, y aumentar las garantías del administrado lo que sin duda redundaría en una más pacífica y eficaz aplicación del sistema tributario, y en él deseado objetivo de fomento del cumplimiento voluntario.

[...] »

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

ALGUNOS RASGOS DEFINITORIOS DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO ACTUAL: LA GENERALIZACIÓN DE LA AUTOLIQUIDACIÓN Y LA MULTIPLICIDAD DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Juan Antonio Cívico (BAKER MCKENZIE)

1. **Introducción**
2. **Rasgos generales del procedimiento tributario**
3. **Especial referencia al sistema de autoliquidación. Implicaciones respecto de la gestión tributaria**
   - 3.1. Características genera es del sistema de autoliquidación. El traslado de la carga administrativa al contribuyente
   - 3.2. Las rectificaciones o modificaciones de las autoliquidaciones
   - 3.3. Algunas cuestiones relativas a [os procedimientos de control de as autoliquidaciones
   - 3.4. Mención específica al control de las autoliquidaciones mediante herramientas tecnológicas
   - 3.5. La autoliquidación y la responsabilidad del contribuyente
4. **Sujetos activos de la relación jurídico-tribularía. Una gestión tributaria a varias velocidades**
   - 4.1. La dispersión de los entes aplicadores de la norma tributaria.
   - 4.2. La distribución de competencias entre administraciones: la gestión de tipo “censal” y tributaria
   - 4.3. La colaboración en la gestión tributaria por parte de externos o "privados”
5. **Conclusiones**

CAPÍTULO II

LOS SUJETOS INTERVINIENTES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS. EN ESPECIAL, PARTICIPACIÓN DE TERCEROS (RETENIDOS, REPERCUTIDOS, ETC.)

José Manuel Carro Martín (*KPMG*)

1. **Introducción**
2. **La figura del interesado en la relación jurídico tributaria: su falta de definición en la norma tributaria**

3. **La legitimación activa y su "posible" modificación por razón de pacto o contrato**
4. **Pluralidad de interesados en el procedimiento administrativo**
5. **Representante vs. mero presentador del documento (colaborador social)**
6. **Conclusiones y propuestas de mejora**

CAPÍTULO III

EL TIEMPO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: (PRESCRIPCION, CADUCIDAD Y FIGURAS AFINES)

Pedro Herrera Molina (UNED)

1. **Introducción**
2. **Prescripción en materia tributaria**
   - 2.1. Concepto y fundamento
   - 2.2. Formulación legal
   - 2.3. Prescripción del derecho a liquidar
   - 2.4. Prescripción del derecho a recaudar
   - 2.5. Prescripción de la responsabilidad derivada de las infracciones tributarias
   - 2.6. Prescripción de las sanciones tributarias
   - 2.7. Prescripción de las devoluciones tributarias
   - 2.8. Incidencia de los procesos judiciales sobre la prescripción
3. **Caducidad y figuras afines en el ámbito de procedimientos tributarios de aplicación de los tributos**
   - 3.1. Delimitación de conceptos
   - 3.2. Especialidades en el cómputo de la caducidad v figuras afines
4. **Incidencia de las resoluciones administrativas y judiciales sobre el cómputo de los plazos de prescripción y caducidad**.
   - 4.1. Aspectos generales
   - 4.2. Declaración de nulidad o anulabilidad de los actos administrativos
   - 4.3. Retroacción de actuaciones y ejecución de resoluciones y sentencias
5. **Conclusiones**

CAPÍTULO IV.

CARGA Y TEMPORANEIDAD DE LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS

José Ignacio Ruiz Toledano (Inspector de Hacienda del Estado)

1. **Introducción**
2. **Concepto de prueba**
3. **Objeto de la prueba**
4. **Carga de la prueba**
   4.1. La regla del artículo 105.1 de la LGT
   4.2. La especialidad del artículo 102.2 de la LGT
5. **Medios y valoración de la prueba**
   5.1. Remisión a las normas civiles
   5.2. Normas específicas tributarias
6. **Presunciones**
   6.1 Concepto de presunción
   6.2. Presunciones establecidas en las normas
   6.3. Presunciones no establecidas en las normas
   6.4. Veracidad de los datos de registros públicos
   6.5. Certeza de los datos consignados en los documentas presentados por los obligados tributarios
   6.6. Distribución de la de la cuota entre periodos interiores al año
7. **Momento o temporaneidad de la prueba**
8. **Práctica de la prueba**.
   8.1. Documentación aportada por el obligado tributario
   8.2. Documentación elaborada por los órganos de aplicación de los tributos
   8.3. Aspectos probatorios de ras actuaciones a través de sistemas digitales
   8.4. La motivación de la prueba.
   8.5. Expediente administrativo
   8.6. Prueba

9. Conclusiones

CAPÍTULO V

PROCEDIMIENTO Y REGULARIZACIÓN INTEGRA

Jaume Cornudella Marqués (PWC)

1. **Introducción**
2. **Una aproximación al concepto de íntegra regularización**
3. **La evolución del concepto de regularización íntegra**
4. **¿Es necesario un procedimiento autónomo?**

5. **Íntegra regularización y comprobaciones parciales**
6. **Firmeza de los actos administrativos y regularización íntegra**
7. **Prescripción y regularización íntegra**
8. **El fraude como posible límite a la íntegra regularización**
9. **Los efectos del incumplimiento de la íntegra regularización**
10. **Conclusiones**

CAPÍTULO VI

ADECUACIÓN, SUCESIÓN Y CONCURRENCIA DE PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Tamara Iglesias Cancho (EY ABOCADOS)

1. **Introducción**
2. **Sucesión de procedimientos de comprobación sobre un mismo ejercicio**
   - 2.1. Efecto preclusivo de la comprobación
   - 2.2. Aproximación a la noción de objeto comprobado
   - 2.3. Excepción a la preclusividad de la comprobación limitada: el descubrimiento de nuevos hechos o circunstancias
   - 2.4. Proyección de algunos de los efectos preclusivo de la comprobación
   - 2.5. Efectos preclusivos de la inspección
3. **Sucesión de procedimientos sobre una misma cuestión respecto de ejercicios distintos: falta de regulación de la prejudicialidad contencioso-administrativa**
4. **Concurrencia de procedimiento penal por delito fiscal y procedimiento inspector**
   - 4.1. De la prejudicialidad penal a la no paralización del inspector como regia general
   - 4.2. La dudosa naturaleza de la liquidación dictada con respecto a los elementos vinculados al delito fiscal
   - 4.3. Deber de la administración de abstenerse de sancionar
   - 4.4. Limitación para combatir la liquidación administrativa
   - 4.5. La dificultad de conjugar el derecho a no autoincriminarse con deber de colaboración en el marco del procedimiento inspector
   - 4.6. Ausencia de paralización de la acción de cobro, ajuste de la deuda conforme al resultado del proceso penal
   - 4.7. Casuística de efectos de ta sentencia en el proceso penal
5. **Concurrencia de procedimientos como consecuencia de la ejecución de estimaciones parciales**
6. **Conclusiones**

CAPÍTULO VII

EJECUCIÓN Y REITERACIÓN DE PROCEDIMIENTOS

María Muñoz Domínguez y María Flores Navarro (GARRIGUES)

1. **Introducción**
2. **Normativa reguladora de la ejecución de resoluciones y sentencias en materia tributaria**
3. **Evolución de la jurisprudencia sobre la ejecución de resoluciones y sentencias y la reiteración de procedimientos tributarios**
   - 3.1. Sobre la posibilidad de dictar una nueva liquidación tras la anulación de la liquidación original
   - 3.2. Sobre los límites en la ejecución y en la reiteración de procedimientos tributarios y liquidaciones
4. **Reflexiones finales: propuestas de mejora**

CAPÍTULO VIII

PROBLEMÁTICA ACTUAL DE LAS REGULARIZACIONES VOLUNTARIAS EN EL SISTEMA DE AUTOLIQUIDACIONES

Miguel Cremades Schulz y Luis Alberto Carrión Jimeno (URÍA MENÉNDEZ)

1. **Incentivos legales a la regularización voluntaria**
   - 1.1. El cumplimiento extemporáneo en el sistema de autoliquidaciones
   - 1.2. El tratamiento de las regularizaciones voluntarias en la historia del sistema de autoliquidaciones en España
2. **Problemas y dificultades a las que actualmente se enfrentan los obligados tributarios en relación con regularizaciones voluntarias complejas**
   - 2.1. Operaciones o rentas declaradas en un período impositivo distinto
   - 2.2. Rentas declaradas por un obligado tributario distinto del que corresponde y otros supuestos análogo
   - 2.3. Declaraciones presentadas y deuda tributaria ingresada ante otra administración tributaria
   - 2.4. La lliquidación administrativa de intereses y recargos
   - 2.5. Regularización voluntaria presentada por persona distinta del obligado tributario
3. **Aspectos claves de las dificultades prácticas de las regularizaciones: la indivisibilidad de los hechos**
4. **Soluciones adoptadas por el legislador o la jurisprudencia para paliar algunos de estos problemas en el ámbito de las regularizaciones de oficio**
5. **Algunas propuestas de mejora**

5.1. La inclusión DE recargos e intereses en el modelo de autoliquidación complementario

5.2. Regularización que afecta a un solo contribuyente: las autoliquidaciones extemporáneas acumuladas

5.3. Regularizaciones voluntarias que afectan a varios contribuyentes: implantación de la solicitud conjunta y la "ventanilla única"

5.4. Regularizaciones voluntarias que afectan a varios contribuyentes: implantación de las autoliquidaciones extemporáneas conjunta

5.5. La vuelta al procedimiento de liquidación administrativa como opción para las, regularizaciones complejas

6. **Conclusiones**

CAPÍTULO IX

TENSIÓN ENTRE GARANTÍAS Y COBRO EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACION: EN PARTICULAR. MEDIDAS CAUTELARES Y RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

1. **Introducción**

2. **La presunción de validez del acto administrativo y la apariencia de buen derecho: un primer supuesto de tensión en el ámbito de las medidas cautelares**

3. **La tensión en el ámbito de las medidas cautelares frente al contribuyente**

4. **La derivación de la responsabilidad tributaria: una tensión creciente**

4.1. La naturaleza de la responsabilidad tributaria

4.2. El carácter solidario o subsidiario de la responsabilidad

4.3. El tratamiento estanco de la deuda derivada

4.4. El plazo de prescripción: algunas disfunciones

4.5. Un supuesto especialmente problemático: el caso los administradores

5. **Conclusiones**

CAPÍTULO X

EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO EN LA RECIENTE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO: EN PARTICULAR, EL PRINCIPIO DE BUENA ADMINISTRACIÓN

Sandra González de Lara Mingo (AUDIENCIA NACIONAL)

1. **El derecho fundamental a la buena administración**

1.1. El principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos

1.2. El derecho a la buena administración en el derecho europeo

2. **Jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo en relación con los procedimientos tributarios**

   2.1. El derecho a la buena administración en la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo

   2.2. El procedimiento tributario en la reciente jurisprudencia del Tribunal otros supuestos

3. **Jurisprudencia pendiente del Tribunal Supremo en relación con los procedimientos tributarios**

   3.1 E! derecho a la buena administración en la jurisprudencia pendiente del Tribunal Supremo

   3.2. El procedimiento tributario en la jurisprudencia pendiente del Tribunal Supremo; otros supuestos

4. **Conclusiones**

CAPÍTULO XI

EL PAPEL DEL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN EN LA FORMACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: LA RELACIÓN ENTRE AL AUTO DE ADMISIÓN Y LA SENTENCIA Y tos EFECTOS N EL TIEMPO DE LOS CAMBIOS JURISPRUDENCIALES

Ana Juan Lozano (Universidad de Valencia

y Joaquín Huelin Martínez de Velasco (CUATRECASAS)

1. **El valor y el papel de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en el sistema de fuentes**

   1.1. El debate doctrinal sobre el carácter vinculante de la jurisprudencia

   1.2. El nuevo recurso casación como instrumento al servicio de la seguridad jurídica en el ámbito tributario

   1.3. Los criterios jurisprudenciales en el nuevo recurso de casación como pautas interpretativas vinculantes

2. **Relación entre el auto de admisión y la sentencia: problemas prácticos derivados de la tensión entre el *ius constitutionis y el ius litigatoris*. Estado actual de la cuestión en materia tributaria y propuestas de determinación.**

   2.1. Controversia actual respecto a la relación entre el auto de admisión y a sentencia

   2.2. Relación "endógena" entre el auto de admisión y el enjuiciamiento, en el mismo recurso de casación sin acumulación de actos impugnados

   2.3. La vinculación entre liquidación v sanción con impugnación acumulada en mismo recurso

   2.4. La vinculación entre obligaciones tributarias distintas con regularizaciones impugnadas en distintos recursos: relación "exógena" entre el auto de admisión y otros recursos (de casación o de instancia), o procedimientos tributarios (de

revisión, de aplicación de [os tributos o sancionadores

3. **Los efectos en el tiempo (le tos cambios jurisprudenciales, problemas prácticos y propuestas en pro de la seguridad jurídica**

3.1. La problemática general

3.2. Tipología de situaciones en materia tributaria potencialmente afectadas por las Sentencias del Tribunal Supremo

CAPÍTULO XII

LA LITIGIOSIDAD PROCEDIMENTAL: CAUSAS Y PROPUESTAS DE MEJORA

Pablo Chico de la Cámara (UNIVERSIDAD REY JUAN CARLOS)

1. **Planteamiento**

2. **Primera Parte: Análisis panorámico de las causas de la conflictividad tributaria**

2.1. La excesiva presión fiscal indirecta

2.2. La extraordinaria complejidad y la alta volatilidad normativa

3. **Segunda Parte: Algunas propuestas de mejora en el seno de los procedimientos Tributarios**

3.1. Potenciación de a consulta tributaria como instrumento ágil para la relación cooperativa

3.2. Uso generalizado de disposiciones ministeriales interpretativas

3.3. Mejoras en la normativa sobre notificaciones tributarias: ampliación de los plazos de notificación electrónica

3.4. Selección de contribuyentes en función de su historial (por imposición repetida de sanciones firmes) a estar constantemente sometidos a procedimientos de comprobación e inspección y endurecimiento de sanciones pecuniarias v privativas de derechos para los infractores reincidentes

3.5. Eliminación de incentivas económicos que puedan favorecer la litigiosidad

3.6. Hacia una mayor "concreción" de los conceptos jurídicos indeterminados diseminados por la normativa tributaria

3.7. Restricciones al embargo de salarios v otras retribuciones profesionales cuando haya otras alternativas igual de líquidas

3.8. Evitar la aplicación indiscriminada de derivación de responsabilidades

3.9. La no existencia de disposiciones interpretativas (consultas, informes, notas) avalará la existencia de una '"interpretación razonable de la norma" para la exclusión de sanciones

3.10. Incremento de las reducciones de las sanciones

3.11. Reducción del importe de las sanciones por infracciones derivadas de incumplimiento formales

3.12. Ampliación del plazo de prescripción tributaria en supuestos de comisión por omisión

3.13. Cuantía de elemento del tipo del delito en proporción al importe de la defraudación

3.14. ”Compliance Penal' como causa de exoneración de la responsabilidad criminal de la persona jurídica: hacia una huida de la automaticidad

3.15. Puesta a disposición del administrado de modelos y formularios oficiales para el cumplimiento de formalidad requerida

3.16. Obligatoriedad de un mecanismo de conciliación previo al proceso judicial

3.17. Creación en los juzgados, tribunales superiores justicia, Audiencia Nacional v Tribunal Supremo de una nueva jurisdicción en materia tributaria

3.18. Revisión de la composición de los miembros de los tribunales económico administrativos

4. **Decálogo de propuestas de *lege ferenda* para reducir la conflictividad tributaria**

CAPÍTULO XIII

CONCLUSIONES GENERALES

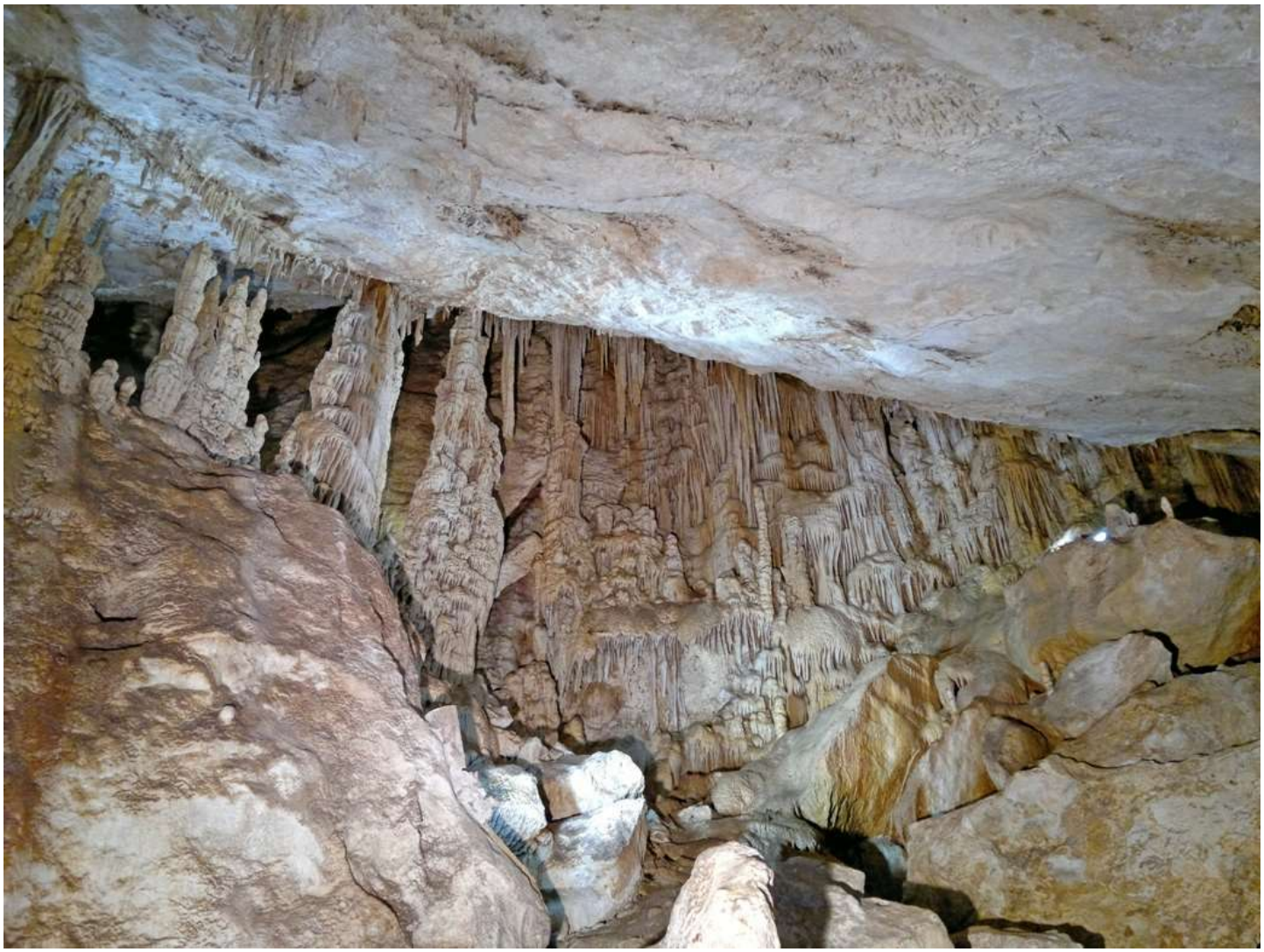
Maximino Linares Gil (EY ABOGADOS)

«Con independencia del a claridad con que cada capítulo de este trabajo aporta sus propias conclusiones, un criterio de oportunidad recomienda recoger en estas últimas líneas lo más relevante de tales conclusiones y de las propuestas particulares formuladas en una visión de conjunto, que facilite la primera aproximación del estudioso e invite a un análisis en profundidad de cada una de las materias abordadas.

Con esa intención está redactado este capítulo final, a modo de informe ejecutivo; que conecta con notable facilidad lo sustancial de cada análisis particular, por la íntima conexión de todos ellos con la defensa de la seguridad jurídica y la eficacia de la actuación administrativa, principios que deben ocupar un lugar predominante en el ámbito del procedimiento tributario»

Siglas y Abreviaturas

CUEVA DE LOS MURCIÉLAGOS



La Cueva de los Murciélagos se localiza en el municipio cordobés de Zuheros, dentro del Geoparque UNESCO de las Sierras Subbéticas. En su interior existen pinturas rupestres e importantes restos arqueológicos del Neolítico, así como espeleotemas muy singulares, como la estalagmita conocida como "El espárrago", de 4 metros de altura.
(Se encuentra en las sierras Sub-Béticas, formadas hace unos 55 millones de años)

Autor/propietario de la imagen: Cueva de los Murciélagos

VIII. DOCUMENTACIÓN
(RESEÑA ECONÓMICO-FINANCIERA)

(Mayo/Junio, 2022)

(La presente reseña no tiene más propósito que atender las sugerencias de la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros a la que, conforme a sus fines propios, interesa contribuir a la difusión de contenidos considerados -según dichos fines- relevantes y a los que puede accederse utilizando los enlaces a Webs introducidos en los diversos apartados de la sección correspondiente. J.M. López Geta- Teodoro Estrada Martín)

NOTA. - Como podrá apreciar el lector, la presente sección extiende su contenido más allá del periodo temporal que se anuncia, pero el equipo de Redacción hemos considerado que la información técnica dada a conocer en el mes de julio/2022 tiene singular importancia de modo que su posterior difusión carecería de interés práctico y de poco serviría al lector a la hora de valorar la situación económico-financiera a tiempo real.

BANCO DE ESPAÑA

👉 INFORMES

→ «JUNTA EUROPEA DE RIESGO SISTÉMICO». Sistema Europeo de Supervisión Financiera

(Difundido por el Banco de España. 19.07.2022)

- Documento completo: JERS – Informe Anual 2021 (bde.es)

✍ Christine Lagarde. Presidenta de la Junta Europea de Riesgo Sistémico

PRÓLOGO: «Me complace presentar el undécimo Informe Anual de la Junta Europea de Riesgo Sistémico (JERS), que abarca el período comprendido entre el 1 de abril de 2021 y el 31 de marzo de 2022.

El Informe Anual es un elemento importante del marco de comunicación de la JERS. Su objetivo es garantizar la transparencia y la rendición de cuentas sobre cómo ha cumplido la JERS su mandato, y va dirigido a los colegisladores de la Unión Europea (UE) y a los ciudadanos europeos en general.

El año 2021 se caracterizó inicialmente por una disminución de los riesgos para la estabilidad financiera relacionados con la pandemia de coronavirus (COVID-19), dado que la recuperación económica de la UE cobró fuerza y el riesgo de balance de las empresas y los

hogares se redujo gradualmente. Sin embargo, hacia el final del año las nuevas disrupciones en las cadenas de suministro y las subidas de los precios de la energía comprometieron la pujante recuperación y agudizaron las presiones inflacionistas a escala mundial […]»

RESUMEN: Los riesgos para la estabilidad financiera se han incrementado de forma ostensible desde la invasión rusa de Ucrania y eran significativamente más altos al final del período analizado que un año antes. El impacto económico de la guerra en Ucrania, unido al endurecimiento de las condiciones financieras como consecuencia del proceso de normalización de la política monetaria, está lastrando la recuperación de la crisis del coronavirus (COVID-19). La persistencia de una inflación elevada y el deterioro de las perspectivas de crecimiento, debido al fuerte encarecimiento de los precios de la energía, los alimentos y las materias primas, y a las disrupciones en las cadenas de suministro, están dando lugar a un aumento del coste de financiación y están reduciendo la capacidad para atender el pago de la deuda. La confluencia de estos factores y su posible amplificación mutua han incrementado la incertidumbre y la probabilidad de materialización de los escenarios de riesgos de cola.

Esta evolución más reciente contrasta con las tendencias observadas en 2021, que se caracterizaron por una recuperación paulatina —aunque estancada en ocasiones— de la crisis del COVID-19 y por un descenso de los riesgos para la estabilidad financiera a corto plazo. La recuperación de la economía de la UE de la pandemia redujo gradualmente el riesgo de tensiones en los balances del sector de sociedades no financieras y de efectos de contagio de las vulnerabilidades de estas sociedades a las entidades de crédito. Sin embargo, las vulnerabilidades continuaron aumentando en los mercados de renta variable y de activos de riesgo, así como en el mercado inmobiliario residencial, donde las valoraciones excesivas agravaron el riesgo de correcciones de los precios a medio plazo.

En la segunda mitad de 2021, las nuevas variantes del coronavirus, la persistencia de disrupciones en las cadenas de suministro asociadas a la pandemia y la escalada de los precios de las materias primas y de la energía dieron lugar a un repunte de la inflación a nivel mundial. Estas presiones inflacionistas agudizaron las vulnerabilidades relacionadas con la pandemia y comprometieron la pujante recuperación (en el recuadro 1 se analizan las vulnerabilidades derivadas de la elevada inflación). El comienzo de 2022 se caracterizó por notables correcciones en los mercados de renta fija y de renta variable como consecuencia de las reevaluaciones de la senda de la política monetaria en Estados Unidos y en la zona del euro.

La invasión de Ucrania por parte de Rusia supuso una perturbación grave que se sumó a las secuelas de la pandemia de COVID-19. Aunque las exposiciones directas del sector financiero de la UE a Rusia y a Ucrania son limitadas, este podría verse afectado por los efectos de segunda vuelta provocados por el empeoramiento de las perspectivas de crecimiento, el deterioro de la confianza de los inversores y de los consumidores y una posible corrección de los precios de los activos. La invasión rusa también incrementó el riesgo de ciberataques, que había ido creciendo lo largo del tiempo en todas las infraestructuras financieras.

Para abordar las crecientes vulnerabilidades en el sector inmobiliario residencial, la JERS emitió avisos y recomendaciones para siete países. Los avisos se dirigieron a los ministros competentes de cinco países con nuevas vulnerabilidades identificadas que no se habían abordado en la medida suficiente: Bulgaria, Croacia, Eslovaquia, Hungría y Liechtenstein. Las recomendaciones se remitieron a los ministros competentes de otros dos países: Alemania y Austria. Tras la emisión de estas recomendaciones, las autoridades de ambos países anunciaron nuevas medidas para abordar las vulnerabilidades en el sector inmobiliario residencial. La JERS también publicó una evaluación del cumplimiento de las recomendaciones emitidas en 2019.

Para hacer frente al riesgo creciente de ciberataques sistémicos, la JERS también recomendó el establecimiento de un marco paneuropeo de coordinación de ciberincidentes sistémicos. La coordinación y la comunicación tempranas en caso de ciberincidentes podrían ayudar a asegurar que estos se detecten y afronten con prontitud. Algunos aspectos de esta recomendación —como el seguimiento de los ciberincidentes que podrían tener implicaciones para la estabilidad financiera— ya se encontraban en una fase avanzada de implementación cuando Rusia invadió Ucrania.

En los doce últimos meses, la JERS contribuyó a reforzar el marco macroprudencial para las entidades de crédito. La JERS dio sus opiniones en respuesta a la solicitud de asesoramiento de la Comisión Europea sobre la revisión de dicho marco. Como parte de sus propuestas, la JERS sugirió que el marco jurídico de la UE se enriqueciera con medidas basadas en la capacidad de pago de los prestatarios aplicadas a los préstamos para vivienda. También realizó un análisis exhaustivo de la usabilidad de los colchones de capital de las entidades de crédito y propuso un nuevo marco conceptual para la orientación de la política macroprudencial, que suponía contrastar los riesgos sistémicos con las medidas tomadas para abordarlos. Asimismo, la JERS siguió realizando un seguimiento de las medidas macroprudenciales adoptadas por los países del Espacio Económico Europeo (EEE).

En cuanto al sistema financiero en su conjunto, la JERS emitió una recomendación destinada a abordar las vulnerabilidades persistentes en los fondos del mercado monetario —que volvieron a ponerse de manifiesto a comienzos de la pandemia de COVID-19— y respondió a la consulta específica de la Comisión Europea sobre la revisión del marco de compensación centralizada en la UE. Esta última contribución se basó en la respuesta de la JERS a la consulta de la Autoridad Europea de Valores y Mercados (ESMA, por sus siglas en inglés) sobre la determinación de la importancia sistémica de las entidades de contrapartida central (ECC) del Reino Unido y sus servicios de compensación, que también se publicó durante el período analizado. La JERS continuó aportando escenarios adversos para las pruebas de resistencia llevadas a cabo por las Autoridades Europeas de Supervisión (AES) y publicó un informe sobre las implicaciones para la estabilidad financiera de la Norma Internacional de Información Financiera n.º 17 (NIIF 17) sobre los contratos de seguro. Asimismo, publicó sus opiniones sobre las propuestas de la Comisión para revisar el marco de Solvencia II y la Directiva relativa a los gestores de fondos de inversión alternativos (AIFMD, por sus siglas en inglés).

Además, la JERS dio pasos adicionales para abordar los «riesgos híbridos» —es decir, los riesgos más generales que podrían afectar también al sector financiero—. La JERS creó un grupo de alto nivel para estudiar la necesidad y el alcance de trabajos analíticos

futuros sobre las implicaciones sistémicas de los mercados de criptoactivos del sector privado y las aplicaciones de finanzas descentralizadas (DeFi) para la estabilidad del sector financiero de la UE, sentando las bases para evaluar la conveniencia de desarrollar políticas en este ámbito. La JERS también publicó, conjuntamente con el Banco Central Europeo (BCE), un informe en el que se analiza el impacto del cambio climático sobre las entidades financieras de la UE en función de diversos determinantes.

La JERS siguió evaluando el cumplimiento de sus recomendaciones anteriores. Por último, en consonancia con las obligaciones de rendición de cuentas y de información de la JERS, su presidenta asistió a una audiencia pública el 1 de julio de 2021 ante la Comisión de asuntos Económicos y Monetarios (ECON) del Parlamento Europeo y mantuvo dos reuniones virtuales confidenciales con la presidenta y los vicepresidentes de la ECON para discutir los riesgos para la estabilidad financiera. La JERS también organizó una serie de conferencias y seminarios (incluida una conferencia para celebrar el 10º aniversario de su creación) con el fin de promover el debate sobre la política macroprudencial».

INDICE:

1. Los riesgos sistémicos del sistema financiero de la UE
2. Políticas de la JERS para abordar el riesgo sistémico
3. Análisis de las medidas nacionales
4. Marco institucional: aplicación y rendición de cuentas

Anexo: Documentos publicados en el sitio web de la JERS entre el 1 de abril de 2021 y el 31 de marzo de 2022

→ «PROYECCIONES MACROECONÓMICAS DE ESPAÑA 2022-2024»

✍ Ángel Gavilán. Director General de Economía y Estadística. Madrid, 10 de junio de 2022.

➢ Documento completo: Proyecciones macroeconómicas de España 2022-2024 (bde.es)

Nota informativa. Proyecciones macroeconómicas de la economía española (2022-2024)

«Esta nota describe los rasgos principales de las proyecciones macroeconómicas de la economía española para el período 2022-2024, que el Banco de España publica hoy en su página web (disponibles en este enlace). En relación con las que se publicaron en abril, las proyecciones actuales incorporan los datos más recientes de Contabilidad Nacional Trimestral (CNTR) del primer trimestre de 2022, que suponen un punto de partida menos favorable para el nivel de actividad.

En el corto plazo, las repercusiones negativas de la guerra en Ucrania sobre la economía se están viendo contrarrestadas por la práctica eliminación de las restricciones asociadas a la crisis sanitaria, lo que está impulsando un repunte notable en los servicios que se vieron más afectados por las mismas. En un contexto en el que no se produzcan perturbaciones significativas adicionales, la actividad cobrará un mayor dinamismo a

partir del tramo final de este año, apoyada en la mejora paulatina de la confianza, la atenuación gradual de los cuellos de botella, la moderación de las presiones inflacionistas y el despliegue progresivo de los fondos vinculados al programa NGEU.

En este escenario, el crecimiento medio del PIB de la economía española se situaría en el 4,1% en 2022, el 2,8% en 2023 y el 2,6% en 2024. Estas proyecciones suponen, en comparación con las de abril, una revisión a la baja del crecimiento del PIB en 2022 de 0,4 pp, que refleja, principalmente, la incorporación de los datos de la CNTR del primer trimestre. En la dirección contraria, se proyecta un mayor dinamismo de la actividad en el trimestre en curso, debido a una normalización más intensa de lo previsto en las ramas más afectadas por la pandemia. En el bienio posterior, las proyecciones de actividad son similares a las de abril.

En cuanto a la inflación, se prevé que, en términos de las medias anuales, el crecimiento del IAPC ascienda al 7,2% en 2022. La guerra ha exacerbado las tensiones inflacionistas que ya afectaban previamente a los mercados de materias primas. Por otro lado, se está produciendo una cierta traslación de las alzas de los precios energéticos y de los alimentos a otros componentes de los precios de consumo. En el resto del horizonte de proyección, la inflación se reduciría gradualmente, hasta el 2,6% en 2023 y el 1,8% en 2024, bajo el supuesto de que los precios de la energía se moderarán como apuntan los mercados de futuros y de que los fenómenos de realimentación entre inflación de precios y de salarios tendrán un alcance muy contenido. En comparación con las proyecciones de abril, la tasa de inflación se revisa a la baja en 0,2 pp en 2022, fundamentalmente, por la adopción del mecanismo ibérico para limitar el precio del gas usado en la producción de electricidad. En 2023, la revisión es al alza (en 0,6 pp), por la reversión del efecto de ese mecanismo y por una mayor persistencia esperada de las alzas de precios no energéticos.

Los riesgos en torno al escenario central de estas proyecciones están orientados a la baja para la actividad y al alza para la inflación. Todo ello, en un contexto caracterizado por una extraordinaria incertidumbre, vinculada, especialmente, a la duración e intensidad de la guerra en Ucrania. Un hipotético mayor grado de traslación de los aumentos de precios y costes recientes al resto de precios de la economía y a los salarios supone una fuente adicional de riesgo de elevada relevancia. Otras fuentes de riesgo incluyen las incertidumbres acerca del ritmo de despliegue efectivo de los fondos del programa NGEU en nuestro país y las posibles consecuencias del proceso de normalización monetaria en términos del grado de endurecimiento de las condiciones de financiación»

👉 NOTAS ECONÓMICAS

(Boletín Económico 2/2022)

→ «ENCUESTA A LAS EMPRESAS ESPAÑOLAS SOBRE LA EVOLUCIÓN DE SU ACTIVIDAD: SEGUNDO TRIMESTRE DE 2022»

- Documento completo: Encuesta a las empresas españolas sobre la evolución de su actividad: segundo trimestre de 2022. Notas Económicas. Boletín Económico 2/2022. (bde.es)

✍ Alejandro Fernández y Mario Izquierdo (Banco de España. Dirección General de Economía y Estadística)

RESUMEN:

«En el segundo trimestre de 2022, las empresas españolas perciben una evolución más dinámica de su facturación, tras el descenso de los tres primeros meses del año, aunque esta recuperación se queda por debajo de las expectativas formuladas hace tres meses. La reactivación está concentrada en ramas de servicios, como la hostelería y el transporte, beneficiadas por el fin de las restricciones asociadas a la pandemia. En cuanto a los precios y costes, las sociedades encuestadas siguen observando encarecimientos adicionales de sus consumos intermedios, aunque algo inferiores a los del trimestre anterior. Esta incipiente moderación se está registrando también en los precios de venta. Finalmente, un gran número de empresas indican que el aumento del coste de sus productos intermedios, fundamentalmente energéticos, es el principal canal por el que su actividad se está viendo afectada por la invasión rusa de Ucrania»

👉 DOCUMENTOS OCASIONALES

Documento N.º 2211 (Junio,2022)

→ «LA CAPTACIÓN DE FONDOS EN LOS MERCADOS INTERNACIONALES DE CAPITALES EN 2021»

- Documento completo: La captación de fondos en los mercados internacionales de capitales en 2021. Documentos Ocasionales N.º 2211. (bde.es)

✍ Laura Álvarez, Alberto Fuertes, Luis Molina y Emilio Muñoz de la Peña (Banco de España)

RESUMEN:

«En este documento se analizan las principales tendencias de la actividad emisora de títulos en los mercados internacionales por parte del sector privado durante 2021, un año en el que, pese a observarse una evolución positiva que superó los volúmenes previos a 2020, no se han alcanzado las cifras récord registradas en ese año. Así, el volumen total emitido de títulos de renta fija se redujo debido al descenso en las emisiones del sector de sociedades no financieras, lo que pudo estar condicionado por la gran cantidad de fondos ya captados durante 2020, por las menores necesidades de financiación por motivos precautorios ante la mejora de la situación sanitaria y por el incremento en los costes de financiación. Sin embargo, las emisiones de bonos del sector bancario y las de otras instituciones financieras registraron aumentos, que se concentraron en Estados Unidos, debido a las expectativas de un posible endurecimiento de la política monetaria en esa área y a factores regulatorios. Las emisiones del segmento de bonos de alto rendimiento también se incrementaron, beneficiadas por la menor aversión al riesgo. Por regiones, el descenso más

pronunciado se produjo en Estados Unidos, seguidos del Reino Unido y del área del euro. Por el contrario, las emisiones en los mercados de acciones registraron un fuerte dinamismo y superaron los volúmenes emitidos en 2020»

INDICE:

1. Introducción

2. Merca 1 Introducción

2. Mercados de bonos

2.1 Mercados de renta fija privada no bancaria en los países desarrollados

2.2 Mercados de financiación bancaria en países desarrollados

2.3 Mercados emergentes

3. Mercados de renta variable

4. Mercados de titulizaciones y productos estructurados

Documento N.º 2212 (Junio,2022)

→ «EL PESO DEL SECTOR PÚBLICO EN LA ECONOMÍA: RESUMEN DE LA LITERATURA Y APLICACIÓN AL CASO ESPAÑOL»

✍ Carlos Sanz (Banco de España)

➢ Documento completo: El peso del sector público en la economía: resumen de la literatura y aplicación al caso español. Documentos Ocasionales N.º 2212. (bde.es)

RESUMEN:

«Este artículo lleva a cabo una revisión de la literatura académica que estudia los determinantes del tamaño del sector público. En primer lugar, se analizan los modelos clásicos basados en el teorema del votante mediano, en el que las decisiones públicas vienen determinadas por las preferencias del votante mediano en renta (es decir, aquel cuya renta es inferior a la de la mitad de los votantes y superior a la de la otra mitad). En segundo lugar, se revisan las teorías que, basadas en las preferencias de los ciudadanos, incluyen la noción de la percepción de justicia y de confianza en las instituciones públicas. En tercer lugar, se revisa la literatura sobre el papel del proceso político, los intereses particulares y los sistemas electorales y de gobierno. Se pone un especial énfasis en los trabajos recientes para España, que inciden en las preferencias de los ciudadanos, el papel de la confianza en las instituciones y el sistema de gobierno»

INDICE:

1. Introducción

2. Consideraciones generales

3.El tamaño del sector público en España

4. Conclusión

Bibliografía

Documento N.º 2213 (unio,2022)

→ «EL CAMBIO CLIMÁTICO Y LA SOSTENIBILIDAD DEL CRECIMIENTO: INICIATIVAS INTERNACIONALES Y POLÍTICAS EUROPEAS»

✍ Leonor Dormido, Isabel Garrido, Pilar L'Hotellerie-Fallois y Javier Santillá (Banco de España)

➢ Documento completo: El cambio climático y la sostenibilidad del crecimiento: iniciativas internacionales y políticas europeas. Documentos Ocasionales N.º 2213. (bde.es)

RESUMEN:

«En los últimos años, la lucha contra el cambio climático y por un crecimiento sostenible está ganando protagonismo en la agenda internacional. Reducir las emisiones contaminantes depende de que un número suficientemente amplio de países adopten medidas mitigadoras eficientes y alineadas con los acuerdos internacionales. La cooperación internacional es fundamental para hacer efectivos los compromisos asumidos en virtud de esos acuerdos, llevar a cabo la transición energética y frenar el cambio climático. Tanto el G-20, que cuenta entre sus miembros con los mayores emisores de gases de efecto invernadero, como el Fondo Monetario Internacional están incorporando de manera creciente las consideraciones climáticas al ejercicio de sus respectivas funciones. La Unión Europea (UE) es parte activa de ese compromiso global, en el que ejerce cierto liderazgo, y persigue objetivos cada vez más ambiciosos. En cumplimiento del Pacto Verde Europeo, la UE ha dado rango legal a su objetivo de neutralidad climática en la Ley Europea del Clima y ha puesto en marcha diversas políticas pioneras para su implementación, como el paquete de medidas Objetivo 55. La guerra en Ucrania introduce un elemento de incertidumbre en esta senda, dada la importancia de Rusia como suministrador de combustibles fósiles a la UE»

INDICE:

1. Introducción: el cambio climático y la necesidad de actuar

2. La acción internacional frente al cambio climático

3. Las políticas de la Unión Europea frente al cambio climático

4. Conclusiones

Recuadro 1 El cambio climático en las funciones del Fondo Monetario Internacional

Recuadro 2 Actuaciones contempladas en el Pacto Verde Europeo

Bibliografía

Anejo 1. La red global de lucha contra el cambio climático

Anejo 2 El Fondo Monetario Internacional ante el medioambiente y el cambio climático 3

👉 NOTAS DE PRENSA

1

→ Madrid, 1 de junio de 2022

El principal índice de referencia de los préstamos hipotecarios (euríbor a un año) sube hasta el 0,287% en mayo 2022.

- Documento completo: El principal índice de referencia de los préstamos hipotecarios (euríbor a un año) sube hasta el 0,287% en mayo (bde.es)

2

→ Madrid, 19 de julio de 2022

Avance mensual de la deuda de las AAPP según la metodología del Protocolo de Déficit Excesivo.

La deuda de las Administraciones Públicas alcanzó 1.456 mm de euros en mayo de 2022: Con los datos de avance disponibles, el saldo de la deuda de las Administraciones Públicas (AAPP) según el Protocolo de Déficit Excesivo (PDE) alcanzó los 1.456 miles de millones (mm) de euros en mayo de 2022, con una tasa de crecimiento del 3,8% en términos interanuales.

Documento completo: La deuda de las Administraciones Públicas alcanzó 1.456 mm de euros en mayo de 2022 (bde.es)

FUNCAS

👉 PAPELES DE ECONOMÍA ESPAÑOLA-Nº 172

(junio, 2022)

→ «PREVISIONES ECONÓMICAS PARA ESPAÑA 2022-2023»

- Documento completo: pdf- P202207.pdf (funcas.es)

«[…]

Las perspectivas están empañadas por la triple perturbación que atraviesa la economía mundial: las tensiones geopolíticas y más concretamente la guerra en Ucrania, la crisis energética y el cambio de rumbo de la política monetaria motivado por el riesgo de cronificación de la inflación. Todo ello confluye en un recorte de las previsiones de crecimiento y un alza de las de precios.

Para los próximos meses se espera todavía que el rebote del turismo, el dinamismo de las exportaciones de bienes y servicios no turísticos y la pujanza del mercado laboral seguirán sosteniendo la actividad. Sin embargo, estos factores perderán fuelle con el fin de la temporada turística, mientras que por el contrario las perturbaciones geopolíticas, energéticas y monetarias irán ganando peso, lastrando la demanda interna.

Con todo, se anticipa todavía un crecimiento del PIB del 4,2%, sin cambios en relación a las anteriores previsiones ya que los factores recesivos se compensarán con los expansivos. Así pues, la aportación de la demanda interna será solo de 2,1 puntos, es decir 1,7 puntos menos que en la previsión de marzo. Este recorte refleja principalmente la pérdida de capacidad de compra de los consumidores como consecuencia de la inflación: la renta disponible de los hogares se incrementará un 6% a precios corrientes (gracias al ligero repunte de los salarios unido al crecimiento del empleo), lo que implica un descenso del 2,6% una vez descontado el IPC. Los hogares tirarán del ahorro para financiar su gasto, algo que permitirá un leve crecimiento del consumo privado –una previsión en retroceso en relación a la de marzo. Las empresas no energéticas también se enfrentan a un estrechamiento de sus márgenes, como consecuencia de la escalada de costes energéticos y de otras materias primas, algo que pesa sobre la inversión. Esta todavía repuntará, gracias a la aceleración en la ejecución del Plan de recuperación financiado por los fondos europeos.

Por el contrario, la aportación del sector exterior se ha revisado al alza, hasta 2,1 puntos (1,7 puntos más que en marzo), reflejando la recuperación de los ingresos por turismo hasta el nivel previos a la pandemia y, en menor medida, de las ventas de bienes y servicios no turísticos en el exterior. Las importaciones, por su parte crecerán en consonancia con la demanda (en base a una elasticidad próxima a la media del periodo expansivo prepandemia), lo que implica un menor incremento que el de las exportaciones.

La economía registrará una fuerte desaceleración en 2023, con un crecimiento previsto del PIB del 2%, 1,3 puntos menos que en la anterior previsión. Este recorte procede del fin del rebote del turismo y del impacto sobre las exportaciones del enfriamiento de las perspectivas económicas en la UE como consecuencia de los riesgos asociados al suministro de gas ruso (incluso sin cese total, la eurozona perdería un punto de crecimiento en relación a 2022). La aportación del sector externo pasaría por tanto a ser nula, tras el buen resultado previsto para el presente ejercicio. Por otra parte, la demanda interna registrará un leve repunte a lo largo del año, sin compensar la desaceleración del sector externo. El consumo de los hogares recuperaría una pequeña parte del terreno perdido este año, bajo la doble hipótesis de una leve recuperación salarial y de un descenso adicional de la tasa de ahorro hasta niveles ligeramente inferiores a la media histórica. Con todo, a finales de 2023 el gasto en consumo privado en términos reales todavía se situaría un 3% por debajo de los niveles previos a la pandemia. La inversión perdería ritmo por el clima de incertidumbre y la elevación de los tipos de interés. Pese a ello, se mantendrá como un factor expansivo gracias a los fondos europeos.

La inflación seguirá marcando la pauta de la coyuntura. Partiendo de la hipótesis de unos precios energéticos al alza hasta la próxima primavera antes de estabilizarse, en línea con los mercados de futuros, particularmente en el caso del gas, el deflactor del consumo crecerá este año un 8,8% y un 5% el que viene (gráfico 1). Estas previsiones incorporan el último plan anti-inflación del Gobierno. Por su parte el deflactor del PIB, la variable que mejor refleja los precios internos, se incrementará a una tasa significativamente menor, del 4,7% y 3,8% respectivamente. La brecha entre precios al consumo y deflactor del PIB es la más elevada de la serie histórica que arranca en los años 70, algo que refleja la excepcionalidad del shock de costes importados y la pérdida

de poder adquisitivo que soporta la economía española como consecuencia del shock energético y de suministros.

[…]»

👉 CUADERNOS DE INFORMACIÓN ECONÓMICA.

N.º 289-Julio-Agosto

POLÍTICA MONETARIA Y SECTOR FINANCIERO

➢ Documento completo: CIE-289.pdf (funcas.es)

→ «LOS RIESGOS FINANCIEROS DE LA INFLACIÓN»

➢ Documento completo: Cie-289-Santiago-Carbó-Valverde-y-Francisco-Rodríguez-Fernández.pdf (funcas.es)

✍ Santiago Carbó Valverde y Francisco Rodríguez Fernández

INTRODUCCIÓN**:**

«A lo largo del mes de junio la política monetaria ha adoptado decisiones de gran trascendencia, tratando de hacer frente a una inflación muy elevada y con importantes componentes estructurales. Los bancos centrales aparecen una vez más como la solución, pero ellos mismos reconocen que, si continúan los efectos exógenos por el lado de la oferta, la inflación no podrá frenarse fácilmente. Sus acciones están siendo más agresivas de lo que se esperaba precisamente por eso, para acomodar las expectativas del sector privado. En todo caso, las subidas de tipos de interés deben ser consideradas con prudencia en cuanto a su impacto final sobre consumidores y empresas. Mientras la inflación permanezca en cotas elevadas, incluso menores que las actuales, el tipo de interés real seguirá siendo netamente negativo. Particularmente relevante en este contexto es el mercado inmobiliario y, de forma relacionada, el hipotecario. En España, se están observando subidas de precios interanuales del 10,1 % en vivienda nueva y del 8,2 % en segunda mano, en el primer trimestre de 2022, y la financiación a la vivienda está aumentando del orden del 1,2 % interanual en los últimos meses. En cuanto a la financiación empresarial, a pesar de las tensiones e incertidumbres, mantiene crecimientos interanuales entre el 1 y el 1,7% durante 2022, pero no está exenta de incertidumbres. Entre otras, las que pueden derivarse de una elevación de la prima de riesgo soberano por sus efectos de arrastre sobre el mercado privado de financiación.

→ «EL DILEMA DE LA POLÍTICA MONETARIA DEL BCE»

➢ Documento completo: Cie-289-Erik-Jones.pdf (funcas.es)

✍ Erik Jones

INTRODUCCIÓN:

«El Banco Central Europeo (BCE) se enfrenta a un verdadero dilema, al intensificar el ritmo de retirada de los estímulos monetarios para hacer frente a una inflación

desbocada, al tiempo que evita el riesgo de fragmentación de los mercados financieros de la eurozona y de una disrupción potencial del mecanismo de transmisión de la política monetaria. Este reto se complica además por el hecho de que gran parte del potencial de disrupción está en la mente de los participantes. Para mantener su capacidad de moldear las expectativas de mercado, el Consejo de Gobierno del BCE necesita credibilidad, pero esta quedó en entredicho cuando tuvo que dar marcha atrás respecto a gran parte de lo comunicado vía forward guidance desde finales de 2021. Por suerte, el Consejo de Gobierno parece tener un plan, y dicho plan parece estar funcionando. Las dos próximas reuniones serán cruciales para calibrar cuánto de lo prometido está exactamente en disposición de poder cumplirse»

→ «LAS MANUFACTURAS ESPAÑOLAS RECUPERAN LOS INGRESOS Y EL EMPLEO DE PREPANDEMIA»

✍ María José Moral. Julio, 2022

INTRODUCCIÓN:

«Las manufacturas españolas han conseguido superar, en media, los duros efectos de la pandemia, alcanzando los niveles de ventas y de empleo previos. Así se deduce de las declaraciones de IVA y de las retenciones por rentas del trabajo realizadas por las empresas en la Agencia Tributaria durante el primer trimestre de 2022. Pero las nuevas condiciones geopolíticas y los problemas de suministros vuelven a lastrar el crecimiento. Especialmente preocupante es la situación del sector de material de transporte, que muestra una caída en las ventas y en el empleo respecto a 2019 del 10 % y 8 %, respectivamente. El resto de los sectores incrementan sus ingresos de explotación y la contratación de trabajadores, excepto el textil y la confección y el de papel, edición y artes gráficas que, aunque ingresan más, han aprovechado el colapso de la pandemia para realizar importantes ajustes en sus plantillas»

👉 PAPELES DE ENERGIA- Nº 17- Junio, 2022

➢ Documento completo: Papeles-de-energía_17.pdf (funcas.es)

→ INTRODUCCIÓN EDITORIAL: «La geopolítica de la transición energética»

«Cuando comenzamos a preparar este nuevo número de Papeles de Energía, a finales de 2021, no contábamos con que los terribles acontecimientos que hemos vivido en los últimos meses, esa injusta y contraria a todo el derecho invasión de Ucrania por parte de Rusia, fueran a poner tan de relevancia todos los temas que comentamos en el número. Y es que esta crisis energética que estamos viviendo, y la amenaza o necesidad de romper la dependencia del gas y petróleo rusos, ha vuelto a poner en primera línea de la agenda política el debate sobre la seguridad, la dependencia, o las implicaciones geopolíticas del suministro de energía.

De hecho, los acontecimientos recientes han hecho volver a un debate que ya parecía olvidado, o al que algunos daban poca importancia. De una conversación que se estaba iniciando acerca de las implicaciones geopolíticas de los nuevos modelos energéticos, y en la que apenas se hacía referencia a la evolución de esta geopolítica durante la

transición hacia el nuevo modelo, hemos pasado a un énfasis absoluto en las consecuencias negativas de una transición compleja, más aún si estuviera mal gestionada. Vuelven a surgir llamamientos que ya parecían olvidados (para bien) a la independencia energética; pero también resurgen cuestiones que sí era necesario discutir con mayor profundidad, como la evolución de los precios energéticos durante la transición, los reequilibrios de poder mientras dejamos de utilizar combustibles fósiles, o incluso el papel de la energía nuclear.

Por supuesto, la inmediatez de la crisis energética actual no puede ni debe ocupar todo nuestro análisis. Sigue siendo necesario analizar las implicaciones geopolíticas del nuevo modelo energético. Pero también debemos dedicar la atención necesaria a la transición. Esto es lo que pretendemos en este nuevo número de Papeles de Energía, en el que se combinan análisis más coyunturales con otros más de largo plazo, y en el que también tratamos de aportar perspectivas de distinto orden geográfico: globales, europeas, y nacionales. Creemos que, si ya este número era de gran interés, se convierte en lectura obligada en estos momentos. Una lectura que, gracias a los esfuerzos de los autores, es además particularmente amena e informativa.

[…]»

ÍNDICE:

- Introducción editorial: La geopolítica de la transición energética
- La geopolítica de la transición energética
  - ✍ Isidoro Tapia
- La nueva geopolítica de la energía
  - ✍ Jason Bordoff y Meghan L. O'Sullivann
- State Owned Enterprises and the Energy Transition
  - ✍ Amy Myers Jaffe
- The geopolitics of energy in Europe: Short-term and long-term issues
  - ✍ Simone Tagliapietra
- Seis historias de geopolítica y renovables en el Mediterráneo y América Latina
  - ✍ Gonzalo Escribano y Lara Lázaro-Touza
- Middle Distillates Market Situation: A Global, not only European Problem
  - ✍ Antonio Merino García and José Alfredo Peral Partida

👉 NOTAS TÉCNICAS

→ «DÉFICIT Y CONSOLIDACIÓN FISCAL EN ESPAÑA: ¿QUÉ OPINAN LOS CIUDADANOS?»

✍ Santiago Lago Peña. Catedrático de Economía Aplicada y director de GEN (Universidad de Vigo). Junio,2022

- Documento completo: Déficit-y-consolidación-fiscal-en-España.pdf (funcas.es)

RESUMEN:

«En este documento se analizan los resultados de una encuesta elaborada ad hoc para evaluar el conocimiento y opiniones acerca de la estabilidad fiscal y las preferencias sobre la consolidación presupuestaria en España. Se combina un tratamiento descriptivo de las respuestas con una serie de estimaciones de modelos de elección multinomial ordenada y no ordenada que abordan, sucesivamente, los determinantes de la información que manejan los ciudadanos, su preocupación por el déficit, las opiniones sobre diferentes fórmulas para el ajuste fiscal y el impacto electoral que podría tener. En el análisis se tiene en cuenta el papel que desempeñan los medios de comunicación y se realizan varios cuasiexperimentos mediante la alteración del texto de las preguntas y la definición de un grupo de control y uno de tratamiento»

INTRODUCCIÓN:

«Desde hace más de una década, España se sitúa entre los países de la UE-27 con un mayor desequilibrio estructural entre gastos e ingresos no financieros y con un crecimiento más rápido de la ratio de deuda pública sobre el producto interior bruto (PIB). De hecho, si abrimos el objetivo para contemplar en su conjunto la hacienda pública de la democracia, la norma ha sido que el déficit total supere el umbral del 3 % del PIB: desde 1980, en 29 ejercicios de los 42 transcurridos; las excepciones son 1980-1981, 1998-2007 y 2018.

Un déficit abultado y cronificado refleja o anticipa, en grado diverso, incoherencia en los procesos de decisión colectiva, debilidades en el marco institucional, fragilidad ante el escrutinio de los mercados financieros internacionales y reputación de incumplidor en el seno de la Unión Europea. Desde este punto de partida, estamos obligados a afrontar un proceso de reforma de las reglas fiscales en el que España debe convencer a sus socios de la necesidad de adaptarlas a la realidad de los países con mayores desequilibrios fiscales y, de forma simultánea, diseñar un plan de consolidación presupuestaria ambicioso y creíble para los próximos años (Lago Peñas, 2022). Un plan que no se articula en el vacío, sino en un contexto democrático con una fuerte competencia y fragmentación política. Por ello, la opinión de los ciudadanos se convierte en un input particularmente relevante para los partidos con responsabilidad y vocación de gobernar.

La evidencia empírica disponible sobre estas cuestiones es limitada y con resultados no siempre coincidentes (Lago Peñas, 2021). Arias y Stasavage (2019) analizan 32 países entre 1870 y 2011 y concluyen apuntando la inexistencia de un impacto significativo de los recortes en el gasto público sobre los resultados electorales. Pero este resultado ha sido contestado, bien porque los gobiernos aplicarían las medidas de ajuste cuando consideran que se lo pueden permitir en términos electorales (sesgo de selección); bien porque el voto es una decisión multidimensional en la que la austeridad fiscal es un elemento más. Desde esta perspectiva, la consolidación sí conllevaría costes electorales, tanto en episodios de elevado estrés presupuestario como el provocado por la Gran Recesión (Talving, 2017), como en tiempos ordinarios (Hübscher, Sattler y Wagner, 2021); un coste que sería mayor para los ajustes que se concretan en recortes de gasto. El trabajo de Barnes y Hicks (2018) para Reino Unido

en el período 2010-2015 aporta un argumento adicional de interés: incluso controlando por diferencias ideológicas, la fuente de las noticias (el periódico de referencia para el ciudadano) influye en la actitud sobre el déficit.

El objetivo de este documento es arrojar nueva luz de la percepción de los ciudadanos sobre la gravedad del problema del déficit, su conocimiento sobre los desequilibrios fiscales, sus preferencias ante un proceso de consolidación y, en última instancia y lo que más condiciona las decisiones de los Gobiernos de turno: el coste electoral de las diferentes decisiones que se pueden implementar. El punto de partida es el diseño de un cuestionario ad hoc. Para la definición de las preguntas se adoptan como referencia el Barómetro fiscal del Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y los barómetros del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), tanto en lo que atañe a las características individuales como a las opiniones ideológicas, políticas y sobre los servicios públicos. Las respuestas sirven para contrastar la robustez de la encuesta y, sobre todo, como variables de control en las estimaciones econométricas que se detallan en la segunda parte del documento. El resto de los ítems que aparecen en el cuestionario sirven para construir las variables endógenas y el resto de las explicativas; incluyendo una batería de cuestiones sobre las principales fuentes y medios de información. Además, se incorporan una serie de cuasiexperimentos consistentes en presentar algunas preguntas de forma ligeramente modificada al grupo de control y al grupo de tratamiento; ambos formados por individuos escogidos de forma aleatoria, pero respetando el diseño muestral general en cuanto a pesos y ponderaciones.

El trabajo está estructurado en seis apartados, además de esta introducción. En el segundo, se presentan de forma sintética los principales resultados agregados de la encuesta. En el tercero, se utilizan los microdatos para analizar econométricamente los determinantes de la mayor o menor preocupación de los ciudadanos por la estabilidad fiscal. El mismo enfoque metodológico es empleado en los tres epígrafes siguientes, para desentrañar, de forma sucesiva, los factores que explican las diferencias en la información que manejan los ciudadanos, las preferencias sobre la composición de los ajustes fiscales, y la traducción de las posibles consolidaciones en costes electorales potenciales. Un séptimo apartado muestra los resultados de una serie de simulaciones a partir de las estimaciones previas. El documento finaliza con una síntesis de las conclusiones.

👉 INDICADORES

→ «IPC JUNIO 2022.PREVISIONES HASTA DICIEMBRE 2023»

- Documento completo: PDF - IPC2206.pdf (funcas.es)

«Los precios al consumo registraron en junio un incremento mensual del 1,9%, muy superior al registrado el mismo mes del pasado año, lo que elevó la tasa interanual de inflación en 1,5 puntos hasta el 10,2%. La tasa armonizada se situó en el 10%, ampliando el diferencial con respecto a la media de la eurozona, que según cifras provisionales fue del 8,6%. La tasa de inflación subyacente aumentó hasta el 5,5%, mientras que el núcleo inflacionista, que excluye todos los alimentos y los productos energéticos, se elevó hasta el 4,0%. Los resultados han superado ampliamente las expectativas en casi todos los grandes grupos que componen el IPC.

[…] »

«Dentro de la inflación subyacente, la correspondiente a los alimentos elaborados ascendió un punto porcentual hasta el 11%. Han continuado encareciéndose productos como pan, leche, queso y productos de panadería. Los bienes industriales no energéticos (BINE) también elevaron su tasa hasta el 4,2%. En cuanto a los servicios, cuya tasa ascendió hasta el 3,8%, destacaron las subidas de restaurantes, paquetes turísticos nacionales e internacionales y vuelos internacionales. El incremento mensual de precios tanto en los BINE como en los servicios ha vuelto a ser sustancialmente superior a lo habitual en un mes de junio, al igual que viene sucediendo desde el inicio del año –o incluso antes, en el caso de los servicios–. No se observan, por el momento, señales de ralentización en el ritmo de encarecimiento de la cesta de la compra.

En cuanto a los componentes más volátiles, los alimentos no elaborados elevaron su inflación desde el 10,1% hasta el 13,6%, impulsados por las legumbres y hortalizas y por la carne de porcino. La inflación energética se disparó desde el 34,2% hasta el 40,8%. La electricidad se encareció un 9,1% mensual, los combustibles un 10,4% y el gas un 0,6%.

[…]»

👉 OBSERVATORIO DE LA DIGITALIZACIÓN FINANCIERA

NOTAS FUNCAS – 19 de julio de 2022 ODF – Funcas 54 / 202

«Distintas instituciones europeas – Comisión, Consejo y Parlamento – han dado el visto bueno a un proyecto regulatorio piloto para probar el uso de la tecnología blockchain en la tokenización de valores e instrumentos financieros. Esta regulación es clave para que las distintas entidades de la Unión Europea emitan instrumentos financieros como acciones, bonos, valores del mercado monetario y fondos utilizando la tecnología de registro descentralizado (DLT, por sus siglas en inglés)» En el documento legislativo final, se defiende la necesidad de abordar este tipo de cuestiones para reducir los riesgos y aprovechar el potencial de tokenización de valores con DLT.

➢ Documento completo: NL_ODF_54_2022.pdf (funcas.es)

👉 NOTAS DE PRENSA

1

→ Madrid, 19 de mayo de 2022

✓ **EL Panel de Funcas prevé que el PIB crezca un 4,3% este año y un 3% en 2023**

• Revisa a la baja la estimación de crecimiento para 2022 en cinco décimas por la debilidad de la demanda interna, que persistirá el próximo año

• Los panelistas suben la previsión de inflación media anual para este año 1,5 puntos, hasta el 6,9%, y esperan una moderación hasta el 2,2% en 2023·

«El Panel de Funcas ha rebajado cinco décimas la previsión de crecimiento para la economía española este año, hasta el 4,3%. En total, 15 de los 19 panelistas han empeorado sus estimaciones tras un avance del PIB menor de lo esperado en el primer trimestre, la debilidad que muestran los escasos indicadores disponibles hasta ahora del segundo trimestre y las expectativas de que también se registre un menor crecimiento en los trimestres que quedan del año. La demanda nacional aportará 3,3 puntos porcentuales, ocho décimas menos respecto al consenso de marzo, con una fuerte revisión a la baja del consumo público y privado y de la inversión, en esta última especialmente en la rama de construcción. El sector exterior sumará un punto al PIB, lo que supone una mejoría de tres décimas debido a la rebaja del crecimiento esperado de las importaciones»

NOTA COMPLETA: NOTAPRENSA-5.pdf (funcas.es)

2

→ Madrid, 13 de julio de 2022.-

✓ **Funcas prevé una inflación por encima del 10% en julio y agosto**

• La tasa media anual será del 8,9% en 2022 y bajará al 4,8% en 2023

«La tasa interanual de inflación subió 1,5 puntos en junio, hasta el 10,2%, tras un incremento mensual del IPC del 1,9%. La tasa de inflación subyacente aumentó hasta el 5,5%. Dentro de esta, la inflación correspondiente a los alimentos elaborados ascendió un punto, hasta el 11%, mientras que, entre los componentes más volátiles, los alimentos no elaborados elevaron su inflación desde el 10,1% hasta el 13,6%. La inflación energética se disparó desde el 34,2% hasta el 40,8%.

Para M.ª Jesús Fernández, economista senior de Funcas, "no se observan, por el momento, señales de ralentización en el ritmo de encarecimiento de la cesta de la compra". El número de subclases con una tasa de inflación superior al 4% ha aumentado hasta 119, el 60% del total de subclases, frente al 56% el mes anterior y al 9% antes de que comenzara el proceso inflacionista actual. Funcas ha ajustado las previsiones -sujetas a un grado de incertidumbre muy superior al habitual- para incorporar los últimos resultados, superiores a lo esperado, así como una hipótesis para el precio del petróleo de 110 euros. En el escenario central, la tasa de inflación se mantendrá por encima del 10% en julio y agosto. En los meses posteriores bajará hasta situarse en torno al 8% en diciembre. La tasa media anual será del 8,9%. Para el próximo año se espera una tasa media anual del 4,8%, con un 3,5% en diciembre. La tasa subyacente se mantendrá en torno al 6% el resto de este año y descenderá hasta el 2,7% en diciembre de 2023»

NOTA COMPLETA NOTAPNRENSA-2.pdf (funcas.es)

3

→ Madrid, 14 de julio de 2022

✓ **La política monetaria, en la encrucijada**

• Los bancos centrales deben subir los tipos a un ritmo suficiente para hacer frente a una inflación desbocada, sin provocar una fragmentación de los mercados financieros con la ampliación de los diferenciales de la deuda soberana

• El tensionamiento de la curva de tipos no sería solo dañino para la sostenibilidad de la deuda pública de algunos países, sino para la financiación, pública y privada

> «La política monetaria se encuentra en una encrucijada. Ante una inflación que no podrá frenarse fácilmente, las acciones de los bancos centrales están siendo más agresivas de lo esperado con el potencial impacto en la economía, el sistema financiero, las cotizaciones de la deuda soberana y las relaciones entre estos últimos. Cuadernos de Información Económica, publicación editada por Funcas, aborda este dilema, en particular el del Banco Central Europeo (BCE), desde diferentes ángulos»

4

→ Madrid, 18 de julio de 2022

✓ **Funcas prevé una fuerte desaceleración de la economía tras el verano**

• El PIB español crecerá este año un 4,2% y se ralentizará hasta el 2% en 2023, cifras que mejoran todavía la media europea

• El dinamismo del turismo y de las exportaciones y la pujanza del mercado laboral perderán fuelle y lo ganarán las tensiones geopolíticas, energéticas y monetarias • La demanda interna solo aportará 2,1 puntos en 2022, 1,7 menos que en la anterior previsión, por la pérdida de capacidad de compra de los consumidores

• El deflactor del consumo crecerá este año un 8,8% y un 5% el próximo

> «La política monetaria se encuentra en una encrucijada. Ante una inflación que no podrá frenarse fácilmente, las acciones de los bancos centrales están siendo más agresivas de lo esperado con el potencial impacto en la economía, el sistema financiero, las cotizaciones de la deuda soberana y las relaciones entre estos últimos. Cuadernos de Información Económica, publicación editada por Funcas, aborda este dilema, en particular el del Banco Central Europeo (BCE), desde diferentes ángulos»
>
> «Las tensiones geopolíticas, la crisis energética y el cambio de rumbo de la política monetaria por el riesgo de cronificación de la inflación empañan las perspectivas de la economía mundial en general y de la española en particular. En este contexto, Funcas espera un crecimiento del PIB español del 4,2% este año y una fuerte desaceleración hasta el 2% en 2023. Como han apuntado hoy Carlos Ocaña, director general de Funcas, y Raymond Torres, director de Coyuntura de Funcas, en la actualización de las previsiones económicas para España 2022-2023, estas cifras están sujetas a una gran incertidumbre y condicionadas por factores como la duración de la guerra en

Ucrania o la evolución de los precios energéticos. Pese a todo, la economía crecerá por encima de la media europea durante todo el periodo de previsión»

NOTA COMPLETA: NOTAPRENSA-4.pdf (funcas.es)

FEDEA

👉 ESTUDIOS SOBRE LA ECONOMIA ESPAÑOLA (2022/09)

(2022/14.Junio de 2022)

→ «EL SALDO ESTRUCTURAL DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS, 2020-2021»

- Documento completo: El saldo estructural de las Comunidades Autónomas, 2020-2021 (fedea.net)

✍ Manuel Díaz y Carmen Marín (FEDEA)

✍ Diego Martínez (Universidad Pablo Olavide y FEDEA)

RESUMEN:

«En este trabajo se aplica la metodología que sigue la Comisión Europea para descomponer el saldo presupuestario de las regiones en sus componentes cíclico y estructural para el periodo 2020-2021. Las Comunidades Autónomas han cerrado 2021 con un saldo en Contabilidad Nacional cercano al equilibrio presupuestario (-0,03% PIB). Sin embargo, este saldo no refleja la situación fiscal real de las regiones, debido a que está distorsionado por el efecto de la COVID sobre las cuentas públicas y el del ciclo económico. Las Comunidades Autónomas han recibido mayores ingresos por parte de la Administración Central en 2021 a través del Fondo Extraordinario (13.466 millones de euros) y de la Línea COVID (6.974 millones de euros). Estos recursos han cubierto con creces los gastos extraordinarios por COVID, dando lugar a un saldo positivo del 1% del PIB. En sentido contrario, las Comunidades Autónomas han visto reducidos sus ingresos en un 0,5% del PIB debido al ciclo económico. En suma, estos dos efectos dan lugar a un saldo estructural en 2021 del -0,4% del PIB»

→ «PROPUESTA DE CÁLCULO Y ACTUALIZACIÓN DE LA RECAUDACIÓN NORMATIVA DE TRIBUTOS CEDIDOS Y TASAS EN EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS»

- Documento completo: Propuesta de cálculo y actualización de la recaudación normativa de tributos cedidos y tasas en el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (fedea.net)

RESUMEN:

«La actual configuración de las recaudaciones normativas en el contexto del sistema de financiación autonómica adolece de notables limitaciones conceptuales. Este

trabajo ofrece una metodología sencilla y verificable por todas las partes para estimar un concepto alternativo y de idéntica utilidad, el de recaudación homogénea. Se ha seguido para ello una econometría de datos de panel, que estima el impacto de un conjunto de factores subyacentes sobre la recaudación de los impuestos cedidos. Sobre la base de estas estimaciones se recuperan posteriormente las recaudaciones predichas por el modelo que, además, considera la existencia de posibles efectos individuales inobservables propios de cada Comunidad»

ÍNDICE:

1. Introducción

2. Estado de la cuestión y limitaciones del marco actual

3. Marco metodológico general

4. Resultados

5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Anexos

👉 APUNTES

❶

2022/16 (Mayo de 2022)

→ «¿CÓMO REGULAR EL TELETRABAJO?»

➢ Documento completo: ¿Cómo Regular el Teletrabajo? (fedea.net)

✍ José Ignacio Conde-Ruiz

✍ Marcel Jansen

✍ Jesús Lahera Fortez

INTRODUCCIÓN:

«La pandemia ha supuesto un acelerón claro en la transformación digital de la economía. En marzo de 2020, para evitar el colapso del sistema sanitario se introdujeron medidas muy restrictivas de interacción social. De un día para otro, con la entrada en vigor del Estado de Alarma, se estableció como norma general el confinamiento de los ciudadanos en sus hogares, se paralizaron todas las actividades con presencia de público (incluido el ocio y las actividades deportivas), con la excepción de las tiendas de alimentación y las farmacias, las escuelas y universidades cerraron sus puertas y continuaron sus clases de manera on-line y se recomendó el teletrabajo en todos los sectores productivos donde fuera posible. Aunque los avances que se han producido durante la pandemia en términos de economía digital son múltiples,1 en este artículo nos vamos a centrar en el teletrabajo.

Gracias a la tecnología digital, una gran cantidad de trabajadores han podido trabajar desde su casa durante la Pandemia, aumentando considerablemente el teletrabajo en prácticamente todos los países, Este avance se puede ver en el siguiente gráfico donde aparece el porcentaje de trabajadores entre 15-64 años que teletrabajaban habitualmente antes y durante la pandemia en los países de la UE-27. En el caso de España esta cifra era de tan solo el 4,8% antes de la pandemia, pero ascendió hasta el 10,9% en 2020.

Es posible que la Pandemia pueda suponer un antes y un después en la organización del trabajo. Las ventajas potenciales del teletrabajo para las empresas, los trabajadores y la economía en su conjunto son muchas. Las empresas, una vez superados los temores iniciales de como buscar una medida para calcular la productividad de sus trabajadores en la distancia, han encontrado las ventajas del teletrabajo, entre las que tenemos: la reducción de costes físicos y de desplazamientos, atracción y retención de talento, mejora en la productividad o el impulso en la transformación tecnológica de la empresa. Las ventajas para los trabajadores también son múltiples, como, por ejemplo, el ahorro en tiempo y en gastos de desplazamiento a la empresa, la flexibilidad en la gestión de los tiempos de trabajo y descanso o la mayor flexibilidad y racionalización de los horarios para mejorar la conciliación. Pero también el teletrabajo puede tener ventajas para la economía en su conjunto como, por ejemplo, al permitir atraer población en zonas rurales o despobladas, al disminuir la contaminación al reducirse los desplazamientos y, con ello, avanzar en la lucha contra el cambio climático o permitir la empleabilidad de determinados colectivos que tienen dificultades de encontrar empleo convencional o la integración laboral de personas con movilidad reducida.

No obstante, el teletrabajo también puede entrañar algunos riesgos a los que prestar atención. Por parte de los trabajadores, por ejemplo, excesivo control, jornadas muy largas, riesgos para la salud (tecnoestrés, sedentarismo, etc.), cierto aislamiento laboral o considerar el teletrabajo solo como una medida de conciliación que podría generar segregaciones de género. Este es un riesgo importante a tener en cuenta, el teletrabajo es una nueva forma de organizar el trabajo aprovechando las ventajas que te ofrece la economía digital y no una forma de conciliar. Por parte de las empresas, los riesgos principales qué tendrían que abordar serian: la protección de datos y mejorar en ciberseguridad para evitar las brechas de seguridad y sobre todo un cambio en la forma de gestionar los recursos humanos. Pasar de un sistema basado principalmente en el input (tiempo en la oficina, o presencialidad) a un sistema basado en el output o en las tareas realizadas y dotando de mayor confianza y autonomía al trabajador.

En nuestra opinión, dado que las ventajas de un uso acordado de teletrabajo son muy superiores a los costes tanto para las empresas como para los trabajadores, es muy probable que parte de los cambios sean permanentes, formando parte de una nueva organización del trabajo. Así, para España, en el siguiente gráfico podemos ver que, aunque el teletrabajo (medido como el porcentaje de ocupados que trabajan más de la mitad de los días desde su domicilio) cae un poco respecto al año de pandemia de 2020, se mantiene en niveles muy superiores a la situación pre-pandemia. Recordemos que antes de la pandemia (en 2019) el teletrabajo estaba por debajo del 5% y en el año 2021 se ha situado en el 9%. También podemos ver en el mismo

gráfico como aumenta, aunque a un menor ritmo, el porcentaje de trabajadores que teletrabajan de forma ocasional: […]»

❷

2022/18 (Julio,2022)

→ «PARA QUÉ SIRVE EL PACTO DE RENTAS Y ALGUNAS IDEAS SOBRE SU DISEÑO»

➢ Documento completo: Para qué sirve el pacto de rentas y algunas ideas sobre su diseño (fedea.net)

✍ Ángel de La Fuente (FEDEA e IAE-CSIC)

RESUMEN:

«En esta nota se argumenta que un pacto de rentas podría ser muy útil para evitar que el shock de precios energéticos causado por la guerra de Ucrania se convierta en un proceso inflacionario sostenido y se ofrecen algunas sugerencias sobre su diseño. El núcleo del pacto ha de ser un acuerdo para limitar la subida de precios y salarios por debajo de la inflación general. Es importante que los sacrificios necesarios se repartan entre todas las rentas relevantes, incluyendo los salarios públicos y las pensiones. A este núcleo habría que añadir dos tipos de medidas complementarias: i) ayudas directas a los sectores productivos más afectados por el shock y a los hogares de menor renta y ii) medidas destinadas a reducir la demanda de energía y a aumentar la oferta no fósil. En relación con i), las ayudas deberían tomar la forma de transferencias no condicionadas en vez de subvenciones a los precios energéticos o reducciones de impuestos específicos, que tenderían a incrementar la demanda de tales productos y a entorpecer los necesarios ajustes. Para facilitar el enforcement del acuerdo en lo que respecta a los márgenes empresariales, más difíciles de monitorizar en tiempo real que los salarios, podría ser útil establecer un impuesto elevado sobre los beneficios generados por violaciones de sus reglas, que en principio podrían aproximarse a posteriori utilizando datos fácilmente disponibles»

INTRODUCCIÓN:

¿**Qué es y cómo puede ayudar un pacto de rentas**?

«• Como ya se ha dicho, la crisis de Ucrania nos ha hecho más pobres, en torno a un 7% hasta el momento según nuestros cálculos. Ante esto, caben básicamente dos opciones: aceptarlo y tratar de repartir la pérdida de renta de una forma más o menos equitativa, o tratar de pasarle la pelota al vecino, subiendo nuestros precios o salarios. Si optamos por lo segundo, seguiremos siendo un 7% más pobres en promedio, pero el reparto de los costes será muy desigual y pondremos en marcha una espiral de precios y salarios que tenderá a cronificar la inflación y agravará el problema, entre otras cosas, porque nos hará perder competitividad con respecto a otros países menos afectados por la crisis o que sepan lidiar mejor con ella.

• Un pacto de rentas es básicamente un acuerdo entre los agentes sociales para intentar repartir de una forma equitativa los costes de un shock adverso y evitar una espiral inflacionista. En su forma más sencilla comportaría un acuerdo para

limitar la subida de los salarios y los precios a la producción (tras absorber la subida de costes energéticos) por debajo de la inflación general, quizás tomando como referencia la inflación subyacente.

• Hay complicaciones que dificultan su diseño y exigen medidas complementarias. En particular, el shock al que nos enfrentamos tiene efectos muy diferentes sobre los distintos sectores productivos y colectivos de hogares y además contiene componentes transitorios y permanentes en proporciones inicialmente desconocidas que exigirían respuestas diferentes.

• El objetivo de la política tiene que ser el de ayudar a los sectores productivos y segmentos de la población más afectados, primero a superar el shock sin consecuencias catastróficas, y luego a adaptarse a su componente permanente. Para esto, pueden ser necesarias ayudas directas además de compromisos de moderación sobre salarios y márgenes empresariales. Estas ayudas deberían ser selectivas para no desperdiciar recursos escasos dirigiéndolos a los que no los necesitan, y deberían tener un perfil decreciente en el tiempo para empujar a los afectados a que empiecen a tomar medidas de ajuste si la situación se prolonga. Finalmente, y muy importante, deberían dirigirse preferentemente al mantenimiento de las rentas reales de los afectados, y no a mitigar los cambios de precios mediante subvenciones directas a los combustibles o bajadas de los impuestos que los gravan. Se trata de ayudar a los más afectados, pero sin reducir sus incentivos para adaptarse a los cambios, o al menos a su componente permanente»

3

2022/15 (Junio,2022)

→ «LA ENTRADA EN FUNCIONAMIENTO DEL LÍMITE AL PRECIO DEL GAS: UNA NOTA»

➢ Documento completo: La entrada en funcionamiento del límite al precio del gas: una nota (fedea.net)

✍ Diego Rodríguez Rodríguez. (UCM y Fedea)

INTRODUCCIÓN:

«Ayer miércoles 15 de junio comenzó a aplicarse el mecanismo de ajuste temporal a los costes de producción en el mercado eléctrico, desarrollado en el RDL 10/2022 de 13 de mayo. Aunque me referiré a él como "límite al gas" para simplificar, sería más correcto hablar de la subvención al gas utilizado en la producción de electricidad. En cualquier caso, el efecto inmediato ha sido el esperado: una apreciable caída del precio medio de la electricidad en el mercado mayorista diario que, en el primer día, pasó de 214,05 €/MWh del martes 14 de junio a 165,59 €/MWh del miércoles 15 de junio, con una reducción media del 22,6%. El Gráfico 1 compara los precios horarios en España en ambos días, proporcionados por el Operador del Mercado eléctrico (OMIE)»

[…]

«El objetivo de esta Nota es describir la aplicación del mecanismo y sus efectos, señalando de antemano que una evaluación precisa requerirá disponer de un periodo temporal más amplio, así como de información detallada sobre el desglose de las ofertas de venta y de compra, información de la que ahora mismo se carece. Para explicarlo del modo más sencillo posible ignoraré numerosos detalles técnicos sobre la implementación del mecanismo de ajuste que no afectan al resultado general y me referiré a un consumidor cuyo contrato está vinculado al precio de mercado, típicamente un consumidor con precio "regulado", esto es, con PVPC (Precio Voluntario al Pequeño Consumidor). La razón es que es este consumidor el más afectado, sobre todo en estos primeros momentos, por el mecanismo de ajuste. Solo al final comentaré el caso de los consumidores en mercado libre»

👉 DOCUMENTOS DE TRABAJO

Documento 2022/06

→ «EL IMPACTO DE LA EDAD DE JUBILACIÓN SOBRE LA MORTALIDAD»

➢ Documento completo: dt2022-06.pdf (fedea.net)

✍ Cristina Belles (Universidad de Manheim)

✍ Sergi Jiménez (UPF y FEDEA)

✍ Han Ye (Universidad de Manheim)

INTRODUCCIÓN:

«Muchos países han reformado su sistema público de pensiones para hacer frente al envejecimiento de la población y mantener la solvencia financiera. Uno de los principales instrumentos de política es la restricción del acceso a los planes de jubilación anticipada mediante el aumento de la edad mínima de acceso a la pensión. Si bien existe una amplia literatura que estudia las respuestas de la oferta de trabajo a estas reformas de las pensiones, hay relativamente pocos estudios sobre el impacto de la jubilación en la mortalidad. Además, la evidencia empírica existente se basa principalmente en los experimentos de políticas que permitieron una jubilación más temprana (por ejemplo, Kuhn et al., 2020). Dado que los efectos sobre la mortalidad de anticipar y posponer la edad de jubilación no son necesariamente simétricos, estas estimaciones podrían no ser demasiado relevantes en la actualidad, en el que la mayoría de los responsables políticos pretenden incentivar la prolongación de la vida laboral. Por lo tanto, es relevante para las políticas entender el impacto del retraso de la jubilación en la mortalidad, especialmente el efecto de cerrar las opciones de jubilación anticipada sobre la misma.

Este trabajo aporta nueva evidencia causal sobre esta importante cuestión, investigando una reforma de las pensiones en España. Esta reforma modificó exógenamente la edad de jubilación anticipada en función de la fecha en que los individuos comenzaron a cotizar al sistema de seguridad social. Los individuos que cotizaron al sistema de pensiones antes del 1 de enero de 1967 podían solicitar voluntariamente una pensión a partir de los 60 años. En cambio, los individuos que

empezaron a cotizar después de 1967 sólo pueden solicitar voluntariamente una pensión a los 65 años.

Esta reforma tiene varias ventajas para responder a nuestra pregunta de investigación. En primer lugar, la introducción exógena de una discontinuidad en la edad de jubilación en función del año de inicio de la cotización de los individuos nos permite identificar los efectos causales de forma razonablemente creíble. En segundo lugar, a diferencia de la mayor parte de la literatura anterior, esta reforma supone un aumento sustancial (de hasta cuatro años) en la edad de jubilación anticipada y conduce a un retraso considerable en la salida del mercado laboral. En tercer lugar, la reforma afecta a una población más general en comparación con estudios previos. Esta característica nos permite captar las respuestas de mortalidad en la población general y examinar las respuestas heterogéneas de los subgrupos. Por último, el tratamiento se determinó en la fase inicial de la carrera profesional del trabajador, lo que proporciona un horizonte temporal largo para que la edad de jubilación esperada afecte a la mortalidad si existen algunas respuestas anticipatorias.

Para responder a nuestra pregunta utilizamos una versión novedosa, disponible solo en la Sala Segura de Barcelona de la Seguridad Social, de los datos del panel administrativo de la Seguridad Social española que cubre el 10% de la cohorte de individuos nacidos entre 1938 y 1949 dados de alta en la Seguridad Social en cualquier momento hasta 2020. Nos centramos en una muestra de individuos que empezaron a cotizar en 1966 y 1967 y comparamos los que empezaron a cotizar entre un año antes y un año después del 1 de enero de 1967.

Utilizando una regresión de primeras diferencias dentro de la cohorte y controlando por una amplia lista de efectos fijos, encontramos que la reforma retrasa la edad del último empleo alrededor de medio año. Como consecuencia, aquellos que cotizaron en 1967 también tienen una menor probabilidad de solicitar una pensión ordinaria y una mayor probabilidad de solicitar pensiones parciales y de invalidez, lo que indica que los individuos no cumplieron totalmente con el aumento de la edad legal de jubilación y utilizaron otras formas de abandonar el mercado laboral antes de solicitar una pensión ordinaria. También tienen una mayor probabilidad de no solicitar ninguna pensión, motivada principalmente por la mortalidad prematura. Los individuos que empezaron a cotizar después de enero de 1967 tienen 2,5 puntos porcentuales más de probabilidad de morir antes de solicitar una pensión.

Al objeto de identificar el impacto del retraso de la salida del mercado laboral en la mortalidad, instrumentamos la edad del último empleo utilizando el año en el que los individuos empezaron a cotizar a la seguridad social. Examinamos el impacto de la edad en el último empleo sobre el riesgo de morir en diferentes tramos de edad. Encontramos que retrasar un año la salida del mercado laboral aumenta el riesgo de morir entre los 60 y los 69 años en 5 puntos porcentuales (equivalente a un aumento relativo del 50%). Las respuestas de la mortalidad entre las edades en las que no se puede acceder a las pensiones públicas (60 y 64 años) son las más fuertes.

Por otra parte, aportamos evidencia sobre los posibles mecanismos que subyacen al efecto perjudicial de retrasar la jubilación sobre la mortalidad. En particular, nos centramos en los efectos heterogéneos de retrasar la salida del mercado laboral según las condiciones del mercado laboral de los individuos antes de la jubilación. Como la

carga de un trabajo suele ser multidimensional, examinamos cuatro dimensiones del entorno laboral: la carga física, la carga psicosocial, la autovaloración en el trabajo y el nivel de cualificación profesional.

En primer lugar, utilizando los accidentes laborales registrados a nivel de industria como indicador de la carga física, mostramos que el aumento de la mortalidad es mayor para aquellos que trabajaban en sectores con una alta intensidad de accidentes laborales. Esto confirma la literatura previa que ya ha establecido que las ocupaciones físicamente exigentes conducen a efectos adversos para la salud. Asimismo, encontramos que el estrés mental y social que experimentan los individuos antes de la jubilación también influye. Retrasar un año la salida del mercado laboral aumenta el riesgo de morir entre los 60 y los 69 años en 5,3 puntos porcentuales para las personas con trabajos de alta carga psicosocial, mientras que esta cifra es de 3,6 puntos porcentuales para las personas con trabajos de baja carga psicosocial. También medimos la sensación de logro y reconocimiento de los individuos en su último trabajo utilizando los datos de la Red de Información Ocupacional (O*NET). Demostramos que sólo las personas que trabajan en sectores de baja autovaloración tienen más probabilidades de morir cuando se enfrentan a un retraso de un año en la salida del trabajo.

Por último, de forma similar a la literatura anterior, mostramos que retrasar un año la salida del mercado laboral aumenta el riesgo de morir en 6,6 puntos porcentuales para los trabajadores de cuello azul y solo 3,2 puntos para el resto.

Por último, mostramos que permitir que los trabajadores reduzcan gradualmente su tiempo de trabajo al final de su carrera, convirtiendo la jubilación parcial en una opción, puede incentivar a los trabajadores a permanecer más tiempo en la población activa sin perjudicar su salud. Por lo tanto, permitir la jubilación flexible junto con el aumento de la edad legal de jubilación podría ser una buena política para mitigar el coste de estas políticas para el sistema sanitario público.

En conclusión, muchos países europeos, entre ellos España, han aumentado recientemente la edad legal de jubilación. Nuestros resultados son informativos para los responsables políticos, ya que muestran que este tipo de reformas pueden tener un impacto negativo en la salud de la población, y una evaluación general de los efectos de bienestar de dichas políticas debería tener en cuenta estos efectos sobre la salud. Además, mostramos que los efectos adversos sobre la salud pueden mitigarse permitiendo la jubilación anticipada para ciertos tipos de individuos (con trabajos física o mentalmente agotadores) e introduciendo la posibilidad de reducir el tiempo de trabajo para los trabajadores de más edad al final de su carrera»

AUTORIDAD INDEPENDIENTE DE RESPONSABILIDAD FISCAL
(AIReF)

👉 **INFORMES**

1

➔ «1.ª OPINIÓN INGRESO MÍNIMO VITAL (Opinión 1/22. 19.07.2022)

➢ Documento completo: *Primera_Opinión_IMV-D.pdf

RESUMEN EJECUTIVO:

«Esta es la primera Opinión que se realiza en virtud del artículo 31.3 de la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital (IMV). La AIReF ha planificado el contenido y calendario de las opiniones de los próximos cuatro años y ha firmado un convenio con el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) y la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) que proporciona un marco estable para el desarrollo de esta evaluación, garantizando la provisión futura de la información necesaria. Esta primera Opinión se centra en tres aspectos de esta prestación: su diseño, sus resultados y su implementación. Se ha analizado hasta qué punto el diseño del IMV es adecuado para alcanzar sus principales objetivos; en qué medida el IMV ha logrado avanzar en la consecución de tales objetivos desde su puesta en marcha en mayo de 2020 y hasta diciembre de 2021; y aspectos relacionados con su implementación relevantes para el logro de los objetivos del programa.

El Ingreso Mínimo Vital (IMV) es una prestación económica de la Seguridad Social que se configura como un derecho subjetivo y aspira a lograr dos objetivos principales: la reducción de la pobreza y la garantía de un nivel Opinión 19 de julio de 2022 1.ª Opinión sobre el Ingreso Mínimo Vital 6 mínimo de renta a todos los hogares del país, con independencia de la comunidad autónoma de residencia. Además, persigue otros objetivos, cuyo desarrollo normativo todavía está pendiente, como garantizar una mejora real de las oportunidades de inclusión social y laboral de las personas beneficiarias, mediante incentivos al empleo y el diseño de itinerarios, y la reordenación del conjunto de ayudas estatales cuyos objetivos se solapan con los de esta nueva prestación. Para el diseño de los itinerarios se han aprobado ya paquetes de proyectos piloto en colaboración con distintas administraciones y entidades. La reordenación de las prestaciones está comprometida en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia y se prevé que entre en vigor en el cuarto trimestre de 2023.

Del análisis del diseño del IMV se desprende que el IMV plenamente implementado cubriría a 700.000 hogares1 y supondría un coste anual de 2.800 millones de euros si consiguiese llegar a todos ellos. En términos de beneficiarios, ampliaría la cobertura de los programas de rentas mínimas (RR. MM.) de las comunidades autónomas en cerca de 250.000 hogares. Además, mejoraría la situación de más de la mitad de los hogares que ya tenían derecho a los programas autonómicos de rentas, incrementando la renta que podrían recibir. Su diseño se configura como una prestación suelo, es decir, cubre a parte de los hogares que anteriormente ya podían recibir las RR. MM. y amplía la cobertura fundamentalmente en aquellas comunidades autónomas en las que sus programas de garantías de rentas para la lucha contra la pobreza eran más limitados.

Con todo ello, el IMV junto con los programas de RR. MM., de estar plenamente implementados, conseguirían cubrir aproximadamente al 60% (52% IMV + 8% RR. MM.) de los hogares en riesgo de pobreza. En todo caso, todavía quedarían 540.000 hogares en riesgo de pobreza sin cubrir (un 40% del total de hogares en pobreza) que no tienen derecho ni al IMV ni a los programas de rentas mínimas autonómicos. Este porcentaje del 40% sin cubrir podría variar en los próximos años si las comunidades autónomas modificasen sus RR. MM. como consecuencia de la liberación de recursos de sus programas de rentas derivada de la implementación el IMV.

A 31 de diciembre de 2021, el IMV ha desplegado solo una parte de su capacidad potencial, puesto que ha llegado a 284.000 hogares (el 40% de sus beneficiarios potenciales) y ha ejecutado un 56% de su presupuesto. El número de solicitudes ha sido elevado (1,5 millones), sobre todo en los primeros meses, pero un porcentaje muy alto resultaron rechazadas. Además, 400.000 hogares que podrían recibir el IMV aún no lo han solicitado (el 57% de los posibles beneficiarios), fenómeno conocido como non take-up. Este fenómeno está más presente entre los hogares que poseen algún tipo de renta y, en particular, se concentra entre aquellos que obtendrían un incremento de renta más limitado en el caso de ser beneficiarios del IMV. El Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones realiza un ejercicio continuo de análisis y evaluación del IMV del que se van derivando modificaciones normativas y operativas de la prestación y acciones encaminadas a llegar a más hogares con derecho a percibir el IMV.

Teniendo en cuenta estos hallazgos y con el objetivo de mejorar la eficacia y eficiencia de la prestación, la AIReF propone: 1) concretar objetivos cuantificables y medibles y establecer plazos concretos para alcanzarlos; 2) analizar la naturaleza del patrimonio de los hogares en situación de pobreza, en particular, el grado de liquidez de sus activos reales y su valoración y, si fuera necesario, reconsiderar la definición del patrimonio establecida para ser beneficiario del IMV; 3) estudiar con detalle las solicitudes rechazadas por motivos relacionados con la renta y la unidad de convivencia; 4) profundizar en el análisis de las causas del non take-up y 5) seguir trabajando en el encaje entre el IMV y la renta mínima de cada comunidad autónoma.

[…] »

2

→ «INFORME SOBRE LA EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA, DEUDA PÚBLICA Y REGLA DE GASTO 2022 (Informe 22/22. 15.07.2022)

INDICE:

Resumen ejecutivo

- Análisis estabilidad presupuestaria y regla de gasto
- Deuda pública
- Recomendaciones
- Recomendaciones nuevas

- Recomendaciones vivas

[…]

NOTA DE PRENSA

15/07/2022

Informe sobre Ejecución Presupuestaria, Deuda Pública y Regla de Gasto 2022 de las AAPP

LA AIReF ELEVA SU PREVISIÓN DE INFLACIÓN AL 7,8% Y AFIRMA QUE ESTÁ TENIENDO IMPACTO EN LOS HOGARES

- La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal rebaja una décima el crecimiento esperado para 2022, hasta el 4,2%, y eleva sus previsiones de inflación desde el 6,5% al 7,8% tras constatar que los riesgos se están materializando
- Señala que la intensidad y la persistencia de la inflación está teniendo un impacto elevado en la capacidad de compra de los hogares, sobre todo los de menores renta, y aumenta el riesgo de que se produzcan pérdidas de competitividad frente al exterior
- Destaca el reto al que se enfrenta el BCE de evitar que se desanclen las expectativas de inflación y se desencadenen espirales inflacionistas
- La AIReF sitúa en el 4,5% el déficit de las AAPP en 2022, tres décimas por encima de lo estimado en mayo, y empeora la previsión en todos los subsectores. Siete CCAA cerrarán por encima de la tasa de referencia y ocho grandes CCLL registrarán déficit en 2022
- Señala que la sostenibilidad de las finanzas públicas es una fuente de vulnerabilidad, especialmente en un contexto de endurecimiento de las condiciones de financiación
- La AIReF recomienda al Ministerio de Hacienda y a las CCAA enmarcar la elaboración de los presupuestos para 2023 dentro de una estrategia fiscal a medio plazo
- Recomienda a las CCAA evitar incrementos de gasto o reducciones de ingresos con carácter estructural cuya financiación permanente no esté garantizada y emite varias recomendaciones para que el endeudamiento se adapte a las necesidades reales de financiación

La Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (AIReF) publicó hoy en su página web el Informe sobre la Ejecución Presupuestaria, Deuda Pública y Regla de Gasto 2022 de las Administraciones Públicas, en el que actualiza sus previsiones macroeconómicas y fiscales en un contexto en el que predominan principalmente los riesgos a la baja sobre el crecimiento económico. En concreto, la AIReF revisa ligeramente a la baja el crecimiento real previsto para 2022, hasta el 4,2%, y eleva sus previsiones de inflación desde el 6,5% al 7,8%. Además, la AIReF afirma que la inflación está teniendo impacto en los hogares. En el ámbito fiscal, la AIReF eleva tres

décimas el déficit previsto en el conjunto de las AAPP en 2022, hasta el 4,5% del PIB.

Sobre el escenario macroeconómico, la AIReF señala que el agravamiento de la crisis energética con sucesivos recortes en el suministro de gas ruso a las economías europeas y las menores perspectivas de crecimiento global se han visto contrarrestadas por el buen comportamiento del sector servicios y, en particular, del turismo, una vez se han eliminado las restricciones a la movilidad. Ello ha permitido sustentar el empleo durante el primer semestre del año, con niveles de afiliación que superan los observados en 2019.

Con todo, la AIReF sostiene que el escenario sigue sujeto a importantes riesgos a la baja. El principal condicionante del crecimiento global y de la economía española es la amenaza de corte total de los suministros de gas ruso a las economías europeas, que podría provocar una recesión económica en esta área ante la imposibilidad de disponer de energías alternativas en un plazo tan corto. En el ámbito interno, la intensidad de la inflación está provocando una contracción en la capacidad de compra de los hogares en un contexto en que los márgenes de ahorro acumulados durante la pandemia han desaparecido y las condiciones de financiación comienzan a endurecerse. Todos estos elementos, unidos al deterioro de la confianza de los hogares, podrían traducirse en un menor avance del gasto de las familias respecto a lo previsto por la AIReF.

Además, la AIReF mantiene el supuesto de que el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (PRTR) contribuirá a impulsar la inversión y el empleo, con un impacto sobre el nivel del PIB de 2022 de 1,8 puntos. No obstante, aún no se dispone de información para valorar el ritmo a que los recursos están llegando a la economía real, es decir, a la inversión y al empleo.

Sobre la inflación, la AIReF señala que ha seguido sorprendiendo al alza y que cada vez es mayor el porcentaje de productos y servicios de la cesta de consumo que presentan incrementos de precios elevados. Según señala en el informe, la intensidad y la persistencia de la inflación está teniendo un impacto elevado en la capacidad de compra de los hogares, especialmente en los de menores rentas, que ya se habían visto afectados por la pandemia, y aumenta el riesgo de que se produzcan pérdidas de competitividad frente al exterior. En este contexto, el Banco Central Europeo (BCE), que ya ha anunciado subidas de tipos y ha finalizado los programas de compra de activos, se enfrenta al reto de evitar que se desanclen las expectativas de inflación y se desencadenen espirales inflacionistas, en un entorno de crecimiento económico débil en el que ha vuelto a emerger el riesgo de fragmentación de los mercados financieros.

Previsiones fiscales

La AIReF ha revisado también sus previsiones fiscales y estima, para su escenario central, un déficit de las AAPP de 4,5% del PIB en 2022, frente al 4,2% del informe anterior y por debajo del 5% del PIB fijado como tasa de referencia por el Gobierno. La prórroga de las medidas para afrontar la crisis energética, la revisión del cuadro macro y última información disponible explican el cambio.

En concreto, la prórroga de las medidas para afrontar la subida de los precios energéticos y los efectos de la guerra en Ucrania suponen un incremento del déficit de

6 décimas de PIB. Por su parte, el mayor incremento en términos nominales de las variables macroeconómicas por la inflación supone una mejora del saldo en 2022 de 2 décimas. Por último, la incorporación de nueva información reduce la previsión de déficit en una décima por una evolución de la recaudación más positiva, compensada parcialmente con una ejecución de los gastos por encima de lo previsto anteriormente.

En consecuencia, la reducción del déficit en 2022 sería de 2,4 puntos desde el 6,9% del PIB de 2021. El principal factor para esta reducción sería la retirada progresiva de las medidas relacionadas con la pandemia, que supone 2,3 puntos del PIB. Asimismo, las medidas estructurales de incremento de ingresos de los PGE de 2021 y 2022 contribuyen a reducir en 2 décimas el déficit, mientras que el crecimiento de los ingresos por encima de la evolución inercial de los gastos supone una reducción de 9 décimas. Por el contrario, las medidas adoptadas para paliar los efectos de la guerra en Ucrania y la crisis energética suponen un aumento del déficit de 1 punto del PIB.

Los ingresos, sin incluir el PRTR, alcanzarán el 42,4% del PIB, una décima superior a lo previsto en el anterior informe por la revisión del escenario macroeconómico y los positivos datos de ejecución, que compensan la menor recaudación que supondrá la prórroga de las medidas. Por su parte, los gastos, también sin PRTR, se situarán en el 46,9% del PIB, 4 décimas por encima de lo previsto en el informe anterior. La prórroga de las medidas, incluyendo la bonificación de los carburantes y el incremento del gasto en defensa, suponen un mayor gasto de 4 décimas del PIB. Por otro lado, los datos de ejecución elevan el gasto en determinadas rúbricas, que se ve compensado parcialmente por un mayor PIB en términos corrientes. Adicionalmente, la mayor inflación en 2022 se traslada automáticamente al gasto en pensiones en 2023, que pasaría a crecer un 10,1% frente al 5% previsto para este año.

La previsión de déficit de todos los subsectores empeora en cierta medida respecto a mayo. La Administración Central asume el coste de la prórroga de las medidas, pero también ve incrementada la previsión de ingresos, por lo que la previsión de déficit se incrementa sólo en una décima, hasta el 3,3% del PIB. En los Fondos de Seguridad Social se incrementa ligeramente tanto la previsión de ingresos como de gastos y se mantiene el déficit en el 0,5% del PIB. Por su parte, empeora la previsión de saldo de las CCAA hasta el 0,9% del PIB por una ejecución de los gastos mayor de la prevista y por una menor previsión de ingresos de fondos europeos. Por último, en las CCLL se reduce ligeramente la previsión de superávit, pero se mantiene en el 0,2%.

La AIReF publicó también hoy en su web los Informes individuales de las CCAA que completan el pronunciamiento sobre el subsector y casi todas las CCAA empeoran sus previsiones de cierre para 2022 y hasta 7 cerrarán por encima de la tasa de referencia, 5 de ellas claramente. En el extremo contrario, 5 comunidades mantienen saldos positivos o muy cercanos al equilibrio. Asimismo, la AIReF publicó el Informe Complementario de Evaluación Individual de las Entidades Locales, en el que estima que 8 grandes Corporaciones Locales registrarán déficit en 2022. En dicho informe, la AIReF mantiene la calificación de riesgo de sostenibilidad de todas las entidades con problemas. Salen del análisis los Ayuntamientos de Arroyomolinos y Lepe y mejora la situación de los ayuntamientos de Alcorcón, Algeciras, Aranjuez, Gandía, Los Barrios, y San Andrés del Rabanedo. En el lado opuesto, se consolida la situación crítica de

Jaén y Parla al generar saldos negativos y Barbate vuelve a incumplir el deber de colaboración.

Sostenibilidad

En materia de sostenibilidad, la AIReF señala que el aumento de la deuda pública hace que la sostenibilidad de las finanzas sea una fuente de vulnerabilidad, especialmente en un contexto de endurecimiento de las condiciones de financiación. Para el conjunto de las AAPP, a medio plazo, bajo las previsiones macro-fiscales elaboradas por AIReF, se proyecta una disminución en la ratio de deuda sobre PIB de 9,6 puntos en los próximos cuatro años, hasta el 108,8% en 2025. No obstante, la ratio retomará una senda ascendente en un escenario en el que se mantiene constante el saldo estructural. AIReF realiza diversas simulaciones en las que se muestra que el mantenimiento de un déficit primario estructural de entre 1,5 y 2,5% del PIB a partir de 2025, situaría la ratio de deuda entre el 125 y 140% del PIB en 2040. Los mayores tipos de interés esperados contribuyen a agravar la dinámica de la deuda.

En el caso de las CCAA, la AIReF estima que, aplicando completamente los excesos de financiación acumulados y bajo sus previsiones de 2022, la deuda se situaría en un 23,9% en 2022. Bajo los supuestos de un escenario normativo, donde se proyecta un deterioro del saldo primario para 2022 y una corrección de este en años posteriores, se calcula una reducción de la ratio de deuda de 12,2 puntos de PIB en los próximos 15 años. Bajo este escenario, se tardaría más de una década en alcanzar la tasa de referencia del 13% del PIB. El crecimiento económico será el factor más determinante en la disminución de la ratio, apoyado por un saldo fiscal que se mantendrá en equilibrio en los próximos años.

Recomendaciones

En este contexto, la AIReF profundiza en la necesidad de una estrategia fiscal a medio plazo de cara al proceso de elaboración de los presupuestos para 2023. En concreto, reitera la recomendación de diseñar una estrategia nacional que sirva de orientación fiscal y garantice de manera realista y creíble sostenibilidad financiera de las AAPP. Esta estrategia, integrada con las inversiones y reformas previstas en el PRTR, resulta especialmente relevante en un contexto en el que predominan los riesgos a la baja y la política monetaria pasa a ser progresivamente más restrictiva para limitar el crecimiento de la inflación. Tal y como señala la institución, la situación requiere capacidad para adaptar la política económica a la posible materialización de los riesgos derivados, entre otros factores, de la guerra en Ucrania, la inflación o la pandemia.

Además, teniendo en cuenta que los beneficios de dicha estrategia son aplicables individualmente a cada administración, la AIReF emite una nueva recomendación dirigida al Ministerio de Hacienda y Función Pública y a cada comunidad autónoma sobre la necesidad de enmarcar la elaboración de los presupuestos para 2023 dentro de una estrategia fiscal a medio plazo.

Por otro lado, y como concreción de la recomendación remitida al Ministerio de Hacienda en mayo, la AIReF recomienda a cada una de las CCAA evitar incrementos de gasto o reducciones de ingresos con carácter estructural cuya financiación permanente no esté garantizada una vez desaparezcan los flujos extraordinarios de

ingresos esperados en estos próximos años. Según la AIReF, la pandemia y las medidas para paliar sus efectos han distorsionado la evolución normal del Sistema de Financiación Autonómica (SFA) y puede contribuir a la idea de que existe margen para incrementar gasto o reducir ingresos de manera estructural. Por este motivo, los beneficios de la estrategia fiscal a medio plazo nacional son aplicables individualmente a cada administración.

Además, la AIReF señala que la laxitud en las tasas de referencia también repercute sobre las autorizaciones de deuda a las CCAA, por lo que la AIReF incorpora diversas recomendaciones al Ministerio de Hacienda y Función Pública y a cada comunidad autónoma para que el endeudamiento se adapte a las necesidades reales de financiación y se eviten los excesos de financiación observados en 2021

CUEVA DEL YESO

La Cueva del Yeso se localiza cerca de la localidad de Baena, Córdoba. Es una de las pocas cuevas desarrolladas en materiales yesíferos habilitada para su visita turística en España, con un recorrido visitable de unos 200 metros. Presenta en su interior interesantes espeleotemas de yeso y algunos pequeños lagos de gran belleza.

(Unos 220 millones de años de antigüedad)

Autor/propietario de la imagen: Francisco Hoyos

IX. CONDICIÓN HUMANA

[Información – Comunicados del Poder Judicial – Web del Consejo General del Poder Judicial]

I. MAYO, 2022

■ 1. **El Tribunal Supremo confirma la abusividad de la comisión de Kutxabank por los ingresos en efectivo en sus cuentas realizadas por terceros** (04.05.2022)

> «La Sala I, de lo Civil, del Tribunal Supremo ha confirmado en una sentencia la abusividad de la comisión de 2 euros establecida por Kutxabank a cada ingreso en efectivo en cuentas de la entidad bancaria por parte de terceras personas, que incluyen información adicional (concepto) en el justificante a solicitud del ordenante, y a pagar por quien ordena el ingreso. El alto tribunal ratifica la condena a la entidad a que elimine de sus condiciones generales dicha cláusula contractual»

El tribunal destaca que la expresión del concepto del ingreso y su inclusión en el justificante escrito emitido por la entidad financiera "carecen de una sustantividad propia, distinta de lo que constituye el servicio de caja retribuido por la comisión de mantenimiento, que permita que sea considerada como un servicio añadido al ingreso en efectivo en sí y susceptible de ser retribuida por otra comisión".

"Por consiguiente -añade el Supremo-, estando este servicio de caja retribuido por la comisión de mantenimiento que paga el titular de la cuenta, el cobro al tercero que realiza el ingreso de una comisión añadida carece de justificación y es contraria" al artículo 3.1, párrafo segundo, de la Orden EHA/2899/2011 del Ministerio de Economía y Hacienda, de transparencia y protección del cliente de servicios bancarios, "porque no retribuye ningún servicio efectivo distinto del que ya es objeto de retribución por el cliente en la comisión de mantenimiento de la cuenta".

El origen del pleito fue una demanda de la Asociación de Personas Consumidoras y Usuarias Vasca Eka/Acuv contra Kutxabank, en la que ejercitó una acción de cesación respecto del cobro de una comisión de 2 euros por cada ingreso en efectivo realizado por terceras personas con información adicional (concepto) incorporado en el justificante a solicitud del ordenante, aplicable a la persona que efectúa el ingreso, y de una comisión de 2 euros por cada recibo normalizado pagado en efectivo, aplicable a la persona que efectúa el pago.

El Juzgado de lo Mercantil número 1 de Vitoria estimó íntegramente la demanda y condenó a la entidad a cesar en la práctica abusiva y eliminar la cláusula. La Audiencia de Álava confirmó la decisión, y

ahora lo hace el Supremo, al desestimar el recurso de Kutxabank.

■ 2**. El TSJ de Extremadura acuerda seguir adelante con la ejecución de la sentencia que ordena demoler la totalidad del Complejo Turístico de Valdecañas. Confirma el plazo de ocho meses para que la Junta de Extremadura realice un plan de trabajo para llevar a cabo la demolición de lo construido** (04.05.2022**)**

> «La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura ha dictado un auto, según el cual, se acuerda seguir adelante con la ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo, que ordena la demolición total del complejo turístico Marina Isla de Valdecañas, por haberse construido en un espacio calificado como Zona de Especial Protección de Aves (ZEPA), tal y como defendía Ecologistas en Acción»

Tanto la Junta de Extremadura, como los promotores del complejo, los ayuntamientos de El Berrocalejo y El Gordo, cuyos términos municipales se ven afectados por el resort turístico, así como las distintas comunidades de propietarios particulares, presentaron ante el TSJ de Extremadura, al que el TS le había devuelto la causa, un recurso de reposición contra el auto de fecha 16 de marzo de 2022, en el que se le daba un plazo de 8 meses de la Junta de Extremadura para que presentara el plan de demolición.

Todas las partes recurrentes pedían al TSJ de Extremadura la paralización de la ejecución de la sentencia del Supremo argumentando, entre otras cuestiones, que habían presentado ante el Supremo un incidente de nulidad por el hecho de que dos de los magistrados firmantes ya habían formado parte del procedimiento en instancias previas. El TSJ expone que la interposición de incidentes de nulidad ante el TS o recursos de amparo ante el TC no suspende la ejecución de lo acordado, sin perjuicio de las medidas de suspensión que pudieran ser acordadas por los órganos competentes. No obstante, en la fecha en que se dicta el auto por el TSJ, el Tribunal Supremo ha desestimado los incidentes de nulidad promovidos por las partes.

Además, desestima otro de los argumentos esgrimidos, como que seguir adelante con la ejecución de la sentencia podía producir un daño irreparable, puesto que "lo que se ha pedido a la Junta de Extremadura es la elaboración de un Plan en el plazo de ocho meses. Difícilmente se puede hablar de perjuicio de imposible reparación cuando las labores de ejecución material no han comenzado". El auto también señala que debe ser en el Plan donde se determinen los plazos, los requisitos medioambientales y la forma en que se llevará a cabo la demolición total de lo construido, sin que a día de hoy existan circunstancias o motivos para paralizar la ejecución de una sentencia que es firme.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura emplaza a la Junta de Extremadura a comunicar, en un plazo de diez días desde la notificación del auto, qué órgano y cuál será la persona titular del mismo, que se encargará de coordinar todas las actuaciones y de ser el interlocutor con la Administración de Justicia.

■ 3. **El Tribunal Supremo confirma la pena de tres años de prisión por apropiación indebida al promotor Ciudad Cine, Artes y Cultura de Cantabria. El tribunal estima parcialmente el recurso de casación interpuesto por su esposa y anula la condena que le impuso la Audiencia Provincial de Zaragoza a responder**

solidariamente de la indemnización de su marido (11.05.2022)

> «La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena a 3 años de prisión y al pago de una multa de 1.920 euros por un delito continuado de apropiación indebida al promotor de la Ciudad del Cine, las Artes y la Cultura de Cantabria, José C.B., por quedarse con el dinero que varios empresarios invirtieron en dicho proyecto, que iba a ubicarse en las Canteras de Cuchía en el municipio cántabro de Miengo. Además, tendrá que pagar una indemnización de 329.450 euros más los intereses»

El tribunal sí estima parcialmente el recurso de casación interpuesto por su esposa y anula la condena que le impuso la Audiencia Provincial de Zaragoza a responder solidariamente de la indemnización de su marido. La Sala considera que no procede su condena por este concepto al no acreditarse que la recurrente se benefició de los efectos del delito cometido por su esposo. La Sala desestima los recursos de casación planteados por el condenado, las empresas «X», e «Y»; condenadas como responsables civiles subsidiarias, y la acusación popular ejercida por las empresas, S.L., S.L., S.L., que invirtieron en el proyecto, contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón que confirmó la condena del acusado.

Los hechos probados recogen que S.L.U., de la que era administrador el condenado, empresa filial de INC, promovió en el año 2005 el desarrollo del proyecto "Ciudad del Cine, las Artes, y la Cultura de Cantabria" que se iba a realizar en las Canteras de Cuchía. Con la finalidad de obtener financiación para el proyecto, el condenado celebró varios contratos de participación inversora con pequeñas y medianas empresas a través de los cuales los empresarios invertían en el proyecto y además se aseguraban su participación en el paquete de obras y trabajos de su especialidad. Dispuso del dinero abonado por [...] en su propio beneficio, dándole un destino diferente a aquel para el que le fue entregado, sin que hasta el día de hoy lo haya devuelto. La cuantía total que recibió asciende a 329.450,00 euros.

La sentencia, ponencia del magistrado Pablo Llarena, señala que "cuando, como en este caso, el dinero estaba destinado a quedar depositado en función de garantía, la disposición del dinero más allá de lo que autoriza el título de recepción, aplicando al dinero a otros fines que fueron unilateralmente definidos por la voluntad del depositario, resulta encuadrable en el delito de apropiación indebida y así queda perfectamente recogido en el relato fáctico (…)". La Sala rechaza el recurso de la acusación particular en el que solicitaba la condena del promotor por un delito continuado de estafa del que le acusaban y la aplicación de la agravación que el Código Penal contempla para el delito continuado de apropiación indebida.

■ 4. **El Tribunal Supremo confirma la comisión de delito de prevaricación por el exalcalde de Alicante en dos causas.** (11.05.2021)

> «La Sala II del Tribunal Supremo ha confirmado la comisión de delito de prevaricación por quien fue alcalde de Alicante por el PSOE entre 2015 y 2018, Gabriel E.F., en dos causas judiciales distintas. Así, por el caso de unas contrataciones irregulares realizadas desde la Concejalía de Comercio, se establece una pena de 8 años y medio de inhabilitación para empleo o cargo público, y por la decisión de despedir a una funcionaria interina del Ayuntamiento, familiar del portavoz entonces del partido de la oposición, como represalia por una denuncia planteada por dicho partido contra el

alcalde, se le ratifica la pena de 4 años y medio de inhabilitación que le impuso el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana»

Según los hechos probados de la primera sentencia, durante los meses de noviembre y diciembre de 2016, y por decisión del entonces alcalde de Alicante Gabriel E., la Concejalía de Comercio contrató mediante la figura del contrato menor de servicios (cuyo importe, sin incluir el IVA, no puede exceder de 18.000 euros), un total de veinticinco operaciones con diferentes empresas por un importe acumulado de 189.762'86 euros produciéndose el fraccionamiento deliberado de los objetos de las prestaciones a fin de eludir la normativa vigente en materia de contratación administrativa, que exige respeto a los principios de publicidad y concurrencia, en nueve de ellos.

Dichas nueve contrataciones, añade el relato fáctico, debieron haber sido tramitadas legalmente mediante concurso público en lugar de contrato menor, por referirse a unos mismos objetos y tratarse de unidades funcionales, y si no se siguió la tramitación correcta fue para no superar el límite legal del contrato menor de servicios, llegando a superarse en uno de ellos por un céntimo.

La Audiencia Provincial de Alicante condenó en esta causa al exalcalde a ocho años y medio de inhabilitación por delito continuado de prevaricación, y a la misma pena al entonces asesor del equipo de Gobierno Pedro D.G.L., a quien el primero había encargado llevar de facto la responsabilidad de la Concejalía de Comercio. Asimismo, condenó a 7 años de inhabilitación al entonces jefe de Gabinete de la Alcaldía Eduardo D.E. Los condenados recurrieron en apelación al TSJ de la Comunidad Valenciana, que desestimó sus recursos, pero al mismo tiempo elevó la pena de inhabilitación de sus condenas a 12 años, para los dos primeros, y a 9 años para el tercero.

El Tribunal Supremo ahora estima parcialmente los recursos del exalcalde y exasesor y repone sus condenas iniciales de 8 años y medio de inhabilitación por el delito de prevaricación, ya que, según explica, la elevación a 12 años que hizo el TSJ suponía una agravación de las condenas de los acusados, únicos recurrentes, que está prohibida en derecho si no media recurso del Ministerio Fiscal ni petición alguna como en este supuesto. En cuanto al tercer acusado, Eduardo D., su recurso se estima totalmente, y queda absuelto, al considerar el tribunal que en su caso no hay pruebas suficientes. Por otro lado, la sentencia ratifica que los hechos en relación al exalcalde y exasesor encajan en el delito de prevaricación (el segundo como cooperador necesario), ya que el fraccionamiento de un contrato con la finalidad de disminuir su cuantía y eludir así los requisitos de publicidad o los relativos al procedimiento de ejecución que corresponda, reúne los requisitos de dicho delito, y la prueba indiciaria fue válida en su caso.

Cese de funcionaria

El segundo caso se refiere a la decisión del exalcalde de cesar a una funcionaria interina de su puesto de trabajo en el Ayuntamiento como represalia por la denuncia ante la Fiscalía formulada en su contra por un miembro de partido distinto, que era cuñado de la funcionaria.

El Supremo confirma que fue una arbitrariedad burda y patente realizada con absoluta inobservancia de las más elementales normas de procedimiento. El Supremo desestima íntegramente el recurso del exalcalde en este caso, y confirma los 4 años y medio de inhabilitación impuestos por el TSJ de Valencia, que había reducido la pena de 9 años de

inhabilitación establecidos por la Audiencia de Alicante.

■ 5. Anulada una resolución que autorizaba a la Administración del Estado a entrar en la vivienda de una octogenaria sobre la que pesa una orden de desahucio (17.05.2022)

> «La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura (TSJEx) ha anulado el auto dictado por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Nº 1 de Cáceres, que autorizaba a la Administración del Estado a entrar en la vivienda de una octogenaria, para realizar los trámites previos a un próximo desahucio, al encontrarse la vivienda en un edificio de titularidad estatal. La mujer, de 86 años y viuda de un funcionario del Estado, que lleva viviendo en el edificio desde 1977, se veía obligada a abandonar su vivienda, en base a una sentencia de julio de 2020, que confirmaba el desahucio, al no cumplir ya los requisitos necesarios para continuar viviendo en dicho inmueble»

Ahora la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Extremadura, sin entrar a discutir la conformidad a derecho del acto administrativo en sí, es decir, de la rescisión contractual donde vive la recurrente, lo que revoca es la sentencia por la que se autoriza la entrada en el domicilio de la mujer con el fin de ejecutar la sentencia de desahucio. La sala del alto tribunal extremeño ha considerado en su sentencia que se trata de una persona de edad avanzada, con unos recursos económicos limitados y escasos, prueba de ello es que es beneficiaria del servicio de justicia gratuita, y que, por lo tanto, se encuentra en una situación de vulnerabilidad. La Abogacía del Estado, por el contrario, esgrime que la sentencia que confirmó el desahucio se dictó en julio desde 2020, tiempo en el que la afectada podía haber buscado una solución de habitabilidad. Asimismo, argumenta la abogacía estatal que la recurrente es propietaria, al 50 por ciento, de una vivienda en la ciudad de Cáceres, en la que viven su hija y su yerno.

La Sala del TSJEx, en su resolución, toma como referencia la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2020, Rec. 4507/2019, en la que se pone de manifiesto que el *"juez debe comprobar que la Administración adopta, realmente, las medidas de protección suficientes para no dejar desamparadas a las personas especialmente vulnerables que vayan a ser desalojadas forzosamente de la vivienda que ilegalmente ocupaban*". Esta comprobación, añade la sentencia del TS, "adquiere singular importancia cuando entre los ocupantes ilegales de la vivienda haya menores de edad, dado que la normativa nacional e internacional obliga a tomar en consideración el interés superior del menor…".

En este caso, el TSJEx estima que, aunque en este caso no haya menores en la vivienda, la mujer se encuentra en una situación de vulnerabilidad que debe ser tenida en cuenta, y considera que, para llevarse a cabo la ejecución de la sentencia de 2020, "*la entrada deberá realizarse en horario diurno y en el menor tiempo posible para cumplir con lo acordado en la Resolución que se pretende ejecutar y se realizará de la forma menos gravosa para los ocupantes de la vivienda".*

Asimismo, la administración deberá comunicar al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo el día de la entrada e informar del resultado de la misma, y el momento del lanzamiento deberá contar con los servicios sociales municipales y/o autonómicos a fin de

adoptar las medidas necesarias para garantizar los derechos de quien reside en la vivienda que hay que desocupar".

Dado que esas circunstancias no se han dado, el TSJEx ha procedido a estimar el recurso de apelación interpuesto contra el auto del Juzgado de lo Contencioso- Administrativo y "deniega la autorización de entrada solicitada, al no haberse hecho en la resolución el juicio de proporcionalidad que exige el Tribunal Supremo, sin que la Administración haya ofrecido información alguna sobre la solución habitacional para la persona vulnerable".

La sentencia del TSJEx también recalca que, ello no es obstáculo para que la Administración pudiera realizar una nueva solicitud de entrada que cumpla la doctrina del Tribunal Supremo.

Se trata de una sentencia novedosa, ya que la doctrina del TS en la que se basa la sala del TSJEx para esta resolución se refiere a la protección de menores vulnerables, que vaya a ser desalojados de sus viviendas, extendiendo dicha protección a otras personas en situación de especial vulnerabilidad. Se entiende por "persona vulnerable", dice la sentencia del TSJEx, "a quien por sus características físicas, sociales, culturales o económicas se encuentra en situación de desventaja con respecto al resto de la sociedad". Además, la Sala, que no entra a valorar las causas de por qué la recurrente no vive con su hija y yerno, puesto que considera que no son quienes para enjuiciar esto, sí considera que la pandemia por Covid ha obligado a los ciudadanos a etapas de confinamiento y a la limitación de sus salidas, lo que también ha podido dificultar la búsqueda de soluciones de habitabilidad.

■ 6. **El Tribunal Supremo confirma la prisión permanente revisable a 'Igor el Ruso' por el triple asesinato de Andorra (Teruel) en 2017.** (20.05.2022)

> «El Tribunal Supremo confirma la prisión permanente revisable a 'Igor el Ruso' por el triple asesinato de Andorra (Teruel) en 2017 Además de a la pena de prisión permanente revisable por uno de los asesinatos, el TSJ de Aragón le condenó a dos penas de 25 años de prisión por los otros dos crímenes y como autor de tres delitos de robo con intimidación a 5 años de prisión por cada uno de ellos»

La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha desestimado el recurso de casación interpuesto por el condenado contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón que a su vez confirmó la sentencia dictada por un Tribunal del Jurado de la Audiencia Provincial de Teruel por tres delitos de asesinato en concurso con dos delitos de atentado. Además de a la pena de prisión permanente revisable por uno de los asesinatos, le condenó a dos penas de 25 años de prisión por los otros dos crímenes y como autor de tres delitos de robo con intimidación a 5 años de prisión por cada uno de ellos. Asimismo, le impuso el pago de una indemnización, en concepto de responsabilidad civil, de 3.031.740 euros a las familias de las tres víctimas.

El tribunal rechaza el único motivo del recurso en el que la defensa solicitaba la anulación de la condena por vulneración del derecho a un proceso debido por falta de motivación del acta de votación del veredicto del Tribunal del jurado. La Sala concluye que la motivación contenida en la citada acta es "suficiente para conocer el fundamento de la convicción expresada en la votación del objeto del veredicto".

Señala que en esta casación "cobra especial relevancia el hecho de que el acusado admitiera los hechos sustanciales de la acusación y en su escrito de calificación, admite la causación de las muertes, calificándolas de homicidio, si bien en la primera de las muertes, admite la acción del acusado dirigida a causar la muerte, lo califica de homicidio, por lo que la necesidad de motivación ha de ir referida a la concurrencia de alevosía".

Explica que "la autoría, la realización de un acto dirigido a causar la muerte, es un acto admitido por el acusado en su declaración y en la calificación por lo que la motivación no precisa identificar todas las fuentes de prueba en la medida en que el propio recurrente las admite en su declaración y en los escritos de calificación, y a ellos se refiere en la motivación".

En relación con el asesinato del ganadero, la Sala rechaza que los hechos sean considerados como homicidio, tal y como alegaba el recurrente, ya que "el carácter sorpresivo de la conducta, desde la declaración en la instrucción de la causa y en el juicio oral, donde afirmó que disparó en cuanto le vio, por lo que la referencia a su declaración, debidamente practicada en condiciones de contradicción efectiva y con lectura del contenido de la declaración en el juzgado de instrucción, permite conocer el fundamento de la afirmación del presupuesto de la alevosía, el ataque sorpresivo, desde las propias declaraciones de acusado, que se reseñan en el acta del veredicto, y desde la asunción de la calificación del hecho por la defensa del acusado. Por otra parte, las periciales practicadas incidieron en lo sorpresivo del ataque y a ellas se refiere la motivación".

La sentencia, ponencia del magistrado Andrés Martínez Arrieta, recuerda que, respecto de las muertes de los dos guardias civiles, "el recurrente también admitió los hechos, si bien entendió que concurría la eximente de legítima defensa, actuando como causa justificadora de las muertes, lo que comporta que el punto debatido desde la defensa y acusación no es tanto la causación de la muerte, que es admitida, como la existencia de presupuestos que cualifican el homicidio o que lo justifican".

Concluye que el Jurado motiva la convicción y lo expresa desde el siguiente argumento: "atacando de manera sorpresiva y por la espalda, disparando con ambas manos, acabando con toda la munición, no siendo esto necesario para darles muerte", argumentación sucinta que evidencian una referencia a la autopsia, y a las periciales de balística, extremos que se contienen en el objeto del veredicto, como fundamento de la convicción, sobre la localización de las heridas causadas por las armas de fuego, la llevanza de las armas en ambas manos, el agotamiento de los disparos, las balas recibidas por los fallecidos y el aprovechamiento de la noche, (hecho 15)) cuando los agentes se encontraban de espaldas sin haber desenfundado sus armas y disparando a lugares que no estaban cubiertos por los chalecos antibalas que portaban, y rematarlos luego".

Agrega que "como en el anterior asesinato, el acusado había reconocido la acción, y el extremo debatido es la justificación por la legítima defensa. El acusado admitió en su declaración la realización de su acción disparando las dos pistolas, diecisiete balas, a los dos agentes antes de que desenfundaran sus armas".

Con respecto a los delitos de robo, la Sala indica que el Jurado lo afirma desde la intervención de los efectos, su desaparición, y las pruebas lofoscópicas y de ADN que se realizaron. En cuanto al delito de atentado, expone que "resulta de la lógica de los hechos, el acusado ya había cometido un asesinato y ve llegar tres vehículos a velocidad con

hombres armados, lo que evidencia su pertenencia a Cuerpos de Seguridad y por ello estaba escondido detrás de un coche y actúa de manera sorpresiva. Además, lo reconoce en su propia declaración a la que el Jurado se refiere como fundamento de su convicción".

II. JUNIO, 2022

■ 1. **El Tribunal Supremo confirma la pena de siete años y medio de prisión a un vecino de Villarrobledo (Albacete) que intentó matar a un cobrador del frac embistiéndole con un vehículo industrial** (02.06.2022)

> «La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena a 7 años y medio de prisión por un delito de asesinato en grado de tentativa a un vecino de Villarrobledo (Albacete) que embistió con un vehículo industrial el coche de un cobrador del Frac, que le reclamaba el pago de una deuda»

Los hechos probados relatan que el recurrente consciente de las dimensiones y características de la máquina que conducía, de 11.220 kg. de peso y provista de una pala cargadora en la zona delantera, con ánimo de atentar contra la vida y de causar la muerte al trabajador de 'El Cobrador del Frac', invadió el carril contrario y se dirigió de frente contra el coche de éste, que estaba aparcado en la calle en la que vive el condenado.

El cobrador, que no llevaba el frac, estaba de pie en la acera entre el vehículo y la pared de una vivienda, con la puerta del conductor abierta, mientras colocaba su chaqueta en una percha para guardarla en el coche.

El recurrente conducía con los brazos de la pala extendidos y elevados a una altura de unos 46 cm sobre el suelo, y, sin frenar ni respetar el ceda el paso existente, continuó recto al llegar a la calle Cabo Vecinas, donde, de forma sorpresiva y consciente de que el trabajador no tendría posibilidad de reacción para repelerlo o evitarlo, embistió al vehículo de 'El cobrador del Frac', introduciendo los brazos de la pala en toda su longitud, 120 cm, por las puertas del lado derecho a la altura de los ocupantes, aplastando asientos, carrocería, subiéndolo a la acera y desplazándolo hacia la pared. El cobrador del Frac quedó atrapado entre los hierros de la carrocería del vehículo y la pared y sufrió lesiones graves que podrían haberle ocasionado la muerte. Estuvo 28 días hospitalizado.

La Sala rechaza la tesis de la defensa que alegaba en su recurso que no hubo intención de matar y que se trató de un accidente de tráfico. De los hechos probados -afirma la Sala- resulta que el recurrente "era consciente de la presencia del Sr. R.; que situó el vehículo que conducía en el carril izquierdo de su sentido de marcha, invadiendo el carril contrario, para enfrentar mejor el vehículo del lesionado; que no intentó frenar al llegar al cruce; y que no hizo ninguna maniobra de evasión para evitar la colisión".

■ 2**. El Tribunal Supremo confirma la pena de siete años de prisión a un hombre que intentó matar a su expareja y a una amiga manipulando los frenos de sus coches. La Sala rechaza el argumento del condenado que sostiene en su recurso que nunca tuvo intención de matar a las dos mujeres, sino que solo perseguía dejar inutilizados sus vehículos** (03.02.2022)

«La Sala desestima el recurso presentado por el condenado contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que rebajó la pena de 13 años y 5 meses de prisión que le había impuesto la Audiencia Provincial de Almería por dos delitos de homicidio, en grado de tentativa, y por un delito continuado de amenazas en el ámbito de violencia sobre la mujer»

Los hechos ocurrieron el 16 de julio de 2019 cuando el condenado, después de oír que su expareja y su amiga se iban de viaje, se acercó al coche de ésta, que estaba aparcado en un parking de la Puebla de Vícar (Almería), y con unas tenazas cortó un manguito o latiguillo del freno, para romperlo, provocando con ello un importante riesgo, que podía ser vital, para su conductora. Seis días más tarde, hizo lo mismo con los frenos del vehículo de su exmujer con la que estuvo casado 30 años. El condenado fue a un cortijo de Albondón (Granada), al parecer propiedad de ella, para recoger sus pertenencias. Tras una nueva discusión entre ambos, en torno a la cosecha del vino, para amedrentarla le dijo que "el vino era suyo y que si no se lo daba algo iba a pasar". Esa misma tarde, cuando ella no estaba presente, cogió unas tijeras de podar y cortó el manguito del freno del coche de ésta, marchándose del lugar, sin esperar a las previsibles y graves consecuencias que su acción podía tener cuando circulase con el automóvil.

Según los hechos probados, en otra ocasión, para asustar y amedrentar a su expareja, sabiendo que le tenía pánico a las culebras y serpientes, metió en el cortijo una serpiente, que la mujer vio debajo de una cama, lo que le provocó temor y angustia. Antes de estos hechos, cuando aún vivían juntos, tras otra discusión le dijo que "él no salía de casa, que tenía que salir ella, y si salía él, alguien saldría con los pies por delante".

La Sala rechaza el argumento del condenado que sostiene en su recurso que nunca tuvo intención de matar a las dos mujeres, sino que solo perseguía dejar inutilizados sus vehículos. En este sentido, subraya que el acusado pudo no querer directamente el resultado de muerte, que en sí podía no ser exactamente el objetivo perseguido, pero la alta probabilidad de que con los actos ejecutados sobre los vehículos de las víctimas se produjera el resultado, y la desconsideración y falta de respeto mostrada hacia su vida que la realización de tales actos implicaba, permite imputar su resultado al menos a título de dolo eventual.

Recuerda que el TSJ valoró las circunstancias que rodearon los hechos para llegar a tal conclusión. Así dice que partió de la pieza que quedó inutilizada en el coche de su ex esposa y solamente dañada en el de la amiga de ésta; datos que revelan "inequívocamente que el autor, en ambos casos, si no buscaba directamente la muerte de los sujetos pasivos, cuanto menos la asumía como consecuencia probable".

Asimismo, indica que la sentencia recurrida, confirmando la de instancia, reafirmó la existencia de pruebas válidas, sometidas a contradicción y con un significado incriminatorio suficiente para estimar acreditado que el recurrente realizó "de forma activa, eficaz y decisiva los hechos por los que ha sido condenado, conociendo y aceptando el resultado mortal que podía derivarse de aquella acción". Todo ello -concluye la Sala-, exterioriza intenciones que exceden con mucho de las pretendidas por el recurrente, que "actuó cuanto menos con dolo eventual al tener conciencia de que con su actuación estaba poniendo en serio peligro la vida de las usuarias de los vehículos".

En cuanto al delito de amenazas a su ex pareja, la Sala remarca que ha sido condenado

por proferir frases muy concretas, como "si él se tenía que ir de casa, alguien va a salir con los pies por delante", o "algo va a pasar", así como colocar una serpiente en el interior del cortijo. "Todas ellas -considera el tribunal- van más allá de un mero insulto en el transcurso de una discusión". Añade que esas actuaciones exceden con mucho de lo que puede permitirse en los cánones de conducta sociales, ya que evidentemente suponen para cualquiera una limitación de su libertad de actuación, y atenta contra el derecho de sosiego y la tranquilidad personal en el desarrollo normal y ordenado de la vida, bien jurídico protegido por el delito de amenazas leves por el que ha sido condenado.

■ 3. **El Tribunal Supremo confirma la condena a 5 meses de prisión a un instructor de los Mossos que hirió de un disparo a una alumna. Durante una formación en el aprendizaje de manejo de armas utilizó un arma cargada con balas reales** (27.06.2022)

> «El Tribunal Supremo ha confirmado la condena a un agente de policía instructor de formación básica en el aprendizaje de manejo de armas que, en lugar de extraer las balas reales del arma que utilizaba para explicar su funcionamiento, utilizó con imprudencia grave balas reales efectuando un disparo que dio en la pierna de una alumna causándole lesiones graves con pérdida importante de funcionalidad»

Consta en los hechos probados de la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que: "El acusado incumplió su obligación de percatarse de que el cargador estaba puesto. Volvió a correr la corredera, con lo cual el arma quedó preparada para disparar y apuntó hacia delante, donde estaba dentro de su trayectoria la alumna. Presionó el disparador y, por el impacto en sus manos del retroceso del arma, subió ligeramente las manos de forma que el proyectil impactó en el muslo de la pierna derecha de la alumna.

La Audiencia le impuso la condena de 5 meses de prisión como autor de un delito de lesiones que causan inutilidad, cometido por imprudencia grave concurriendo la atenuante muy cualificada de dilaciones indebidas, ya que los hechos ocurrieron en febrero de 2009 en la Escuela de formación de Mossos d'Esquadra.

En la sentencia, de la que ha sido ponente el Magistrado Vicente Magro, formando Tribunal como Presidente Andrés Martínez Arrieta y los Magistrados Juan Ramón Berdugo, Ana María Ferrer y Susana Polo, se recoge que los hechos se confirman calificados como imprudencia grave, y no menos grave que se postulaba en el recurso.

En la sentencia, el Alto Tribunal justifica que se trató de una imprudencia grave señalando que: "Hay que señalar en este caso que la calificación de la imprudencia que ha realizado el Tribunal es correcta, según se desprende del resultado de hechos probados y, sobre todo, atendiendo al carácter profesional de quien estaba realizando la enseñanza que, en lugar de utilizar un arma simulada, o sin cargador, se equivoca de forma grave y utiliza un arma cargada y con balas para hacer actos con posibilidad de ser disparado el arma y alcanzar a alguno de los asistentes, como así ocurrió. Incluso, el resultado pudo ser más grave, como el ocasionar la muerte de algunos de los asistentes si la desgracia hubiera tenido como consecuencia que la bala hubiera alcanzado a un órgano vital de alguno de los presentes.

Con ello, la falta de previsión y diligencia exigible no puede calificarse como menos grave como postula el recurrente, sino que tiene un perfecto encaje en la gravedad de una imprudencia tal como utilizar un arma cargada y ser disparada alcanzando a uno de los

asistentes con la consecuencia lesiva grave que se ha producido y consta en los hechos probados y en la explicación del Tribunal en su sentencia. Nos encontramos en este caso con las siguientes circunstancias que avalan la imprudencia grave:

1.- Se utiliza un arma cargada con balas en un acto de enseñanza acerca de cómo utilizarla en una situación concreta, cuando, obviamente, ello comporta un riesgo grave de que el arma se dispare, como así ocurrió.

2.- La actuación del recurrente le obligaba a utilizar una mayor diligencia y cuidado ante la previsibilidad de un acontecimiento desgraciado como el que finalmente ocurrió y con un alcance lesivo grave que podría haber sido incluso más grave si la bala hubiera alcanzado algún órgano vital. No puede, así, minusvalorarse el alcance de la gravedad del recurrente que utiliza un arma que debía estar descargada, pero lo hace cargada con balas y efectuándose un disparo que alcanzó a uno de los asistentes.

3.- Analiza en este caso el Tribunal las exigencias de prevención que en estos casos deben adoptarse, analizando la prueba testifical respecto a las directrices de los instructores del centro y que se exponen en cada curso referido a que no deben llevar el arma de fuego, y que si la llevan deben hacerlo sin cargador y sin bala en la recámara.

Destaca el Tribunal la enorme peligrosidad del instrumento que llevaba entre las manos y que correspondía al recurrente evitar la causación de cualquier riesgo que existe en estos casos si el arma iba cargada, como en este caso lo iba, lo que exigía al recurrente extremar las medidas de seguridad asegurándose de que el arma no estaba en condiciones de ser disparada, y, sin embargo, no lo hizo y se disparó alcanzando a la víctima. El hecho imprudente es muy grave. No puede admitirse, como destaca el Tribunal, que no se hubiera verificado que el arma no iba con cargador, ya que supone un elevado grado de imprudencia no detectar o comprobar que un arma no está cargada cuando va a ser utilizada ante alumnos a los que se está enseñando actuaciones de protección, o de tiro, por el riesgo de que se disparara el arma. Y, esta, al no adoptar las elementales y básicas medidas de seguridad, al final se disparó, causando el resultado lesivo que consta en los hechos probados.

4.- El Tribunal en el fundamento de derecho quinto determina la calificación de los hechos probados como imprudencia grave, desarrollando un detallado estudio que excluye la existencia de dolo eventual que derivara los hechos a la vía directa del artículo 150 del Código Penal con una pena de prisión elevada, manteniendo los mismos en la calificación de imprudencia grave y exponiendo la jurisprudencia de este Tribunal con respecto a la diferencia entre imprudencia grave y menos grave.

Pone de manifiesto la evidencia de que el recurrente ni tan siquiera miró y comprobó si el arma estaba cargada por mucho que alegue lo contrario, ya que se trata de una operación sencilla y fácil que cualquier persona, y más en este caso un profesional, debería haber comprobado, y cerciorarse si el arma estaba cargada o no. No puede entenderse desde un punto de vista del profesional que, simplemente, se vea de forma externa si está cargada o no, sino que debe comprobarse de forma detallada si el arma va con cargador y con bala, o si no va, porque no hacerlo supone una imprudencia grave. Además, el Tribunal destaca claramente que no podía haber confusión porque si no estaba el cargador se vería el suelo. Así, atribuye al recurrente un elevado grado de imprudencia al no cerciorarse previamente ni tan siquiera de si había cargador o no había".

En esta sentencia, el Tribunal Supremo efectúa también un estudio acerca de las diferencias entre la imprudencia grave y la menos grave ante todo tipo de supuestos donde se exija un especial deber de cuidado, como aquí lo era y que no existió, y apunta a que el desenlace pudo ser peor: "Resulta evidente que la conducta lo fue por imprudencia grave, ya que al recurrente se le exigía un deber de diligencia y previsibilidad extremo ante el riesgo evidente de que el resultado lesivo ocurriera al utilizarse un arma cargada con balas en unas prácticas con alta previsibilidad de que el arma fuera disparada, como así ocurrió.

El riesgo del resultado era máximo al estar el arma cargada y el nivel de previsión en la actividad que desplegó el recurrente era también el máximo que puede existir en una conducta en la que está empleando un arma de fuego cargada cuando debió utilizar un arma simulada.

La imprudencia en este caso tiene que ser calificada como grave y no como menos grave, como propone en este caso el recurrente, por el alto nivel de riesgo y la correspondiente alta exigencia de previsibilidad en el recurrente en el uso y manejo de un arma que no debió ser de fuego, sino simulada en el desarrollo de la actividad que estaban desplegando".

■ 4. **El Tribunal Supremo condena a un youtuber por humillar a un 'sin techo' a cerrar su canal o crear otro durante cinco años** (24.06.2022)

> «El Pleno de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha estimado un recurso de la Fiscalía e impone a un youtuber, que humilló a una persona 'sin techo' a la que grabó dándole unas galletas rellenas de pasta dental en la calle, la prohibición de acceder a la red social YouTube durante cinco años, lo que implica el cierre por este tiempo del canal creado por el acusado con la consiguiente prohibición de crear otros durante este periodo»

La sentencia mantiene la condena a quince meses de prisión del acusado como autor de un delito contra la integridad moral, así como la obligación de indemnizar a la víctima en 20.000 euros por los daños morales producidos.

■ 5. **Un juzgado inhabilita durante ocho meses a una mujer para tener animales por envenenar a la gata de su vecina de Salceda de Caselas – Pontevedra** (01.06.2022)

> «La acusada, que reconoció los hechos antes del juicio y se mostró conforme con la pena, ha sido condenada como autora de un delito de maltrato animal, con la aplicación de la atenuante de reparación del daño, pues hizo frente a la responsabilidad civil»

El Juzgado de Primera Instancia e Instrucción número 3 de O Porriño ha condenado a tres meses de cárcel y a ocho meses de inhabilitación para la tenencia de animales o el ejercicio de profesión u oficio relacionado con ellos a una residente en Salceda de Caselas por envenenar a la gata de su vecina. La acusada, que reconoció los hechos antes del juicio y se mostró conforme con la pena, ha sido condenada como autora de un delito de maltrato animal, con la aplicación de la atenuante de reparación del daño, pues hizo frente a la responsabilidad civil. La jueza ha acordado suspender la ejecución de la condena de prisión impuesta durante dos años, con la condición de que durante ese periodo no delinca.

En la sentencia, relata que el 11 de diciembre de 2021, "siendo plenamente conocedora de que su vecina poseía una gata en su vivienda", la acusada, "con absoluto desprecio hacia la integridad física de dicho animal", colocó en las inmediaciones de las escaleras del inmueble un plato de comida, al que añadió "una sustancia tóxica no identificada". Como consecuencia de la ingesta de esa comida, el animal tuvo que ser trasladado a un centro veterinario, en el que ingresó de urgencia. Para que los síntomas remitiesen, necesitó ser hospitalizado. Los gastos de tratamiento veterinario para la curación de la gata ascendieron a 85,95 euros, una cantidad que fue consignada judicialmente por la condenada en concepto de indemnización. Contra la sentencia no cabe recurso, pues fue dictada con la conformidad de todas las partes implicadas en el procedimiento.

■ 6. **El Tribunal Supremo confirma la condena a cuatro meses de prisión a un padre por un "fuerte azote" en las nalgas a su hija de cuatro años** (20.06.2022)

> «El pleno de la Sala de lo Penal ha dictado una sentencia, cuyo fallo fue adelantado el pasado 31 de mayo, que confirma la condena a 4 meses de prisión por un delito de maltrato en el ámbito familiar a un padre que propinó un fuerte azote en las nalgas a su hija de cuatro años, causándole lesiones que no necesitaron asistencia médica»

La Sala de lo Penal subraya que "ningún amparo" encuentra en sus criterios jurisprudenciales, "un fuerte azote en las nalgas a una menor de cuatro años, que causa lesiones, aunque no requiera asistencia facultativa, al ser de tal intensidad que deja marcada la mano; tanto más, si el motivo que generó la agresión es meramente que lloraba y no se dormía". El pleno desestima el recurso de casación interpuesto por el condenado contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Valladolid que confirmó la dictada por un juzgado de lo Penal de la misma ciudad. Además de la citada pena de prisión, le impuso la prohibición de aproximarse a menos de 500 metros de su hija durante 1 año y 4 meses y el pago de una indemnización de 200 euros.

Según los hechos probados, el condenado estaba separado de su mujer y tenía la custodia compartida de sus dos hijos menores de edad. El 8 de junio de 2019, cuando estaban con él en su domicilio, propinó "un fuerte azote" en las nalgas a su hija de 4 años, que no quería dormir y no paraba de llorar. Como consecuencia, la niña sufrió en la nalga izquierda un área equimótica en evolución de 7 por 4 cm y en la nalga derecha otra área más tenue de 3 por 2 cm, que no precisaron asistencia médica y que curaron en 4 días.

La sentencia, ponencia del magistrado Andrés Palomo Del Arco, explica que el recurso incurre en causas de inadmisión puesto que no justifica el interés casacional ni alega contradicción alguna con la jurisprudencia de la Sala o existencia de jurisprudencia contradictoria de las Audiencias Provinciales. Además, plantea cuestiones nuevas que no se formularon en el recurso de apelación ante la Audiencia Provincial de Valladolid y sobre las que no pudo pronunciarse la sentencia recurrida, por lo que también deber ser inadmitido.

La sentencia incluye un voto particular del magistrado Pablo Llarena en el que señala que la sentencia recurrida contradice la doctrina de la Sala y que la solución "justa, humana y prudente" era la absolución del acusado, al no ser subsumibles los hechos probados en el tipo penal cuya indebida aplicación se denuncia.

■ 7. **La Audiencia de Las Palmas archiva la causa contra una profesora acusada de odio** (14.06.2022)

> «Según la Sala, cuando la docente usó las expresiones "uso de castración selectiva" u "hombres que no tienen huevos" en una clase para alumnos de 4º de la ESO, su intención era "provocar en los adolescentes una explosión de pensamiento crítico"»

La Audiencia Provincial de Las Palmas ha ordenado el sobreseimiento libre de las diligencias abiertas por la presunta comisión de un delito de odio contra una profesora de un centro público de Fuerteventura que en mayo de 2019, impartiendo clases de Lengua Castellana y Literatura a alumnos de 4º de la ESO, usó expresiones como "uso de la castración selectiva" u "hombres que no tienen huevos" a raíz de la lectura de un capítulo de la obra El cuento de la criada de Margaret Atwood, en la que se basa una famosa serie de televisión.

La Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Las Palmas ha estimado íntegramente el recurso de apelación interpuesto por la defensa de la profesora contra el auto de 1 de septiembre de 2021 en el que el Juzgado de Instrucción número Uno de Puerto del Rosario acordó transformar las diligencias previas en procedimiento abreviado (es decir, abrir una causa penal formal contra las docente), y en contra del criterio del Ministerio Fiscal y la asociación de padres denunciante del caso, ha acordado el sobreseimiento libre de la causa, resolución que equivale a una sentencia absolutoria firme.

La Sala, dice el auto, "no advierte que la conducta indiciariamente perpetrada por la acusada revista una notable gravedad y no es susceptible de integrar delito de odio alguno, pues la actuación de la misma no se debió a motivos de corte discriminatorio, y las expresiones no tienen una entidad de relevancia, ni se constata obedezcan a razones de este tipo". Recuerda el tribunal que, cuando la profesora utilizó las expresiones controvertidas, lo hizo porque estaba comentando a sus alumnos "El cuento de la criada", en el que se habla de la mutilación genital femenina, y explica que lo que estaba haciendo era utilizar el término de la "castración selectiva" como "concepto antagónico al de mutilación femenina que en uno de sus capítulos recoge la famosa producción televisiva".

A juicio del Tribunal, la transcripción realizada de los audios grabados durante la clase revela "un discurso feminista extremo por parte de la profesora, advirtiéndose que el interés de la misma no era incitar al odio, o a la violencia contra el sector masculino, al que pertenecían gran parte de los oyentes, sino que se advierte, por el uso de expresiones tan radicales como el "uso de la castración selectiva", u "hombres que no tienen huevos", que la intención de la misma era provocar en los adolescentes una explosión de pensamiento crítico acerca del tema".

"Ciertamente las expresiones son radicales, extremas", concede, "pero adecuadas para provocar esta reacción en alumnos de 4º de la ESO. Con eso no queremos decir que el Tribunal comparta la apología extrema del feminismo que la profesora realizaba en su aula", matiza, "pero sí que la técnica utilizada era adecuada para provocar a sus oyentes, de manera que la finalidad pretendida con el uso de tales expresiones, no puede aislarse de los fines docentes ó formativos de su alumnado".

A juicio de la Sala, no hay duda de que la conducta de la docente no encaja en el tipo penal del delito de odio, pues no se trató de una "acción de fomento, promoción o incitación directa al odio, hostilidad, discriminación o violencia contra un grupo". Al contrario,

argumenta el Tribunal, "con el ataque a los hombres, o a los años de dominación masculina, quiso despertar el sentimiento feminista de los chavales, de una manera extrema y quizás embutida en su propia ideología feminista, pero ello no convierte las expresiones en una incitación al odio al sexo masculino

■ 8. **El Tribunal Supremo anula por falta de motivación la absolución de dos acusados de un atentado de ETA de 1986 y ordena a la Audiencia Nacional dictar nueva sentencia** (24.06.2022)

> «La Sala ordena a la Audiencia Nacional que, por los mismos magistrados, dicten una nueva sentencia que sea respetuosa con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que quedó vulnerado por la falta de una explicación suficiente de las absoluciones»

La Sala Penal del Tribunal Supremo ha anulado por falta de motivación suficiente la sentencia de la Audiencia Nacional, de 14 de octubre de 2020, que absolvió a José Miguel L. G., alias 'Fermín', y a José Antonio L.R., alias 'Kubati', de un atentado que costó la vida a dos guardias civiles perpetrado el 26 de julio de 1986 en Arechavaleta (Guipúzcoa). El Supremo estima el recurso del familiar de uno de los guardias fallecidos, como acusación particular, y ordena a la Audiencia Nacional que, por los mismos magistrados, dicten una nueva sentencia que sea respetuosa con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva que quedó vulnerado por la falta de una explicación suficiente de las absoluciones.

La sentencia, de la que ha sido ponente el magistrado Julián Sánchez Melgar, destaca que la cuestión central del recurso de la acusación particular es considerar ilógico el argumento de la Audiencia cuando descarta que los acusados pudieran intervenir en dos atentados cometidos en un plazo breve de tiempo en Ordizia y en Arechavaleta -este último el juzgado en esta causa-, y el primero por el que ambos sí fueron condenados. Los dos se cometieron mediante artefactos explosivos dotados de temporizadores entre las 22:30 horas del 25 de julio de 1986 y las tres de la madrugada del día siguiente 26 de julio. El recurrente destaca que el hecho de cometerse un atentado en Ordizia, accionándose con temporizador, no excluye automáticamente, como hace la Audiencia, la participación en el atentado de Arechavaleta, en el que se emplearon también temporizadores.

El Supremo destaca que es significativo que se encontraron en el tubo utilizado en el atentado de Arechavaleta, dos huellas del dedo medio izquierdo de José Miguel L. G. y una del dedo índice izquierdo de José Antonio L.R., "lo que es indudablemente un indicio que acredita la participación de ambos en la colocación o transporte de los tubos lanzadores apostados en un árbol y colocados de forma rudimentaria".

> "La cuestión -señala el Supremo- es que la Sala sentenciadora de instancia no razona por qué tal indicio, de indudable intensidad acreditativa, en orden a la participación criminal de los acusados, no sirve para llegar a tal finalidad, aspecto éste en donde la Sentencia recurrida no realiza un recorrido argumental que pueda ser tomado como razonable".

Añade la sentencia que la Audiencia dice que es 'poco probable' que los dos acusados participasen en el atentado de Ordizia y a continuación en el de Arechavaleta, pero que no explica el por qué, limitándose a señalar que no se han logrado acreditar determinados extremos, "pero tampoco justifica tal aserto, se limita a su afirmación, y ello «a pesar de

las pericias expuestas»".

Para el Supremo, el punto más sustancial en el que la Audiencia Nacional no es coherente es en ni siquiera plantearse que los dos acusados pudieran 'colaborar' con el atentado, "sin necesidad siquiera de estar presentes en Arechavaleta, cooperación tan esencial como es la aportación del material explosivo o los útiles empleados en su ejecución". Entiende que de ese modo no se valoró la participación delictiva de los acusados, deducida del hecho probado de su intervención en la preparación de los instrumentos con los que se llevó a efecto el atentado.

"No se explica tampoco en la sentencia recurrida por qué descarta en su desarrollo discursivo, algo que es una hipótesis plausible de la participación de los acusados, en tanto que la preparación de ambos atentados se produjo entre las 22:30 horas del 25 de julio y las 3:00 horas del 26 de julio, incluyendo desplazamientos (4 horas y 30 minutos). Tampoco se dice nada sobre si era descabellado pensar, como así lo pusieron de manifiesto las acusaciones, que tuvieron tiempo más que suficiente para la colocación, por parte de los acusados, que no olvidemos son unos terroristas experimentados (ya habían sido condenados reiteradamente por ello), de artefactos explosivos en ambas localidades entre esas horas, y tomando en consideración para el juicio de autoría que se colocaron temporizadores para ejecutar el hecho con antelación", añade la sentencia.

Del mismo modo, subraya que tampoco se explica cómo, si en la sentencia recurrida se dice que se tarda unos 35/45 minutos en ir de una localidad a otra, por qué no habrían tenido tiempo de llevar a cabo ambas acciones, una vez que aparecieron sus huellas dactilares en los instrumentos utilizados para su ejecución, teniendo en cuenta que la propia Audiencia reconoce que podrían haberse desplazado a Arechavaleta y colocar los artefactos cuando dice: "… es cierto, que, por la distancia geográfica, y el transcurso del tiempo (algo más de tres horas), pudieron luego desplazarse a la localidad de Arechavaleta para cometer la acción ahora enjuiciada".

Por todo ello, la Sala señala que debe repetirse la sentencia por los mismos magistrados para llevar a cabo las explicaciones necesarias "de forma que satisfaga el derecho a la tutela judicial efectiva" y pueda resolverse el juicio de autoría en estas actuaciones.

■ 9 **El Tribunal Supremo confirma la condena a nueve meses de prisión a un hombre por quebrantar la prohibición de comunicarse con su expareja por internet** (17.06.2022)

> «El Pleno de la Sala de lo Penal ha confirmado la condena a 9 meses de prisión impuesta a un hombre por quebrantar la medida cautelar de prohibición de comunicarse con su expareja por cualquier medio, incluido internet, al escribir unos textos en Google+ a sabiendas de que los mismos llegarían a la mujer»

En resumen, los hechos probados de la sentencia de instancia detallan que un juzgado de Violencia Sobre la Mujer de Sevilla impuso al condenado en 2014 una medida cautelar que le prohibía comunicarse con su expareja por cualquier medio, incluido internet. Estando vigente dicha prohibición, en 2016 éste escribió en su página de la red social Google+ los siguientes textos: «si Dios quiere este año si abrá Navidad... una mierda pa mí el final sin nochebuena ni Navidad ni fin de año ni reyes con mis hijos... Ya todo me da igual sin ellos»; «Me ha costado muchísimo pero está hecho... Conseguí reunirlo. Ahora no se cómo

pasare el mes porque no me queda nada... nada nada. Solo la esperanza me mueve... Aun mantengo mucha esperanza»; «mañana 589 días... «Ya nada de nada eh... muy bien»; «Espero tu llamada por favor»; «Me puedo morir de asco para saber que tiene mi hijo. Ya está bien no? Llevo desde el jueves asi sin saber nada»; «Por favor!».

El tribunal desestima el recurso de casación interpuesto por el condenado contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Sevilla que confirmó la dictada por un juzgado de lo Penal de la misma ciudad por un delito de quebrantamiento de medida cautelar, aunque añadió como hecho probado que el acusado escribió los mensajes a sabiendas de que su expareja "también estaba unida a dicha red social y de que los mismos le llegarían".

En su recurso, el acusado sostenía que nunca tuvo intención de violentar la intimidad de su expareja. La Sala responde al respecto que la estructura típica del delito no incluye ningún añadido vinculado al propósito de menoscabar la intimidad de la persona favorecida por la medida de protección dictada con carácter cautelar. Pero explica que tampoco se resiente el juicio de tipicidad por el hecho de que el mensaje que quebranta la prohibición de comunicarse con la expareja se incorpore a una red social que desborda la comunicación bidireccional entre el denunciado y la víctima. En su sentencia considera que las redes sociales -Google+ o cualquiera otra más activa y extendida- "no pueden servir de escudo para incorporar mensajes que, amparados en la generalidad de una u otra reflexión, escondan un recordatorio a una persona protegida por decisión jurisdiccional".

Añade que lo verdaderamente determinante no es -frente a lo que alega la defensa- que los «pensamientos o reflexiones» deban entenderse como simples enunciados que no están dirigidos a una persona concreta, sino que esas palabras, una vez contextualizadas, tengan un destinatario respecto del que existe una prohibición judicial de comunicación y que su contenido llegue a su conocimiento. La Sala afirma "que es evidente que ese destinatario ha de dibujarse de forma inequívoca, sin necesidad de un esfuerzo interpretativo que convierta artificialmente un enunciado general en un mensaje concebido como vehículo para una comunicación proscrita por el órgano jurisdiccional. Y para que el quebranto de esa prohibición adquiera relevancia penal es suficiente con que, de una u otra forma, el mensaje incorporado a una red social alcance su objetivo y tope con su verdadero destinatario".

La sentencia, ponencia del magistrado Manuel Marchena, precisa que "el carácter multitudinario del uso de las redes sociales y la multiplicación exponencial de su difusión, lejos de ser un obstáculo que debilite el tipo subjetivo esto es, el conocimiento de que esas palabras van a llegar a la persona protegida- refuerza la concurrencia del dolo. El autor sabe o se representa que ese mensaje que quebranta la prohibición puede alcanzar, por una u otra vía, a su destinatario. De ahí que la Sala no comparta el velado reproche que se formula a la denunciante por el hecho de no «haber bloqueado la comunicación con el acusado».

La Sala expone que la persona en cuyo favor se ha dictado una medida cautelar que incluye la prohibición de comunicarse "no asume la obligación de desconectarse de canales telemáticos o redes sociales anteriormente activos, de suerte que la omisión de esta medida pudiera influir en el juicio de subsunción. Es, por el contrario, el investigado el verdadero y único destinatario de la prohibición y el que ha de adoptar todas las medidas indispensables para que esa comunicación bidireccional no vuelva a repetirse".

El Pleno concluye que, conforme a esta idea, "parece indudable que las afirmaciones «…espero tu llamada por favor» «…me puedo morir de asco para saber qué tiene mi hijo. Ya está bien no? Llevo desde el jueves así sin saber nada, ¡por favor!» son algo más que reflexiones compartidas sobre la soledad en fechas navideñas. Encierran un mensaje que cobra pleno sentido si se conecta su literalidad con el conflicto familiar que une a la pareja y en cuyo seno el acusado ejecutó actos que justificaron la medida de protección"

MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO

XVI Semana de Estudios de Derecho Financiero

EDITORIAL DE DERECHO FINANCIERO
MADRID 1968

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.
https://www.fundef.org/