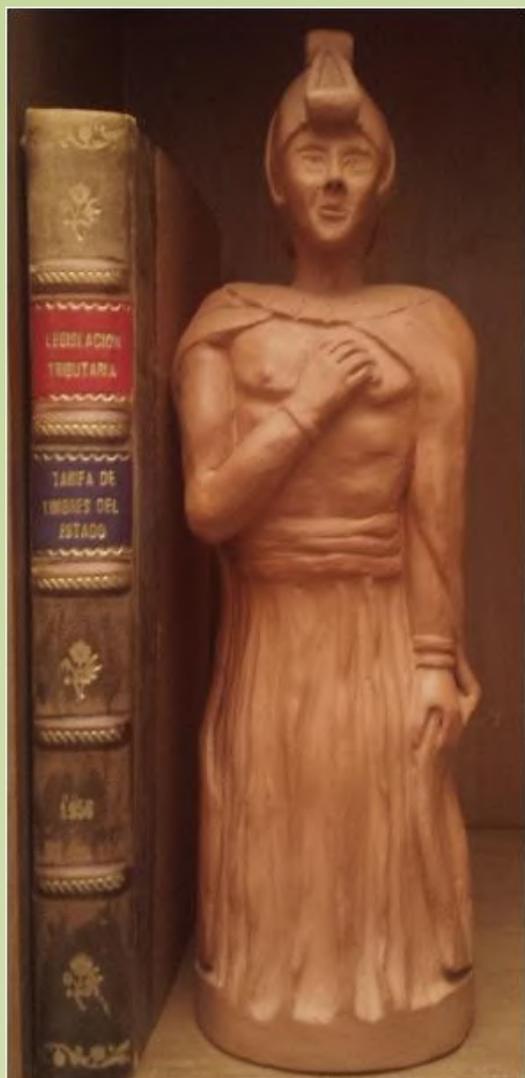


# SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE  
POLITICA FISCAL

NÚMERO 21 – febrero 2023

www.fundef.org/SISA.htm



En recuerdo del  
Cuerpo de Inspectores Técnicos  
del Timbre del Estado

Seleccione un servicio de cita previa

Información

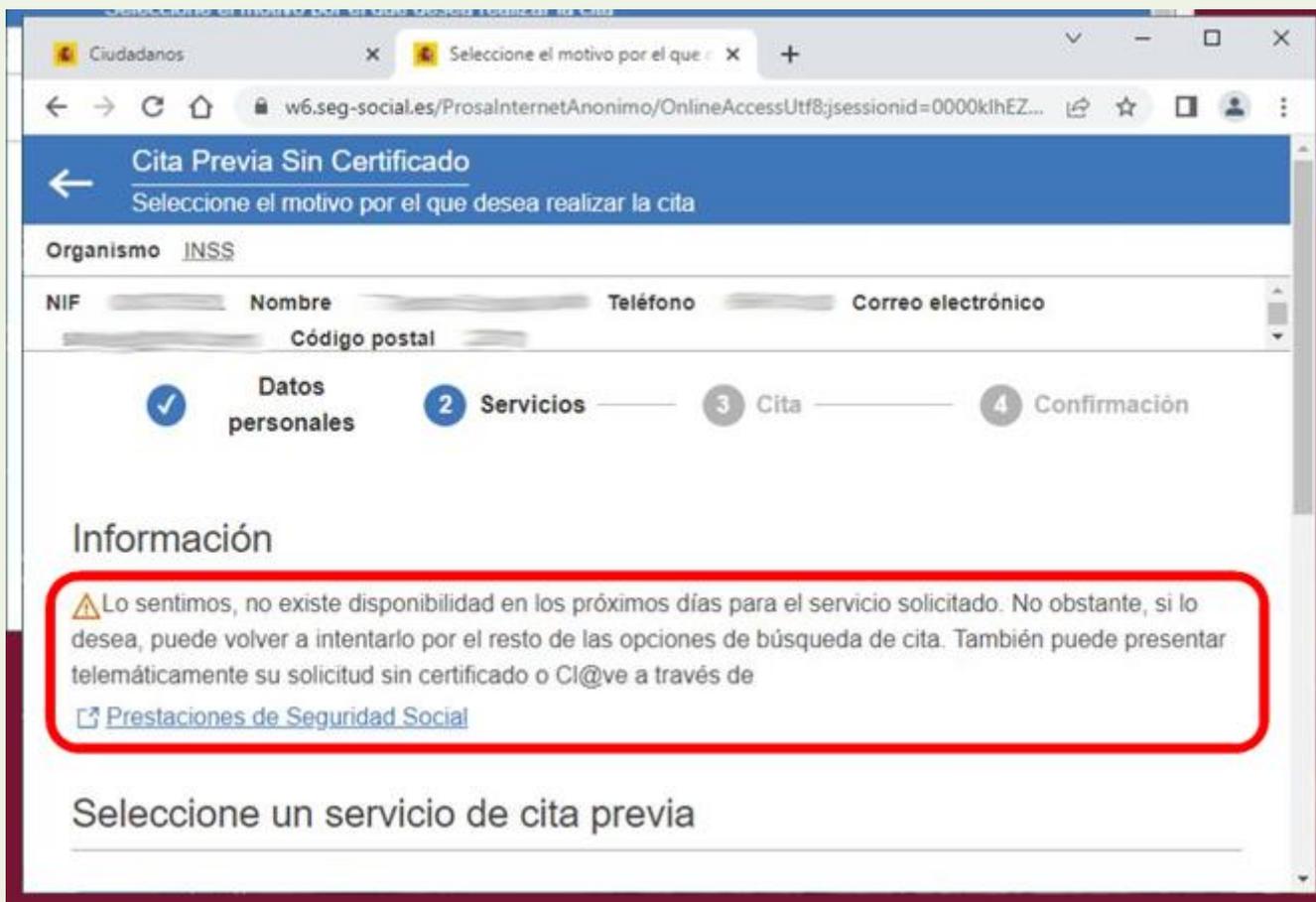
⚠ Lo sentimos, no existe disponibilidad en los próximos días para el servicio solicitado. No obstante, si lo desea, puede volver a intentarlo por el resto de las opciones de búsqueda de cita. También puede presentar telemáticamente su solicitud sin certificado o CI@ve a través de [Prestaciones de Seguridad Social](#)

Seleccione un servicio de cita previa

La digitalización de las Administraciones Públicas se va logrando, al menos hasta el presente, con éxito pese a las inevitables dificultades que afectan tanto a los usuarios como a los propios empleados públicos. Las experiencias negativas, que las hay, aconsejan un esfuerzo suplementario para que los medios informáticos no provoquen la angustia de quienes perentoria y obligadamente tienen que interactuar telemáticamente para resolver cuestiones básicas de su cotidiana existencia personal y laboral.

En otro orden de cosas, conviene se tenga presente que la «cita previa» carece de cobertura legal y se generalizó por razón de circunstancia extraordinaria que afortunadamente ya no concurre.

**IMAGEN DE PORTADA:  
(Imposible obtener cita previa...)**



Pantallazo de un intento real de solicitud por Internet de cita previa en un organismo público  
Autor de la imagen: realización propia (equipo de redacción de SISA)

Índice de imágenes...	
01. Captura de pantalla cita previa INSS..... portada	04. Poniéndolo fácil a los más vulnerables ..... 120
02. Estadísticas oficiales CAM listas espera I ..... 22	05. Cita previa extranjería ..... 136
03. Cita previa médico de familia en la CAM ..... 119	06. Estadísticas oficiales CAM listas espera II ..... 136

# ***SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO***®

## ***REVISTA DE POLITICA FISCAL***

***NÚMERO 21 – FEBRERO 2023***

© 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. 21: FEBRERO 2023

Sisa, Alcabala y Papel Sellado... en la red: <https://fundef.org/sisa.htm>

Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

(<https://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/Principeduardo>

Redacción

Secretario general: FEDERICO R. ÁLVAREZ ROMERO

Aurora Arráez Lorente: Coordinación editorial

Teodoro Estrada Martín: Diseño y maquetación electrónica

Secciones:

Federico R. Alvarez Romero: «Legislación».

Aurora Arráez Lorente: «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. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (Art.9 CE)»

«SIEMPRE CON UN UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»



¿REALMENTE GOZAMOS DE PLENA SEGURIDAD JURÍDICA?  
(El caso del Magistrado del TS que, al modo del General USA MacArthur, dijo: involucré! y ivaya si volvió!)

En días del mes de febrero de 2023  
**José María López Geta.** Editor

Todavía en el presente mes de febrero/2023, el Gobierno actual (el presidido por un acreditado SÁTRAPA), y de forma un tanto abrupta, continúa afirmando que en España reina la más absoluta SEGURIDAD JURÍDICA, algo que muchos negamos con apoyo en lo que el día a día nos muestra. Desde que en el año 2018 el SÁTRAPA y sus detestables aliados asaltaran el PODER, la gobernanza se ha venido realizando del modo autoritario que revelan la multitud de Reales Decretos-ley refrendados sin más, o tramitados como Proyectos de Ley, por las «turbas Parlamentarias» que conforman las mayorías necesarias.

Por aquel tiempo en que de él cabía esperar el respaldo de garantías fundamentales, el Tribunal Constitucional dejó en evidencia al SATRAPA cuando declaró inconstitucionales decisiones adoptadas por el Poder Ejecutivo bajo pretexto de la Pandemia Covid-19. Y es que el SÁTRAPA, dígame lo que se diga, no ha engañado a nadie. Recuérdese cómo allá por el año 2021, el SÁTRAPA



declaraba ante la Prensa: «**la pandemia no ha sido un freno, sino un acelerador para impulsar las reformas y avances sociales, así como un proceso de modernización**» («EL PAÍS», 29 de diciembre de 2021). Y antes, volvemos al año 2018, inauguró los «viernes sociales» al tiempo que retrasó al máximo las elecciones generales -que como de celebración inmediata había prometido- hasta que la situación estuviese madura para él.

Ciertamente, la ciudadanía (no la «gente» que considera que el actual estado de cosas le beneficia en particular) podría formular a la «SEGURIDAD JURÍDICA» (si ésta tuviese encarnación humana) la misma pregunta que Scarlett O'Hara hiciera a Rhett Butler: si te vas, ¿a dónde iré? ¿Qué haré? («Lo que el viento se llevó»); y Rhett respondió: «*Francoamente, querida, me importa [lo que quieras hacer] un bledo*».

Los hechos han demostrado, y están demostrando, que la «SEGURIDAD JURÍDICA» importa un BLEDO al Poder Ejecutivo, a las Cortes Generales, y al Tribunal Constitucional en el que ipso fin! el SATRAPA ha alcanzado el objetivo de iniciar la era del «Magistrado de la Toga y pies embarrados» y demás sirvientes). Un Tribunal, el Constitucional, que ha considerado que la «SEGURIDAD JURÍDICA» no se ve conculcada si las normas de un Real Decreto-ley son **claras y previsibles en sus efectos**.

De lo que piensa el SÁTRAPA acerca de un pilar básico como el principio de la «SEGURIDAD JURÍDICA» no hablaremos, pues ya bastante se ha escrito al respecto, en particular de la enfermedad autoritaria que lo aqueja, que lo empuja a conculcar el básico principio de la «Separación de Poderes». Enfermedad que afecta a un grupo importante de personas pues no se debe olvidar que, como acredita la Historia, los grandes autoritarios lo fueron merced al apoyo de incondicionales que después pretendieron su exoneración por razón de la «obediencia debida».

Las Cortes Generales, poco a poco, se han ido convirtiendo en un lugar donde, en lo que hace a técnica legislativa, las maniobras torticeras imperan: aprobación de Leyes no presentadas por el Gobierno (siendo realmente el impulsor y redactor), sino propuestas por los Grupos Parlamentarios que lo apoyan con el propósito evidente de eludir los informes preceptivos tan siquiera vinculantes, creación de figuras impositivas por vía de enmienda a proyectos de contenido alejado de lo tributario, introducción de verdaderos tributos bajo la tramposa calificación de prestaciones patrimoniales públicas.

Desgraciadamente, derivas como las expuestas no le concierne a la «gente», le importa un BLEDO; a la verdadera ciudadanía, la que si sabe en qué consiste la Democracia, le preocupa en extremo la situación jurídica presente. Por ejemplo, seguramente a la «gente» les parecerá demagógico que hablemos de los perjuicios que para tantos propietarios representa la «técnica» de la ocupación de viviendas,



que denunciemos el atropello que supone la «progresividad en frío», de lo importante que es en la vida de «TODOS» la separación de Poderes y la independencia de los Órganos esenciales para el funcionamiento del Estado, de la responsabilidad exigible a los que administran los recursos públicos.

En lo que hace a los Tribunales de Justicia, y más concretamente al Tribunal Supremo (nos referimos en particular a la materia tributaria), hay que dejar constancia de su preocupación por que el Poder Ejecutivo y su brazo armado, la Agencia Estatal de Administración Pública, se esmeren en el cumplimiento del mandato del artículo 9.3 de la Constitución. Son ya muchas las Sentencias en las que se establecen criterios interpretativos que postulan la defensa a ultranza de la «confianza legítima», de la «buena Administración», del «principio de legalidad», del rechazo de la «arbitrariedad» de los Poderes públicos, si bien en los últimos tiempos la «FE» puesta en el Tribunal Supremo (también en la Audiencia Nacional) se ha resquebrajado notoriamente, por razón de cambios en los criterios interpretativos que no siempre parecen justificados.

Pérdida de «FE», de confianza, la que ha traído consigo la Sentencia 24/2023 (Sec.2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Rec.2059/2020) de la que ha sido Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, antaño menguado Catedrático y ahora «rutilante» Magistrado del Tribunal Supremo. Tras la «derrota» sufrida con ocasión de la Sentencia 1651/2020 (RCA 7763/ 2019), el ahora Magistrado Ponente prometió volver, y ¡¡¡ HA VUELTO !!!

En cuanto las circunstancias se lo han permitido, el oscuro Catedrático ha logrado lo que hace poco tiempo no consiguió: imponer un criterio que en su momento rechazaron 7 magistrados (de los 8 que integraban la Sección 2ª de la Sala Tercera) y que ahora han aceptado dos Magistrados que en el antes citado tiempo no formaban parte de la dicha Sección 2ª (actualmente muy menguada en su composición por razón de la limitación impuesta al Consejo General del Poder Judicial para hacer ciertos nombramientos; limitación decidida, cómo no, por el SATRAPA («Qué boda sin la tía Juana»). El SÁTRAPA ya se habrá asegurado de que el Tribunal Constitucional apoye tal limitación por mediación del genuflexo Conde-Pumpido.

Sobre la trascendencia del nuevo criterio (los intereses de demora recibidos por el contribuyente con ocasión de una devolución de ingresos indebidos ¡SON RENTA SUJETA Y NO EXENTA!) hablan bien claro los dos Votos Particulares emitidos a cuyo contenido nos remitimos, sin perjuicio de que destacamos más adelante algunos pasajes que nos parecen particularmente relevantes. Antes dejaremos constancia de nuestra opinión, entre muchas en el mismo sentido emitidas por comentaristas más cualificados, de que el nuevo criterio interpretativo propicia un enriquecimiento injusto del Tesoro Público,



El nuevo criterio, supone un evidente alivio financiero para la AEAT que entre otros muchos pagos ha tenido que realizar, y sigue teniéndolo que hacer, el de los intereses de demora surgidos por los ingresos indebidos exigidos por la normativa extraordinaria reguladora de los pagos fraccionados (Impuesto sobre Sociedades) que pergeñara el nefasto «social-demócrata» Cristóbal Montoro.

▪ VOTO PARTICULAR del Magistrado Excmo. Sr. **Don José Antonio Montero Fernández.**

- «Los cambios de criterio constituyen una realidad que produce una merma en la función principal del Tribunal Supremo de aportar seguridad, unificar criterios y depurar el ordenamiento jurídico, más en un campo, como el tributario, en el que el principio de seguridad jurídica resulta esencial»

- «A este inusual fenómeno contribuye especialmente el diseño del nuevo recurso de casación que hace que, además de la natural renovación de las secciones, por cambios internos en su composición o por jubilación u otras circunstancias que se dan cotidianamente, cada año pasen uno o dos magistrados destinados en las secciones de enjuiciamiento a la sección de admisión y de esta a aquellas, lo que da lugar a que la composición de las sesiones sentenciadoras sea eventual y cambiante.

Dado el número de sus componentes **-más en la actualidad cuando la actividad del Tribunal Supremo y con ello todo lo que representa, o debería representar, en el Estado de Derecho, se resiente hasta extremos intolerables,** por la imposibilidad legal de reponer las bajas producidas mediante nuevos nombramientos-, en asuntos en los que el criterio está dividido, la doctrina jurisprudencial, con todo lo que ello implica, puede quedar sometida al vaivén de la composición de la sección. El cambio de criterio resulta absolutamente legítimo, aunque, a veces, por las razones apuntadas, resulte indeseable.

El legislador no ha previsto en el diseño del nuevo recurso de casación la corrección de este fenómeno, de suerte que, aún en contadas ocasiones como se ha dicho, la jurisprudencia puede quedar al páreo de la eventual composición de las secciones sentenciadoras.

Para evitar estas situaciones, que pueden repetirse incluso en un mismo tema, como pudiera ser el que nos ocupa, a falta de una solución legislativa, creo necesario articular mecanismos para que en los casos en los que se detecte discrepancias internas en el seno de las secciones enjuiciadoras, se evite el citado peligro.

Al efecto resulta de todo punto adecuado, eficaz y, quizás, el único permitido legalmente, avocar el asunto al Pleno y con ello evitar giros inesperados en la jurisprudencia»



- «Sobre el concreto caso enjuiciado, considero que la línea apuntada en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, además de contener la doctrina correcta, **resultaba la más idónea para procurar la mejor garantía de los derechos de los ciudadanos**»

- «Los intereses de demora de naturaleza compensatoria son lo que son, cumplen una finalidad jurídicamente insoslayable; el considerarlos como un rendimiento o una ganancia a los efectos contributivos, es desvirtuarlos y utilizarlos indebidamente para una finalidad, que legítima, como la recaudación, **resulta indebida en estas circunstancias a la luz de los principios constitucionales**»

▪ VOTO PARTICULAR del Magistrado Excmo. Sr. Don Francisco José Navarro Sanchís

- Son tres las razones de mi disensión con la sentencia:

a) la primera, que rompe con una jurisprudencia precedente, bastante reciente, actitud que obedece a un fenómeno que no es ilícito, **pero que ha de ser administrado con plena prudencia y mucho tacto, toda vez que está en juego el principio de seguridad jurídica ( art. 9.3 CE)**, máxime bajo el régimen del actual recurso de casación, que gira en torno al concepto cardinal de interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, el cual no puede estar sometido a vaivenes. Ese principio reclama que la jurisprudencia ya formada solo pueda ser alterada o rectificadas -cuando el viraje experimentado sea radical, no objeto de una mera matización o complemento- de modo excepcional y justificado, **sin que por tal quepa comprender los meros cambios en la composición de los miembros del órgano judicial llamado a resolver, criterio de prudencia ampliamente arraigado entre los que ejercen la magistratura, incluso los que la ejercieron;**

b) en relación con el anterior punto, **que la sentencia de la que discrepo**, que ahora concluye con decisión opuesta a lo que manifestamos, en su día, por muy amplia mayoría, en la nº 1651/2020 -no la nº 165/2020, como por error material se indica-, el 3 de diciembre, en el recurso de casación nº 7763/2019, pese a estar ampliamente motivada, no lo está de modo específico cuando se trata de explicar, en aras de la seguridad jurídica, en qué o por qué erró jurídicamente la sentencia mencionada que justifique una separación diametral de su doctrina y su sustitución por la ahora creada que, esto no es sino una realidad objetiva, **merma o restringe los derechos de los ciudadanos reconocidos por este Tribunal Supremo;**

c) razones de fondo que sustentan mi discrepancia con la sentencia dictada, porque considero **que los intereses de demora percibidos como consecuencia de una sentencia judicial anulatoria de un acto de la**



**Administración no son una ganancia patrimonial en el sentido del art. 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 - LIRPF, en adelante»

- «Del razonamiento anterior deriva no solo la inexistencia de ganancia patrimonial en un sentido estricto y propio, el del art. 32 LIRPF (porque el dinero obtenido al serle abonados al interesado los intereses de demora ordenados en sentencia no ingresa ex novo, engrosándolo, el haber del contribuyente, **sino que vuelve al patrimonio del que indebidamente e ilegalmente salió**), de modo que no hay variación patrimonial en un sentido neto y adecuado, sino reequilibrio patrimonial, que es cosa distinta; sino que tampoco hay ganancia, enriquecimiento o renta que cumpla mínimamente con las exigencias del artículo 31.1 CE como presupuesto para el gravamen. **El recurrente no mejora en su posición jurídica ni económica por el hecho de que se le haya abonado una cantidad cuyo objetivo es restablecer la situación anterior al acto ilegal**, del modo y en la cantidad que la ley ordena»

- «Sí que hay, por el contrario, y en mi opinión, un **enriquecimiento injusto, e injustificado, por parte de la Administración que actuó de espaldas a la ley**, que la sentencia aprueba, puesto que el efecto necesario del gravamen fiscal, como ganancia patrimonial, de una parte sustancial de la cantidad satisfecha por razón de intereses, dado su contenido restitutorio, no se destina a ese designio constitucional insoslayable de reparación o indemnización, esto es, de reequilibrar la posición del damnificado, sino que se detrae de nuevo del patrimonio del ciudadano para afectarlo a la contribución de las cargas públicas»

En los Votos particulares a los que se acaba de hacer referencia, se reconoce explícitamente que en ocasiones pueden existir cambios justificados en los criterios interpretativos del Tribunal Supremo, pero que ello tiene que ser algo muy controlado por lo que puedan tener esos cambios de perjudicial para la confianza legítima del contribuyente, de garantía de la SEGURIDAD JURÍDICA. La solidez exigible a los citados criterios no debe quedar al albur de la opinión que, a modo de «mochila», porten las sucesivas mayorías de nuevos Magistrados que no contribuyeron a la formulación de Fallos anteriores.

Las técnicas legislativas a las que anteriormente nos hemos referido, han dado lugar por doquier a situaciones en las que la certeza brilla por su ausencia, que por contra lo dominante sea la incertidumbre, que sobre la normativa planea la duda



de si respeta los principios y valores constitucionales. Queda así perfilado un ordenamiento jurídico en el que predomina la complejidad, la confusión, la dispersión de la normativa, lo que lleva finalmente al «efectivo ordenamiento jurídico», es decir al diseñado por los Tribunales de Justicia y el Tribunal Constitucional; diseño contratado por el Ejecutivo para «tapar agujeros». Consecuencia de todo ello: la ciudadanía (que no la Gente) sumida durante años en la incertidumbre de cuál será el futuro de sus bienes y derechos.

Las dudas sobre el respeto a la «SEGURIDAD JURIDICA» -cuyo basamento son los demás principios que se citan en el artículo 9.3 CE-, seguirán presentes en el futuro debate jurídico-político. Habrá de resolverse acerca de la constitucionalidad de la normativa de la Ley 38/2022, reguladora de los gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, así como del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas; de la complejidad de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular.

Y también tendrán que resolverse algunos interrogantes en dos ámbitos muy sensibles: a) el ámbito del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en particular la cuestión de los efectos de los pronunciamientos del Tribunal Constitucional: ¿Fecha de la Sentencia, anunciada oficiosamente? ¿Fecha de la Publicación en el Boletín Oficial del Estado?; b) el ámbito de aplicación de esa diabólica «panacea», diseñada para eludir los pronunciamientos judiciales sobre las comprobaciones de valores, que no es otra que el Valor de Referencia del Mercado (VRM) cuyo cálculo se encomendó al Catastro y que no quedará tan blindado como calcularon los diseñadores del aplastante instrumento.

Afecta al VRM al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al Impuesto sobre Patrimonio, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos Urbanos. El cálculo de ciertas bases imponibles conforme al VRM ya ha dado lugar a numerosas reclamaciones pero habrá más. Por otra parte, y sin perjuicio de la aplicación inmediata, el sistema de determinación objetiva de la base imponible vía VRM ya ha suscitado dudas acerca de su constitucionalidad pues puede afectar al principio de la capacidad económica, sin dejar a un lado la posible vulneración del principio de reserva de ley.

Sobre la dirección que tomará el Tribunal Supremo nos da una pista – lógicamente no aborda la aplicación del VRM- la Sentencia 75/2023 (Rec.1381/2023) de la que es Ponente la Magistrada María de la Esperanza Córdoba Castroverde, donde se precisa que la Administración debe motivar [en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, cualquiera que sea la forma en que se inicie conforme al artículo 134.1 de la LGT y



el medio de comprobación utilizado] las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real.

La más arriba citada Sentencia viene a completar/corroborar la Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de mayo de 2018 (recurso de casación núm. 4202/2017) al respecto de la obligación que tiene la Administración de justificar, antes de llevar a cabo una comprobación, los motivos por los que entiende que el valor declarado no se corresponde con el valor real, es de aplicación a todas las comprobaciones de valores, cualquiera que sea el método utilizado por la Administración. Obligación que no desaparece ni se diluye dependiendo del método de comprobación empleado.

La exigencia de motivación impuesta a la Administración deriva de la presunción de certeza de la que gozan las autoliquidaciones tributarias, y tampoco puede hacerse depender el cumplimiento de este requisito de la forma de inicio del procedimiento de comprobación, pues bien se inicie mediante una comunicación de la Administración, o bien, en caso de que se cuente con datos suficientes, mediante la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración a que se refiere el art. 134 de la LGT; en ambos casos, se deberán hacer constar las razones por las que se considera que el valor declarado por el contribuyente en su autoliquidación, que la ley presume cierta, no se corresponde con el valor real.

Seguramente quienes nos lean conocerán otras situaciones de incertidumbre jurídica, pero probablemente habrá ocasión de hablar de ello más adelante, como habrá que hacerlo de algunas de las medidas tributarias (declaradas inconstitucionales) que impulsara con orgullo el Ministro Montoro (el «Gorrión alegre» de nuestros comentarios en la Revista Carta Tributaria, cuando ya anticipábamos que «tanto montaba, montaba tanto, Montoro como Montero»). Montoro, ese Ministro de «derechas» (que provocaba la risión de M.RAJOY en el Foro «La Toja») que defiende a ultranza, y sigue haciéndolo, el CUPO VASCO mientras criticaba, y sigue haciéndolo, la política fiscal de la Comunidad Autónoma de Madrid (Su frase histórica, compartida por M.RAJOY, en referencia a los madrileños: ¡SERÁ QUE LOS SOBRA!).



SUMARIO (desglosado)  
 Información FISCAL  
 Número 21 / FEBRERO 2023

Pág.

**PRESENTACIÓN** ..... 3

Índice de imágenes...	
01. Captura de pantalla cita previa INSS..... portada 02. Estadísticas oficiales CAM listas espera I ..... 22 03. Cita previa médico de familia en la CAM ..... 119	04. Poniéndolo fácil a los más vulnerables ..... 120 05. Cita previa extranjería ..... 136 06. Estadísticas oficiales CAM listas espera II ..... 136

**SUMARIO (con resúmenes)** .....11



**I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL):** .....23

**ENERO, 2023** .....23

**Normas publicadas (Analizadas):** .....23

- 1ª Real Decreto-ley 1/2023, de 10 de enero, de medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas (BOE 9/2023, de 11 de enero) .....23
- 2ª Real Decreto 31/2023, de 24 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, para dar cumplimiento a las medidas contenidas en el Estatuto del Artista en materia de retenciones (BOE 21/2023, de 25 de enero) .....25



**II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL):** .....29

**ENERO 2023** .....29

**Normas publicadas (Reseña)** .....29

- A) CCAA (Régimen Común).....29
- B) CCAA (Régimen Foral).....31





<b>III. JURISPRUDENCIA INTERNA (TS):</b> .....	37
<b>ENERO, 2023</b> .....	37
A) SENTENCIAS (Con inclusión de particulares) .....	37

**→ LEY GENERAL TRIBUTARIA** .....37

- 1ª SENTENCIA 50/2023 [20.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1467/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda .....37
  - RESUMEN: Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias. Listado de deudores.
- 2ª SENTENCIA 75/2023 [23.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1381/2023). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde ...40
  - RESUMEN: Comprobación de valores. Justificación de la iniciación del procedimiento de comprobación de valores. La Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, cualquiera que sea la forma en que se inicie conforme al artículo 134.1 de la LGT y el medio de comprobación utilizado, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real.
- 3ª SENTENCIA 76/2023 [23.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1695/2021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde ...43
  - RESUMEN: Posibilidad de impugnar en vía judicial la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria, seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles, cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero. Ratificar, mantener y reforzar nuestra doctrina reiterada atinente a que es posible, sin duda, la impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el artículo 135 LGT/2003 -seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles -, cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero. El hecho de que la liquidación dictada haya tomado como valor de los bienes el asignado por el perito tercero no excluye el control pleno de su legalidad por los Tribunales, pudiendo los contribuyentes alegar los motivos de impugnación que consideren oportunos, sin merma o limitación alguna.
- 4ª SENTENCIA 44/2023 [19.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1693/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís .....46
  - RESUMEN: Responsabilidad solidaria establecida en los artículos 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT. Condición del recurrente como administrador y socio de ANCA CORPORATE, deudor principal. Art. 42.1.a) LGT: Alcance, al efecto, del artículo 174.5 de la LGT. Se complementa la jurisprudencia del TS ya establecida con la declaración de que cabe



examinar también, a los meros efectos de la integración del presupuesto de hecho del art. 42.1.a) LGT, la licitud de los actos que comprenden la deuda o sanciones exigidas prima facie al deudor principal, incluso en casos de sentencia judicial firme, toda vez que estamos ante la impugnación promovida por un tercero Art. 42.2.a) LGT: Elemento subjetivo de la responsabilidad solidaria. Es necesaria la intención y la finalidad tendente a evitar u obstaculizar el cobro de la deuda tributaria. Interpretación del art.º 174.2 de la LGT, cuando existe un proceso concursal que afecta al deudor principal, conforme a su tenor literal. No concurre la falta de competencia denunciada.

▪ 5ª SENTENCIA 45/2023 [19.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3904/2020). Ponente: José Antonio Montero Fernández .....49

➤ RESUMEN: Responsabilidad solidaria arts. 42.1.a) y 42.2.a) de la LGT. Extemporaneidad recurso de alzada ante el TEAC por el Director del Departamento. Dies a quo: desde que son notificados los actos ante organismo de la AEAT. No la hay por haberse interpuesto el recurso de alzada temporáneamente. Alcance del art. 174.5 de la LGT. Elemento subjetivo de la responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) de la LGT, es necesario la intención y la finalidad tendente a evitar u obstaculizar el cobro de la deuda tributaria. Interpretación del art. 174.2 de la LGT, cuando existe un proceso concursal que afecta al deudor principal, conforme a su tenor literal.

▪ 6ª SENTENCIA 65/2023 [20.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3324/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda .....53

➤ RESUMEN: Improcedencia de sancionar a la adquirente de un inmueble por el art 195 LGT cuando hubo puesta a disposición del bien, devengo y entrega de factura pese a no abonarse el precio. Circunstancias particulares del asunto, al no sancionarse a la transmitente por no considerarse falsa la factura que emitió.

➔ IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.....56

▪ SENTENCIA 24/2023 [12.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2059/2020). Ponente: Isaac Merino Jara.....56

➤ RESUMEN: IRPF. Intereses de demora al efectuar devolución de ingresos indebidos.

➔ IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES .....69

▪ SENTENCIA 36/2023 [17003.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3582/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.....69

➤ RESUMEN: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Ajuar doméstico. Minoración del ajuar doméstico en favor del cónyuge viudo, en relación con la vivienda familiar que se le asigna en calidad de tal. Arts. 1321 del Código civil y 34.3, párrafo segundo, del Reglamento del impuesto - RISR-. La referencia a que ese valor se fijará en el 3 por 100 del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio, salvo que los interesados acrediten fehacientemente uno superior, debe interpretarse



en el sentido de permitir la prueba de ese valor superior, que en este caso se ha dado.

→ IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO .....	72
▪ SENTENCIA 5/2023 [09.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5314/2020) Ponente Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.....	72
➤ RESUMEN: Las actividades que tengan una finalidad principalmente recreativa o turística, realizadas a través de un globo aerostático, no pueden tener la consideración de "transportes de viajeros y sus equipajes" a los efectos de aplicar el tipo reducido del IVA, previsto en el artículo 91.uno.2. 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.	
→ IMPUESTOS ESPECIALES (Impuesto Especial sobre el carbón).....	78
▪ SENTENCIA 47/2023 [19.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6820/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero .....	78
➤ RESUMEN: Impuesto Especial sobre el Carbón. Determinación de la base imponible del impuesto. Desestimación.	
→ IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS .....	85
▪ SENTENCIA 11/2023 [11.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 980/2021). Ponente: José Antonio Montero Fernández .....	85
➤ RESUMEN: IAE. Venta de dos inmuebles por entidad bancaria dentro de procedimiento de ejecución hipotecaria. No procede la aplicación del epígrafe 833 sobre promoción inmobiliaria, sino el 811 propio de la actividad bancaria por no desarrollarse aquella con carácter principal y habitual, sino sólo con carácter accesorio para la ejecución de los créditos hipotecarios.	
→ TASAS (Hacienda Local. Ordenanzas fiscales) .....	91
▪ SENTENCIA 108/2023 [31.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4791/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero .....	91
➤ RESUMEN: Elaboración de las ordenanzas fiscales municipales. Aplicación del art. 17 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: no es exigible, como trámite previo a lo establecido en el art. 17 TRLHL, seguir el trámite de consulta pública previsto en el art. 133.1 LPAC. Estimación.	
B) SENTENCIAS (Reseñas).....	96
→ IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS	
▪ SENTENCIA 39/2023 [19.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8312/2019) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.....	96



- RESUMEN: Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). La autorización administrativa autonómica exigida en el apartado 4 del artículo 6-bis de la Ley 11/1997, de 2 de diciembre, de regulación del sector eléctrico canario, no puede considerarse equivalente o sustituir a la licencia de obras o urbanística a las que se refiere el artículo 100 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a los efectos de conformar el hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (TRLHL). Aquí se ha gravado con el citado impuesto -ICIO- un hecho ajeno a los taxativamente regulados en el mencionado artículo 100. La interpretación extensiva del hecho imponible, mediante el gravamen de un hecho ajeno a la tipificación del art. 100.1 TRLHL, al establecerse que las obras o instalaciones sometidas a una autorización autonómica de instalación, actividad o funcionamiento, deben quedar incluidas en el ámbito objetivo de ese precepto, es indebida y está aquejada de inconstitucionalidad, conforme ha establecido el Tribunal Constitucional, lo que lleva consigo la inconstitucionalidad del mencionado artículo 6-bis de la Ley canaria 11/1997. Esta inconstitucionalidad lleva consigo, necesariamente, la de la liquidación impugnada en el proceso y la de las dos sentencias que la respaldan.

→ IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.....98

- SENTENCIA 106/2023 [31.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2265/2021) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.....98

- RESUMEN: Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). Tipos de gravamen diferenciados en función de los usos. Artículos 72.4 y disposición transitoria 15ª. Remisión de ésta al cuadro de coeficientes por usos del Real Decreto 1020/1993, de 25 de junio, que aprueba las normas técnicas de valoración y el cuadro marco de valores del suelo y de las construcciones para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. Ha de estarse a los usos establecidos en el cuadro, no a la normativa catastral general. El uso de almacén-estacionamiento, además, no figura mencionado, como tal, en el expresado cuadro. Nulidad del precepto de la ordenanza fiscal que autoriza la imposición del tipo cualificado, por contravenir las normas citadas.

→ CONVENIO ECONÓMICO ESTADO – CF. NAVARRA ..... 100

- SENTENCIA 49/2023 [20.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.188/2021) Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda. .... 100

- RESUMEN: Determinación del domicilio fiscal por la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra. Valoración de la prueba.

→ HACIENDAS LOCALES..... 101



- SENTENCIA 48/2023 [20.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2526/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda ..... 101
  - RESUMEN: Un Ayuntamiento no puede embargar el dinero de las cuentas bancarias de otra Administración Pública (Comunidad Autónoma) al formar parte de sus recursos financieros, preordenados a fines de interés general y, por ende, inembargables.



<b>IV. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA):</b> .....	103
<b>ENERO, 2023</b> .....	103
<b>1. Consultas vinculantes (con inclusión de PARTICULARES)</b> .....	103
1.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF) .....	103
<input checked="" type="checkbox"/> <b>IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0043-23 (16.01.2023)</b> .....	103
▪ <b>La consultante expone que:</b> es una Comunidad de propietarios	
▪ <b>La consultante manifiesta que:</b> ha obtenido una subvención por importe superior a los 3.000 euros	
▪ <b>El consultante pregunta:</b> ¿Debe cumplimentar el modelo 184 aprobado por la Orden HAC/171/2004?	
<input checked="" type="checkbox"/> <b>IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0042-23 (16.01.2023)</b> .....	104
▪ <b>El consultante expone que:</b> trabaja para la sociedad X (España),	
▪ <b>El consultante manifiesta que:</b> que estuvo desplazado en Nueva York (Estados Unidos) durante 4 meses del año 2022 (junio-julio y septiembre-octubre) y que allí trabajó para X (Nueva York). Durante dicho período de desplazamiento continuó cobrando su salario de la sociedad X (España).	
▪ <b>El consultante pregunta:</b> ¿El salario durante el tiempo que estuvo desplazado a Estados Unidos está exento de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?	
1.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD) .....	108
<input checked="" type="checkbox"/> <b>ISD. Consulta Vinculante V0089-23 (23.01.2023)</b> .....	108
▪ <b>El consultante expone que:</b> que va a recibir como donación un piso por parte de su padre.	
▪ <b>El consultante expone que:</b> que va a recibir como donación un piso por parte de su padre.	
▪ <b>El consultante pregunta:</b> ¿El precio de referencia ha de aplicarse al bien donado?	
1.3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS) .....	108
<input checked="" type="checkbox"/> <b>IS. Consulta Vinculante V0095-22 (30.01.2023)</b> .....	108



■ **La consultante expone que:** se dedica a la construcción de obra especializada, en concreto la obra civil correspondiente a instalaciones fotovoltaicas.

■ **La consultante manifiesta que:** Por obligación de la contratación, la consultante emite facturas por los servicios que se van a prestar y proporcionárselas a los clientes, los cuales aprueban dichos importes y proceden a pagar posteriormente según certificaciones de obra.

Lo anterior genera un problema de la anticipación de ingresos, por aplicación del principio de devengo que no se reflejan realmente en tesorería y que siendo de importe elevado, deriva en problemas financieros importantes.

Los costes asociados a la presentación de factura de ingresos, devienen con posterioridad y en importes continuos, que no pueden frenar el impacto de las facturas de ingresos registradas y no cobradas por no haber finalizado la obra, sino solo cada una de las certificaciones parciales.

■ **La consultante propone:** Que se le permia registrar de forma parcial las facturas de ingresos, de acuerdo a la realización exacta de los trabajos y de la imputación directa de los gastos que cada una de las certificaciones lleve aparejada, de forma que se tribute en el Impuesto sobre Sociedades, por la relación entre los ingresos reflejados en las facturas emitidas y los gastos realmente realizados para cada una de las obras, incrementado por el porcentaje correspondiente de beneficio real.

1.4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA) ..... 110

✓ **IVA. Consulta Vinculante V0005-23 (02.01.2023) ..... 110**

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil municipal que es propietaria de un edificio de oficinas y locales comerciales que arrienda a terceros

■ **La consultante manifiesta que:** refactura a los arrendatarios la parte proporcional de los gastos de energía eléctrica correspondientes a cada uno de ellos.

■ **La consultante pregunta:** ¿Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a la refacturación de dichos gastos de energía eléctrica?

2. Consultas vinculantes (Reseñas) ..... 114

2.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS ..... 114

✓ **IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0040-23 (16.01.2023) ..... 114**

■ **El consultante expone que:** es trabajador fijo discontinuo con contrato indefinido

■ **El consultante manifiesta que:** los rendimientos del trabajo son inferiores al límite excluyente de la obligación de retener.

■ **El consultante pregunta:** que tipo de retención es aplicable al trabajador, en concreto ¿opera el tipo mínimo del 2% establecido en el artículo 86.2 del Reglamento de IRPF o si por el contrario no aplica dicho tipo mínimo?

✓ **IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0083-23 (23.01.2023) ..... 114**



■ **El consultante expone que:** ha hecho frente al pago de diversas deudas tributarias que se le exigen por derivación de responsabilidad, en calidad de responsable subsidiario de una entidad.

■ **El consultante pregunta:** ¿Puede reflejar una pérdida patrimonial en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e imputación temporal de la misma?

2. 2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF -IVA – ISD.ITP.AJD) ..... 115

✓ **IRPF/ISD/IVA/ITP.AJD. Consulta Vinculante V0059-23 (17.01.2023)** ..... 115

■ **Los consultantes exponen que:** son un matrimonio mayor de 65 años y sus dos hijas. El matrimonio es copropietario de una oficina de farmacia, ejerciendo la actividad económica mediante una comunidad de bienes

■ **Los consultantes manifiestan que:** tiene intención de realizar una donación remuneratoria a favor de sus hijas por la cual ceden la oficina de farmacia a sus dos hijas a cambio de una renta vitalicia, cuyo valor actual, determinado conforme a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, es inferior al valor de mercado de la oficina de farmacia.

■ **Los consultantes preguntan:** sobre cómo será la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2.3. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES. (IEPNR)..... 118

✓ **IEPNR. Consulta Vinculante V0010-23 (05.01.2023)** ..... 118

■ **La consultante expone que:** es una sociedad cuya actividad principal es la fabricación en plástico de productos del sector del packaging

■ **La consultante manifiesta que:** se trata de productos del sector del packaging especializados en tapones, sistemas de cierre y dosificación, cápsulas de café, así como aplicadores de líquido y crema para la limpieza del calzado

■ **La consultante pregunta:** ¿Las cápsulas para café que fabrica la consultante se encuentran dentro del ámbito objetivo del impuesto?



V. REVISTAS Y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES:..... 121

V.I. REVISTAS ..... 121

✓ **Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF** ..... 121

Revista Mensual Núm. 478. ENERO,2023 ..... 121

❖ **TRIBUTACIÓN – Estudios** ..... 121



▪	<b>«Fiscalidad del cryptoarte: Tributación criptomonedas y los NFT»</b> ..	121
	<i>Carlos Bartolomé Larrey. Técnico de Hacienda. Licenciado en Derecho</i>	
▪	<b>«Error del contribuyente en la contabilización y devengo de sus ingresos en el impuesto sobre sociedades. ¿Puede la inspección aprovechar dicho yerro para liquidar?»</b> .....	121
	<i>José Andrés Sánchez Pedroche, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA (España) Abogado</i>	
▪	<b>«Ceuta y Melilla: Medidas fiscales para consolidar su posición como hubs tecnológicos y digitales»</b> .....	122
	<i>Alberto García Valera; Felipe Masa Sánchez-Ocaña</i>	
❖	TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial.....	122
▪	<b>«Responsabilidad por ocultación: ambigüedad del concepto y alcance en caso de múltiples responsables»</b> .....	122
	<i>(Análisis de la RTEAC de 15 de septiembre de 2022, RG 9318/2021)</i> <i>Carmen Banacloche Palao. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. URJC (España)</i>	
▪	<b>«Simulación tributaria y error de prohibición (Una nueva vuelta de tuerca con la prestación de servicios a través de sociedades profesionales)»</b> .....	123
	<i>[Análisis de la STS de 27 de septiembre de 2022, rec. núm. 7037/2020]</i> <i>Claudio García Díez. Abogado. Doctor en Derecho. Profesor de la UDIMA (España)</i>	
❖	CONTABILIDAD. Estudios .....	123
▪	<b>«Préstamos entre partes relacionadas y calidad de la información contable. El papel moderador de la presencia de mujeres en el consejo de administración»</b> .....	123
	<i>Carolina Bona Sánchez (autora de contacto). Profesora titular de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (España); Marina Elistratova; Doctora en Turismo, Economía y Gestión. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (España); Jerónimo Pérez Alemán. Profesor titular de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (España);</i>	
▪	<b>«Digitalización de los procesos contables y administrativos en las pymes españolas. Un caso de estudio»</b> .....	124
	<i>Gustavo Porporato Daher (autor de contacto). IAP Academic Network. Universidad Autónoma de Madrid (UAM) (España); Raquel Galindo Dorado. Directora IAP Universidad Autónoma de Madrid (UAM) (España); Jesús Morcillo García, Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) (España)</i>	
❖	CONTABILIDAD. Análisis doctrinal .....	125
▪	<b>«Tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos»</b> (Análisis de la consulta 4 del BOICAC 129, de abril de 2022) .....	125
	<i>Carlos Calderero Parlange. Profesor del CEF.- (España)</i>	



❖	CONTABILIDAD. Casos prácticos .....	125
▪	«Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera» .....	125
	<i>Javier Romano Aparicio. Profesor de CEF.- UDIMA (España)</i>	
✔	TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria .....	125
1.	«Novedades sin ilusión» (03.01.2023) .....	125
	<i>Carlos Romero Plaza. Abogado Tributarista</i>	
2.	«Derecho a la reducción proporcional de la garantía hipotecaria con motivo de la estimación de recursos o reclamaciones» (10.01.2023) .....	126
	<i>Francisco R. Serantes Peña. Abogado Tributarista</i>	
3.	«El Impuesto Especial sobre Envases de Plástico No Reutilizables» (12.01.2023) .....	126
	<i>Pablo G. Vázquez. Abogado Tributarista</i>	
4.	«Sobre el secreto profesional de los abogados en la DAC 6: Comentario a la sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 en el asunto C694/20» (17.01.2023) .....	127
	<i>Laura Campanon Galiana. Abogada y asesora Fiscal</i>	
5.	«IVA y economía digital» (24.01.2023) .....	127
	<i>César García Novoa. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela</i>	
6.	«Emboscada a la deducción por innovación tecnológica» (26.03.2023) .....	128
	<i>María Teresa González Martínez. Abogada y Asesora Fiscal</i>	
7.	«Inteligencia artificial, justicia predictiva y derechos de contribuyente» (31.01.2023) .....	129
	<i>Francisco Adame Martínez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla</i>	
✔	BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España .....	130
	NÚMERO 274 – ENERO, 2023 .....	130
1.	«Recientes novedades tributarias aprobadas por el Estado» .....	130
	<i>José María Utande San Juan. Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente) Letrado del Tribunal Constitucional</i>	
2.	«La tributación de las operaciones de declaración de obra nueva en el impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados» .....	130
	<i>Juan Calvo Vérguez. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura</i>	
✔	NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid .....	131
	Nº 107 Enero/Febrero, 2023 .....	131



1. «El Impuesto del Patrimonio sobre las Grandes Fortunas» .....	131
<i>Jesús Félix García De Pablos. Doctor en Derecho</i>	
2. «Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas (ITSGF)» .....	132
<i>Jorge Salto Guglieri. Abogado y Economista.</i>	
3. «Una oportunidad perdida: ¿cuándo deben tributar los comuneros en las disoluciones de comunidad en el IRPF?» .....	133
<i>Javier Máximo Juárez González. Notario de Valencia</i>	
4. «La certeza de las normas tributarias» .....	133
<i>Joaquín Huelin Martínez de Velasco. Antiguo Magistrado del Tribunal Supremo</i>	

**V.II. PODIUM AUTORAS/AUTORES .....** 134

**Joaquín Huelin Martínez de Velasco .....** 134

Antiguo Magistrado del Tribunal Supremo

«La certeza de las normas tributarias»



**VI. CONDICIÓN HUMANA:.....** 137

[Información – Noticias Judiciales – extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

ENERO, 2023 .....

▪ 1ª UN ELEMENTO DISUASORIO DE LA LIBRE COMPETENCIA .....

*El Tribunal Supremo establece que los criterios orientativos de los colegios de abogados no pueden incluir baremos de honorarios o listas de precios. Desestima el recurso planteado por el Colegio de Abogados de Las Palmas contra la sentencia de la Audiencia Nacional (09.01.2023)*

▪ 2ª MALVERSACIÓN DE CAUDALES PÚBLICOS, INDUCCIÓN O COOPERACIÓN A LA PREVARICACIÓN, COHECHO .....

*El Tribunal Supremo confirma las principales condenas por corrupción impuestas a integrantes del Partido Nacionalista Vasco en Álava. Con puntuales correcciones técnicas, la sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la sentencia dictada el 17 de diciembre de 2019 por la Sección 2ª de la Audiencia Provincial de Álava (10.01.2023)*

▪ 3ª RECOMENDACIÓN DE HONORARIOS SANCIONADA POR LA CNMC.....

*El Tribunal Supremo confirma la multa de 459.000 euros impuesta por la CNMC al Colegio de Abogados de Madrid por una infracción consistente en recomendaciones de honorarios (17.01.2023)*



«La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha desestimado el recurso del Colegio de Abogados de Madrid contra la sentencia de la Audiencia Nacional que confirmó la resolución de la Sala de Competencia del Consejo de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, de fecha 15 de septiembre de 2016, en el expediente sancionador 'SAMAD/09/2013, honorarios profesionales ICAM', por la que se le impuso a dicho Colegio una sanción de multa de 459.024 euros por la comisión de una infracción consistente en recomendaciones de honorarios (costas y jura de cuentas)»

■ 4ª COLEGIADOS NO EJERCIENTES Y DELITO DE DESLEALTAD PROFESIONAL..... 139

*El Tribunal Supremo anula la condena por delito de deslealtad profesional a un abogado jubilado porque este tipo penal solo puede aplicarse a los colegiados ejercientes. La sentencia analiza la naturaleza del delito de deslealtad profesional y la jurisprudencia de la Sala para precisar quién ostenta la condición de Abogado (18.01.2023)*

\*\*\*\*\*

**ESTADÍSTICAS "OFICIALES" COMUNIDAD DE MADRID  
LISTA ESPERA CONSULTAS HOSPITALARIAS**

Comunidad de Madrid Servicios e información Cultura y turismo Inversión y empresa Acción de gobierno

Secciones: Situación de la lista de espera en Consultas externas, Histórico

Contenido relacionado: Lista de espera de pruebas diagnósticas y terapéuticas, Lista de espera quirúrgica, Lista de espera Atención sanitaria a la mujer embarazada, Parto y postparto

**Datos globales** Detricción de indicadores

Cuadro resumen mensual de datos globales de la lista de espera de consultas externas.

FEBERO 2023	
Población Asignada	6.808.761
<b>Número de pacientes en espera estructural para PRIMERA CONSULTA</b>	<b>586.682</b>
• Tasa por 1.000 habitantes	91,97
• Demora media de espera para CONSULTA EXTERNA (a fecha de corte)	60,77
Desglose por días de espera de pacientes pendientes por FECHA de CITA	
• Número de pacientes de 0 a 30 días de espera	119.170
• Número de pacientes con 31-60 días de espera	76.838
• Número de pacientes con 61-90 días de espera	67.045
• Número de pacientes con > 90 días de espera	323.629

11:34:35  
Martes, 9 de abril de 2023



## I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

**ENERO, 2023**

### Normas analizadas

→ 1ª Real Decreto-ley 1/2023, de 10 de enero, de medidas urgentes en materia de incentivos a la contratación laboral y mejora de la protección social de las personas artistas (BOE 9/2023, de 11 de enero)

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 625 del BOE núm. 9 de 2023](#)

ASUNTO: modificaciones de la normativa tributaria

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 1 de septiembre de 2023

Excepción: entrarán en vigor el día siguiente al de su publicación (12.01.2023) en el «Boletín Oficial del Estado» ... las disposiciones adicionales **decimoquinta y decimosexta** y decimoséptima, así como las disposiciones finales cuarta, en sus apartados uno, dos, tres, cuatro, cinco y trece, quinta, sexta, octava y novena.

#### DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Derecho Tributario. Parte Especial
  - Régimen común. Impuesto sobre el Valor Añadido
    - Recargo de equivalencia
  - Regímenes particulares. Régimen fiscal de las entidades no lucrativas
    - Beneficios fiscales

→ INDICE

- Disposición adicional decimoquinta «Beneficios fiscales aplicables a la celebración de la Bienal Manifesta 15 Barcelona»
- Disposición adicional decimosexta «Tipo del recargo de equivalencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido»

#### NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción del RDL)

- Definición como acontecimiento de excepcional interés público la celebración de la Bienal Manifesta 15 Barcelona en 2024, a los 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.

- Modificación del tipo del recargo de equivalencia aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido para las operaciones que tributan al tipo impositivo del 5 por ciento a que se refieren los artículos 1 y 72 del Real Decreto-ley 20/2022: el tipo pasa del 0,625 (tres decimales) al 0,62; modificación que tiene por objeto la superación de los inconvenientes que para los sistemas de facturación conlleva la aplicación de tres decimales.

## → ANÁLISIS

A) Disposición adicional decimoquinta» Beneficios fiscales aplicables a la celebración de la Bienal Manifesta 15 Barcelona»

La celebración de la Bienal Manifesta 15 Barcelona en 2024 tendrá **la consideración de acontecimiento de excepcional interés público** a los 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.

a) Duración del programa de apoyo al acontecimiento: abarcará desde el 1 de enero de 2023 hasta 31 de diciembre de 2024.

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

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

[El desarrollo y concreción en planes y programas de actividades específicas se realizarán por el órgano competente de conformidad con lo dispuesto en la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre]

## ATENCIÓN

Los beneficios fiscales de este programa «celebración de la Bienal Manifesta 15 Barcelona» serán los máximos establecidos en el artículo 27.3 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

B) Disposición adicional decimosexta «Tipo del recargo de equivalencia en el Impuesto sobre el Valor Añadido»

«**Con efectos desde el 1 de enero de 2023**, el tipo del recargo de equivalencia aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones a que se refieren el apartado 2 del artículo 1 y el párrafo cuarto del apartado 1 del artículo 72 del Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de





vulnerabilidad, será del **0,62** por ciento, resultando de aplicación durante la vigencia de dichos preceptos»

## NORMATIVA INVOCADA RDL 20/2022

- Artículo 1. Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable temporalmente a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de gas natural, briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y a la madera para leña

«2. El tipo del recargo de equivalencia aplicable, durante el ámbito temporal mencionado en el apartado anterior, a las entregas de briquetas y «pellets» procedentes de la biomasa y a la madera para leña será el 0,625 por ciento»

- Artículo 72 «Tipo impositivo aplicable temporalmente del Impuesto sobre el Valor Añadido a determinadas entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de alimentos, así como a efectos del recargo de equivalencia»

Apartado 1. Párrafo 4º.

«El tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del **0,625** por ciento.

[No obstante, el tipo impositivo aplicable será el 10 por ciento a partir del día 1 del mes de mayo de 2023, en el caso de que la tasa interanual de la inflación subyacente del mes de marzo, publicada en abril, sea inferior al 5,5 por ciento. **En este caso, el tipo del recargo de equivalencia aplicable a estas operaciones será del 1,4 por ciento**]

→ **2ª** Real Decreto 31/2023, de 24 de enero [**BOE 21/2023**, de 25 de enero.RD]

Acceso al documento. Vinculo: [Disposición 2023 del BOE núm. 21 de 2023](#)

ASUNTO: modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, para dar cumplimiento a las medidas contenidas en el Estatuto del Artista en materia de retenciones.

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 26 de enero de 2023

## DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Derecho Tributario. Parte Especial
  - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

→ ÍNDICE

Artículo único. Modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo





- Artículo 86 «Tipo de retención»
- Artículo 95

NOVEDADES (Particulares extraídos de la Introducción del RD)	
	<p>1. <b>Se fija en un 2 por ciento el tipo mínimo de retención</b> aplicable a los rendimientos del trabajo que deriven de una relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad.</p> <p>2. <b>Se fija en el 7 por ciento el tipo de retención aplicable respecto de las actividades económicas desarrolladas por los artistas.</b> En particular, para la aplicación del nuevo tipo de retención será necesario que el artista hubiera obtenido en el período impositivo anterior unos rendimientos íntegros de tales actividades inferiores a 15.000 euros y que estos representen su principal fuente de renta, entendida esta última como más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio.</p>

→ ANÁLISIS

A) Artículo 86 «Tipo de retención»

Cambios en el apartado 2.

ANTERIOR REDACCIÓN	NUEVA REDACCIÓN
<p>2. El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2 por ciento cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año,</p> <p>ni inferior al 15 por ciento cuando los rendimientos del trabajo se deriven de relaciones laborales especiales de carácter dependiente.</p>	<p>2. El tipo de retención resultante de lo dispuesto en el apartado anterior no podrá ser inferior al 2 por ciento cuando se trate de contratos o relaciones de duración inferior al año <b>o deriven de una relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad</b>, ni inferior al 15 por ciento cuando los rendimientos del trabajo se deriven de otras relaciones laborales especiales de carácter dependiente.</p>





<p>Los citados porcentajes serán el 0,8 por ciento y el 6 por ciento, respectivamente, cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.</p>	<p>Los citados porcentajes serán el 0,8 por ciento y el 6 por ciento, respectivamente, cuando se trate de rendimientos del trabajo obtenidos en Ceuta y Melilla que se beneficien de la deducción prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.</p>
<p>No obstante, no serán de aplicación los tipos mínimos del 6 y 15 por ciento de retención a que se refiere el párrafo anterior a los rendimientos obtenidos por los penados en las instituciones penitenciarias ni a los rendimientos derivados de relaciones laborales de carácter especial que afecten a personas con discapacidad.</p>	<p>No obstante, no serán de aplicación los tipos mínimos del 6 y 15 por ciento de retención a que se refiere el párrafo anterior a los rendimientos obtenidos por los penados en las instituciones penitenciarias ni a los rendimientos derivados de relaciones laborales de carácter especial que afecten a personas con discapacidad.</p>

B) Artículo 95 «Importe de las retenciones sobre rendimientos de actividades económicas»

Cambios en el apartado 1.

SE MANTIENE ANTERIOR REDACCIÓN
<p>1. Cuando los rendimientos sean contraprestación de una actividad profesional, se aplicará el tipo de retención del 15 por ciento sobre los ingresos íntegros satisfechos.</p> <p>No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de contribuyentes que inicien el ejercicio de actividades profesionales, el tipo de retención será del 7 por ciento en el período impositivo de inicio de actividades y en los dos siguientes, siempre y cuando no hubieran ejercido actividad profesional alguna en el año anterior a la fecha de inicio de las actividades.</p> <p>Para la aplicación del tipo de retención previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dicha circunstancia, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.</p> <p>El tipo de retención será del 7 por ciento en el caso de rendimientos satisfechos a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Recaudadores municipales.</li> <li>b) Mediadores de seguros que utilicen los servicios de auxiliares externos.</li> <li>c) Delegados comerciales de la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado.</li> </ul>





## NUEVA LETRA d)

d) Contribuyentes que desarrollen actividades incluidas en los grupos 851, 852, 853, 861, 862, 864 y 869 de la sección segunda y en las agrupaciones 01, 02, 03 y 05 de la sección tercera, de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o cuando la contraprestación de dicha actividad profesional derive de una prestación de servicios que por su naturaleza, si se realizase por cuenta ajena, quedaría incluida en el ámbito de aplicación de la relación laboral especial de las personas artistas que desarrollan su actividad en las artes escénicas, audiovisuales y musicales, así como de las personas que realizan actividades técnicas o auxiliares necesarias para el desarrollo de dicha actividad, siempre que, en cualquiera de los supuestos previstos en esta letra, el volumen de rendimientos íntegros del conjunto de tales actividades correspondiente al ejercicio inmediato anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75 por ciento de la suma de los rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos por el contribuyente en dicho ejercicio. Para la aplicación de este tipo de retención, los contribuyentes deberán comunicar al pagador de los rendimientos la concurrencia de dichas circunstancias, quedando obligado el pagador a conservar la comunicación debidamente firmada.

SE MANTIENE REDACCIÓN ANTERIOR →

Estos porcentajes se reducirán en un 60 por ciento cuando los rendimientos tengan derecho a la deducción en la cuota prevista en el artículo 68.4 de la Ley del Impuesto.»



## II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

### 1. ENERO, 2023

#### Normas publicadas (Reseña)

##### A) CCAA (Régimen Común)

##### → CANARIAS

- ORDEN de 29 de diciembre de 2022, por la que se aprueba el modelo 403, documento electrónico de reembolso (DER), de solicitud de devolución del Impuesto General Indirecto Canario en el régimen de viajeros, se establecen las condiciones generales para su presentación y los requisitos, condiciones y procedimiento para la devolución, y se determina la cuantía mínima de cuota del Impuesto General Indirecto Canario o de la carga impositiva implícita a reembolsa (BOC 3/2023, de 4 de enero)

[boc-a-2023-003-78.pdf](#)

- Resolución de 3 de enero de 2023, por la que se informa sobre las cuantías fijas de las tasas de la Comunidad Autónoma de Canarias para el año 2023 (BOC 7/2023, 11 de enero)

[boc-a-2023-007-139.pdf](#)

- ORDEN de 10 de enero de 2023, que modifica la Orden de 2 de diciembre de 2008, por la que se establecen las condiciones, los requisitos, el procedimiento y los módulos de consumo medio para la práctica de la devolución parcial de la cuota del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo. (BOC 12/2023, de 18 de enero)

[boc-a-2023-012-193.pdf](#)

- DECRETO ley 1/2023, de 26 de enero, por el que se modifican determinadas medidas autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la regulación del tipo cero en el Impuesto General Indirecto





Canario aplicable a determinados bienes destinados a la actividad ganadera (BOC 21/2023, de 31 de enero)

[boc-a-2023-021-343.pdf](#)

## → CASTILLA-LA MANCHA

- Ley 1/2023, de 27 de enero de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha, de Medidas Administrativas, Financieras y Tributarias de Castilla-La Mancha. (DOCLM 21/2023, de 31 de enero)

[descargarArchivo.do \(jccm.es\)](#)

## → CATALUÑA

- Orden ACC/3/2023, de 13 de enero de la Comunidad Autónoma de Cataluña, por la que se aprueba el modelo 593 «Impuesto sobre el depósito de residuos en depósitos controlados, incineración y coincineración. Autoliquidación», se establece la forma y el procedimiento para su presentación, se crea el Censo del impuesto sobre el depósito de residuos en depósitos controlados, la incineración y la coincineración, se regula la inscripción en el Registro Territorial en Cataluña de las personas obligadas tributarias por el impuesto sobre el depósito de residuos en depósitos controlados, la incineración y la coincineración y se aprueba el modelo de tarjeta de inscripción. (DOGC 8835-18.01.2023)

[ORDEN ACC/3/2023, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 593 \(gencat.cat\)](#)

## → GALICIA

- RESOLUCIÓN de 10 de enero de 2023 por la que se modifica el anexo II de la Orden de 9 de diciembre de 2020 por la que se aprueban los diferentes modelos de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados en la Comunidad Autónoma de Galicia y se regula el procedimiento y las condiciones para su pago y presentación, así como determinadas obligaciones formales y de suministro de información tributaria. (DOG 12/2023, de 18 de enero)

[Resolución DOG Miércoles, 18 de enero de 2023 \(xunta.gal\)](#)

## → ISLAS BALEARES





- Resolución de la consejera de Hacienda y Relaciones Exteriores de 9 de enero de 2023 por la que se establece la actualización de las bases, los tipos de gravamen y las cuotas tributarias de las tasas de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears para el año 2023 (BOIB 8/2023, de 17 de enero)

[269.pdf](#)

### → VALENCIA

- Orden 14/2022, de 21 de diciembre de 2022 de la Comunitat Valenciana, de la Conselleria de Hacienda y Modelo Económico, por la que se regula la inscripción, modificación y baja en el censo del Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración de Residuos. (DOGV 9508/2023, de 10 de enero)

[2022\\_12712.pdf \(gva.es\)](#)

- Orden 15/2022, de 21 de diciembre de la Comunitat Valenciana, de la Conselleria de Hacienda y Modelo Económico, por la que se aprueba el modelo 593, Impuesto sobre el Depósito de Residuos en Vertederos, la Incineración y la Coincineración de Residuos. Autoliquidación, y se establecen la forma y el procedimiento para su presentación. (DOGV 9508/2023, de 10 de enero)

[2022\\_12714.pdf \(gva.es\)](#)

### B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

#### → NAVARRA

- ORDEN FORAL 125/2022, de 19 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 8/2013, de 18 de enero, de la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo, por la que se aprueba un nuevo modelo 182 de "Declaración informativa de donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas" (BON 6/2023, de 10 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 126/2022, de 19 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 3/2018, de 8 de enero, del consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se aprueba el modelo 190, "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo, de





determinadas actividades empresariales y profesionales, premios y determinadas imputaciones de renta".(BON 6/2023, de 10 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 145/2022, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se regula el procedimiento y las condiciones para el pago de deudas mediante transferencia (BON 11/2023, de 17 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 146/2022, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla para el año 2023 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BON 11/2023, de 17 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 142/2022, de 23 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se modifica la Orden Foral 146/2021, de 17 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda por la que se aprueba el modelo 194 de "Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta de los rendimientos del capital mobiliario y rentas derivados de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, e informativo anual de reembolsos y transmisiones de aportaciones a cooperativas". (BON 19/2023, de 27 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 143/2022, de 23 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 480 "Impuesto sobre las Primas de Seguros. Declaración resumen anual". (BON 19/2023, de 27 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 148/2022, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 490 "Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. Autoliquidación".(BON 19/2023, de 27 de enero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 150/2022, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, 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" (BON 19/2023, de 27 de enero)





## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- ORDEN FORAL 149/2022, de 30 de diciembre, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 035 "Declaración de alta, modificación o baja en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes". (BON 20/2023, de 30 de enero)

## [Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

### → PAIS VASCO

#### Diputaciones-Territorios Históricos

##### ▪ ÁLAVA

- ORDEN FORAL 1/2023, de 3 de enero, por la que se modifican las Órdenes Forales 770/2014, de 10 de diciembre y 880/2000, de 11 de diciembre, de aprobación de los modelos 187 y 345, respectivamente (BOTH A 5/2023, de 13 de enero)

[2023\\_005\\_00063\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 2/2023, de 3 de enero. Modificar la Orden Foral 772/2021, de 20 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, así como los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los ficheros directamente legibles por ordenador, y el modelo 10-T relativo al certificado de los rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios (BOTH A 3/2023, de 9 de enero)

[2023\\_003\\_00022\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 3/2023, de 10 de enero, por la que se modifican las Órdenes Forales 7/2010, de 13 de enero, 734/2008, de 23 de diciembre, 133/2005, de 9 de marzo, 615/2018, de 24 de octubre y 529/2017, de 27 de septiembre, de aprobación de los modelos 181, 196, 198, 280 y 289, respectivamente (BOTH A 6/2023, de 16 de enero)

[2023\\_006\\_00081\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 7/2023, de 13 de enero. Modificar la Orden Foral 772/2021, de 20 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 190 de resumen anual





de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo, de actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta, así como los diseños físicos y lógicos a los que deben ajustarse los ficheros directamente legibles por ordenador, y el modelo 10-T relativo al certificado de los rendimientos del trabajo, de actividades económicas y de premios (BOTH A 7/2022, de 18 de enero)

[2023\\_007\\_00100\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- DECRETO FORAL 1/2023, del Consejo de Gobierno de 17 de enero. Aprobar los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2023 (BOE 10/2023, de 25 de enero)

[2023\\_010\\_00137\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- DECRETO FORAL 2/2023, del Consejo de Gobierno Foral de 24 de enero. Aprobar la modificación del plazo de presentación e ingreso de determinadas autoliquidaciones y declaraciones (BOTH A 11/2023, de 27 de enero)

[2023\\_011\\_00212\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- NORMA FORAL 1/2023, de 18 de enero, de convalidación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 12/2022, de 27 de diciembre, por el que se aprueba la modificación del texto refundido de la Norma Foral del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, aprobado por el Decreto Foral Normativo 4/2021, de 29 de septiembre (BOTH A 12/2023, de 30 de enero)

[2023\\_012\\_00177\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

## ■ VIZCAYA

- ORDEN FORAL 949/2022, de 22 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 632/2017, de 31 de marzo, por la que se aprueba el modelo 289, de declaración informativa anual de cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua (BOB 5/2023, de 9 de enero)

[I-1227\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)





- ORDEN FORAL 945/2022, de 21 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2131/2018, de 21 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 309 de autoliquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido y su tramitación por medios electrónicos (BOB 7/2023, de 11 de enero)  
[I-1220 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)
- RESOLUCIÓN 8/2023, de 9 de enero, de la Dirección General de Hacienda por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2023 (BOB 11/2023, de 17 de enero)  
[I-30 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)
- ORDEN FORAL 3/2023, de 9 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2023 (BOB 12/2023, de 18 de enero)  
[I-33 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)
- DECRETO FORAL 10/2023, de 24 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se desarrollan reglamentariamente los incentivos fiscales para el fomento de la cultura (BOB 18/2023, de 26 de enero)  
[I-61 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)
- DECRETO FORAL 9/2023, de 24 de enero, de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se introducen modificaciones en varios reglamentos de carácter tributario (BOB 19/2023, de 27 de enero)  
[I-99 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)
- ORDEN FORAL 24/2023, de 24 de enero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se establecen las condiciones para el pago de deudas mediante domiciliación en cuentas abiertas en entidades no colaboradoras en la recaudación radicadas en la Unión Europea, dentro de la Zona Única de Pagos en Euros (SEPA), así como en cuentas abiertas en entidades colaboradoras que no sean titularidad de la persona obligada al pago. (BOB 19/2023, de 27 de enero)



[I-100 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 28/2023, de 26 de enero del Territorio Histórico de Bizkaia, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se regula el procedimiento para la gestión y pago de la ayuda extraordinaria y temporal para sufragar el precio de determinados productos energéticos para las empresas de transporte por carretera que tienen derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional. (BOB 20/2023, de 30 de enero)

[I-152 cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

## ▪ GIPUZKOA

- ORDEN FORAL 8/2023, de 16 de enero, por la que se modifican los modelos 300, 320, 322 y 330 del impuesto sobre el valor añadido. (BOG 13/2023, de 19 de enero)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)

- ORDEN FORAL 9/2023, de 16 de enero, por la que se modifica el modelo 309 del impuesto sobre el valor añadido. (BOG 13/2023, de 19 de enero)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)

- Orden Foral 10/2023, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo 370, autoliquidación trimestral del régimen general y del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, y se regulan las formas y los plazos de su presentación e ingreso. . (BOG 13/2023, de 19 de enero)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)

- Norma Foral 1/2023, de 17 de enero del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias para el año 2023. (BOG 14/2023, de 23 de enero)

[GAO22 arrunta 2or. \(gipuzkoa.eus\)](#)



## III. JURISPRUDENCIA INTERNA

SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO  
TRIBUTARIO

TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

[Información obtenida de la Web del Consejo General  
del Poder Judicial \*]

ENERO, 2023

### → 1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

I-1



APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

«Colaboración social»

(«Publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de  
las obligaciones tributarias»)

[Ley General Tributaria]

👉 1ª LGT. SENTENCIA 50/2023 [20.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1467/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 217/2023 - ECLI:ES:TS:2023:217]

#### → Resolución recurrida en casación

El recurso de casación plantea, por un lado, si es posible incluir en la denominada *lista de morosos* del artículo 95 bis de la LGT, aquellas deudas o sanciones tributarias que no sean firmes por encontrarse -como ocurría en este caso-, impugnadas en sede judicial; por otro lado, habremos de indagar el alcance de la impugnación, por parte del interesado, de su inclusión en esa lista de deudores, específicamente, si ha de limitarse únicamente a constatar y poner de manifiesto errores de hecho o materiales o si también puede referirse a cuestiones jurídicas como, en el caso que nos ocupa, su propia condición de deudor de la Administración.

\* 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»





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

Primero. Determinar si procede la inclusión en la lista comprensiva de deudores a la Hacienda Pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, en el supuesto de que las deudas o sanciones tributarias que originen tal inclusión no sean firmes, al encontrarse impugnadas en sede judicial.

Segundo. Esclarecer qué procedimiento ha de seguir el interesado que pretenda impugnar su inclusión en la relación definitiva de deudores a la Hacienda pública por incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, y si la impugnación abarca únicamente errores materiales o, por el contrario, alcanza igualmente a cuestiones de índole jurídica.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** el artículo 95 Bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en conexión con el artículo 12 de la propia Ley. 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.

## → La controversia jurídica

Importa hacer, de entrada, las siguientes observaciones.

Primera, desde la promulgación de la medida prevista en el art 95 bis LGT, gran parte del debate sobre la *publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias* ha girado en torno a los derechos a la privacidad y a la protección de los datos personales, aspectos que, como es natural, suelen protagonizar el debate.

Sin embargo, no acontece así en este caso, en el que, desde la perspectiva que nos ocupa, por razones obvias no cabe hablar del derecho de privacidad de una entidad jurídica pública como la TGSS, lo que no obsta a que dejemos expresa constancia de la jurisprudencia, de sus excepciones o de la aplicación del principio de proporcionalidad que, anticipamos ya, evoca unas ideas de valoración y ponderación, a las antípodas del automatismo que parece emanar de la dicción literal del precepto.

Sin embargo, para la resolución del recurso, atendida la problemática planteada y reseñada en el primer párrafo de este fundamento de derecho, no será necesario el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad, al centrarse la controversia en la interpretación ordinaria del precepto legal, operación enmarcada en el principio de seguridad jurídica (art 9.3 CE) pero no en otras perspectivas, como, por ejemplo, la naturaleza jurídica de la medida, en particular, si revela o no carácter sancionador, circunstancia no suscitada, además de irrelevante para la solución, insistimos, en este caso.

\* 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»





Segunda, pese a la alegación de la TGSS de que las deudas se encontraban suspendidas automáticamente por efecto de los artículos 224 y 233 LGT, el auto de Admisión describe el escenario contrario y la Administración local desmiente categóricamente esa circunstancia. De este modo, haremos abstracción de que la ley declare inembargables sus bienes (ex artículo 108 TRLGSS) o, en fin, de que esta disputa represente el paradigma del desconocimiento de los mecanismos articulados para procurar la satisfacción y pago de deudas entre diferentes Administraciones públicas.

→ FALLO:

1.- Declarar como doctrina del presente recurso, la expresada al **Fundamento de Derecho Sexto de esta sentencia.**

2.- Estimar el recurso de casación 1467/2021, interpuesto por la Tesorería General de la Seguridad Social, contra la sentencia dictada el 16 de diciembre de 2020, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, sentencia que se casa y anula.

3.- Desestimar el recurso de apelación núm. 532/2019, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Madrid, de 12 de abril de 2019 (procedimiento 441/2018), que estimando el recurso de la Tesorería General de la Seguridad Social, anuló la resolución del Ayuntamiento de Madrid de 27 de julio de 2018, por la que se acuerda la inclusión de la Tesorería General de la Seguridad Social, a los efectos del art 95 bis LGT, en el listado de deudores de la Hacienda Pública municipal por deudas o sanciones tributarias en periodo ejecutivo que no se encuentren aplazadas o suspendidas cuyo importe supera 1.000.000,00 euros a fecha 31 de diciembre de 2017.

4.- Sin costas.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### **SEXTO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

*"A efectos de la publicidad de situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias, sólo podrán ser incluidas en los listados del art 95 bis, aquellas personas físicas o jurídicas que ostenten la condición de deudores a la Hacienda Pública por deudas o sanciones tributarias firmes.*

\* 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»





*El interesado podrá alegar ante la Administración que no concurren los requisitos y presupuestos, exigidos a los efectos del art 95 bis LGT, para su inclusión en dichos listados, invocando, en su caso, en el seno del proceso judicial ulterior, cualquier motivo, constituya o no una mera cuestión de error de hecho o material, incluidas cuestiones de índole jurídica relacionadas con los requisitos y presupuestos para acordar su inclusión en el listado y la subsiguiente publicación".*

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina por cuanto avaló la inclusión de la TGSS en el listado del art 95 bis LGT al considerar, indebidamente, que cabía oponer eventuales errores materiales, consignados en el listado de deudores, sin alcanzar a cuestiones estrictamente jurídicas, como la *condición de deudor a la Hacienda Pública* -en este caso, del IBI y de la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos- y sin advertir, además, impedimento alguno ante la circunstancia de que la propia condición de deudor respecto de tales tributos municipales era aún objeto de discusión judicial al tiempo de ordenar la publicación del referido listado, careciendo, por ende de firmeza, las deudas tributarias que la motivaron.

Atendida, por lo demás, la argumentación desplegada a lo largo de este pronunciamiento, desestimamos el recurso de apelación núm. 532/2019, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Madrid contra la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 1 de Madrid, de 12 de abril de 2019 (procedimiento 441/2018), cuya consecuencia, anulatoria de la resolución del Ayuntamiento de Madrid de 27 de julio de 2018, confirmamos.

I.2



## APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

«Actuaciones y Procedimiento Gestión Tributaria»

(«Comprobación de valores»)

Ley General Tributaria (LGT)

👉 LGT. 2ª SENTENCIA 75/2023 [23.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1381/2023). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 184/2023 - ECLI:ES:TS:2023:184]

→ **Resolución recurrida en casación**

Sentencia dictada el 3 de diciembre de 2020 por la Sección Segunda de la Sala de lo

\* 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»





Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, que desestimó el recurso núm. 1078/2019, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de agosto de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acto de liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que, rechazando la inadmisión del recurso que ha sido alegada, debemos desestimar y desestimamos el presente recurso contencioso-administrativo número 1078/2019 interpuesto por la representación de la entidad mercantil CX, S.L., con imposición de las costas a la parte demandante".

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

Determinar si la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real o, por el contrario, está facultada para iniciar una comprobación en todo caso cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 108.4 y 134 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y 46 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de octubre) ["TRLITP y AJD"], sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otras, si así lo exigiere el debate finalmente trabado.

### → **La controversia jurídica**

El objeto del recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, impugnada en casación por la representación procesal de la mercantil CX, SL, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar si la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores las razones que justifican su realización

\* 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»





y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real o, por el contrario, está facultada para iniciar una comprobación en todo caso cuando se trate de tributos cuya base imponible esté constituida por el valor real del bien.

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico quinto de esta sentencia**

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la Procuradora en representación de la mercantil CX, S.L., contra la sentencia de 3 de diciembre de 2020 dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, en el recurso 1078/2019, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la mercantil CX, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León de 29 de agosto de 2019, sobre liquidación practicada por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### **QUINTO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la incógnita que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la Administración debe motivar en la comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación de valores, cualquiera que sea la forma en que se inicie conforme al artículo 134.1 de la LGT y el medio de comprobación utilizado, las razones que justifican su realización y, en particular, la causa de la discrepancia con el valor declarado en la autoliquidación y los indicios de una falta de concordancia entre el mismo y el valor real.

### **SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

\* 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»





A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta.

Ahora bien, si bien es cierto que sólo justificando razones para la comprobación es posible desencadenar ésta, la consecuencia que dicha omisión conlleva no puede ser, sin más, la estimación del recurso contencioso-administrativo y la anulación de la liquidación practicada, como sin mayor razonamiento solicita la recurrente en su escrito de interposición del recurso de casación, pues ello dependerá también de la actuación que haya desplegado en la instancia a fin de justificar que la omisión denunciada no se ha situado en un plano puramente formal.

En el caso examinado, el método de comprobación utilizado por la Administración -dictamen de peritos- es un medio que, por sus propias características, resulta apto e idóneo para el caso; la valoración practicada por la Administración no carece de la necesaria individualización, imprescindible para alcanzar el valor real del bien transmitido, que constituye la base imponible del impuesto examinado, tal y como reflejó la sentencia impugnada; y la parte recurrente en la instancia no propuso la práctica de ninguna prueba en el proceso, solicitando expresamente que el recurso se fallara sin necesidad de recibimiento a prueba, todo lo cual nos lleva a colegir que la omisión denunciada se ha situado en un plano puramente formal, lo que nos ha de conducir a la desestimación del recurso contencioso-administrativo.

👉 LGT. 3ª SENTENCIA 76/2023 [23.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1695/2021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 157/2023 - ECLI:ES:TS:2023:157]

## → Resolución recurrida en casación

La citada sentencia dictada el 14 de diciembre de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que desestimó el recurso 16064/2018, promovido contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de 27 de septiembre de 2018, por el que, a su vez, se estimaron parcialmente las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001 interpuestas contra las resoluciones de la Oficina Liquidadora de Santiago de Compostela de la Agencia Tributaria de Galicia, que desestimó los recursos de reposición formulados contra las liquidaciones resultantes del procedimiento de tasación pericial contradictoria.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

\* 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»





→ FALLO:

1. Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por D<sup>a</sup> SX y don LX contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia de fecha 27 de septiembre de 2018 dictado en las reclamaciones económico-administrativas NUM000 y NUM001- sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones contra la resolución de los recursos de reposición interpuestos frente a las liquidaciones resultantes de la procedimiento de tasación pericial contradictoria correspondiente a la herencia de don OX.
2. No efectuar pronunciamiento en cuanto a las costas procesa

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

Determinar si es posible la impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria previsto en el artículo 135 LGT -seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles-, cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero.

En caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, aclarar si el hecho de que la liquidación dictada haya tomado como valor de los bienes el valor asignado por el perito tercero excluye el control de su legalidad por los Tribunales, o, merma o limita de algún modo los motivos de impugnación que el contribuyente puede alegar en la vía judicial, y, que, por tanto, deben ser examinados por el órgano judicial.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 135 y 249 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; artículo 162 del Real Decreto 1065/2007, 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; artículos 24 y 106 de la Constitución. 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.

## → **La controversia jurídica**

El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Cuarta de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, impugnada en casación por la representación procesal de don LX y doña SX, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar si es posible la impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de

\* 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»





tasación pericial contradictoria previsto en el artículo 135 LGT -seguido a instancia de parte y dirigido exclusivamente a la rectificación de los valores de los inmuebles-, cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero; y en caso de que la respuesta a la anterior pregunta fuera afirmativa, aclarar si el hecho de que la liquidación dictada haya tomado como valor de los bienes el valor asignado por el perito tercero excluye el control de su legalidad por los Tribunales, o, merma o limita de algún modo los motivos de impugnación que el contribuyente puede alegar en la vía judicial, y, que, por tanto, deben ser examinados por el órgano judicial.

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico cuarto de esta sentencia**.

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora en representación de don LX y doña SX contra la sentencia dictada el 14 de diciembre de 2020 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en el recurso 16064/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Ordenar la retroacción de actuaciones del recurso nº 16064/2018 a la fase de prueba para que la Sala de instancia, una vez acordada la conformidad jurídica de la posibilidad de impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria cuando la liquidación tome como valor de los bienes la valoración del perito tercero, se pronuncie sobre la prueba pericial judicial solicitada por Otrosí en el escrito de demanda, continuando el recurso hasta su finalización por sentencia.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### QUINTO. **Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de don LX Y SX, pues, como se sostiene en el mismo, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la jurisprudencia de esta Sala que aquí hemos ratificado.

No obstante, debe limitarse nuestro pronunciamiento a la cuestión preguntada, y ello en el buen entendimiento, para evitar quiebras en el derecho a la tutela judicial efectiva, que es la Sala de instancia, juez natural para las cuestiones de fondo planteadas, la que debe pronunciarse sobre éstas, con plena libertad de razonamiento -salvo en lo relativo a la cuestión ya despejada sobre la posibilidad de impugnación de la liquidación dictada como desenlace de un procedimiento de tasación pericial contradictoria cuando la liquidación tome como valor de los bienes

\* 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»





la valoración del perito tercero-, lo que comporta que se acuerde la retroacción de las actuaciones, a la que faculta el art. 93.1 de la LJCA, a la fase de prueba para que la Sala de instancia se pronuncie sobre la prueba pericial judicial solicitada por Otrosí en el escrito de demanda, continuando el recurso hasta su finalización por sentencia.

I.3



## APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

«Actuaciones y procedimiento de recaudación»

(«Procedimiento frente a los responsables»)

Ley General Tributaria (LGT)

👉 LGT. 4ª SENTENCIA 44/2023 [19.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1693/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 183/2023 - ECLI:ES:TS:2023:183]

### → Resolución recurrida en casación

Sentencia de 16 de septiembre de 2019, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 249/2018 en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...] ESTIMAR EN PARTE el presente recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de D. Nicanor contra la resolución del TEAC de 31 enero 2018, la cual se confirma y tan solo se acuerda excluir del acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria del art. 42.1.a LGT la derivación del concepto de rendimientos de capital mobiliario IRPF 2007 al que se refiere la sentencia de la sección 4ª de fecha 25 octubre 2018, el resto se mantiene en su integridad. No se hace expresa imposición de costas [...]"*

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

*"[...] 2.1 Reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia sobre la garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por algunas de las causas del apartado 1 del artículo 42 LGT en el sentido de determinar si el precepto permite considerar desde la perspectiva de fondo los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y*

\* 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»





*sanciones que se le derivaron aun cuando estas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.*

2.2. Esclarecer si, la respuesta a una consulta tributaria vinculante, instada por una sociedad y, en consecuencia, dirigida a ella, puede proyectarse sobre un socio que es administrador solidario a los efectos de derivarle responsabilidad tributaria, tanto en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.1.a) LGT como en el artículo 42.2.a) LGT, cuando no salvó el voto en la adopción de un acuerdo social, contrario a las determinaciones y consecuencias que se derivaban de aquella consulta.

2.3. *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 [...]*".

### → La controversia jurídica

El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste, en primer término, en reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia sobre la garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por algunas de las causas del apartado 1 del artículo 42 LGT, en el sentido de determinar si el precepto permite considerar desde la perspectiva de fondo los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron aun cuando estas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.

En segundo lugar, es preciso esclarecer si, la respuesta a una consulta tributaria vinculante, instada por una sociedad y, en consecuencia, dirigida a ella, puede proyectarse sobre un socio que es administrador solidario a los efectos de derivarle responsabilidad tributaria, tanto en virtud de lo dispuesto en el artículo 42.1.a) LGT como en el artículo 42.2.a) LGT, cuando no salvó el voto en la adopción de un acuerdo social, contrario a las determinaciones y consecuencias que se derivaban de aquella consulta.

Finalmente, el auto de admisión insta a 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.

→ FALLO:

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

\* 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»





2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador, en nombre y representación de DON N, contra la sentencia de 16 de septiembre de 2019, dictada por la Sección Séptima de la Sala Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso administrativo nº 249/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo nº 249/2018, entablado por el procurador, en nombre de don N, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 31 de enero de 2018, sobre exigencia de responsabilidad de deuda tributaria objeto de derivación del citado recurrente, como administrador y socio de la entidad mercantil AC, S.L., anulando dicha resolución, únicamente en el pronunciamiento relativo a la declaración de responsabilidad solidaria derivada de la aplicación del art.º 42.1.a) de la LGT, por ser disconforme con el ordenamiento jurídico, con todos los efectos legales inherentes a la expresada declaración de nulidad, manteniéndola en lo demás.

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

## FUNDAMENTO JURIDICO

### OCTAVO.- **Jurisprudencia que se establece.**

1) A la primera de las preguntas del auto de admisión que hemos de responder, hemos de reitera su tenor literal, que es el siguiente:

“[...] 2.1 Reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia sobre la garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por algunas de las causas del apartado 1 del artículo 42 LGT en el sentido de determinar si el precepto permite considerar desde la perspectiva de fondo los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron aun cuando estas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales [...]”.

De conformidad con todo lo razonado en el fundamento jurídico tercero, la respuesta que procede es la siguiente:

- Se completa nuestra jurisprudencia sobre las posibilidades impugnatorias que reconoce el art. 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por razón de la causa de responsabilidad prevenida en el artículo 42.1.a) de la misma ley, en el sentido de que el precepto permite impugnar, sometiendo a controversia, por razones de forma o fondo, los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron, aun

\* 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»





cuando éstas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.

- En ningún caso, la eventual estimación de tales motivos impugnatorios afectaría a la validez y eficacia de los actos ya enjuiciados por sentencia firme, sin perjuicio de que puede declararse la invalidez del acuerdo de derivación de responsabilidad, como el aquí sometido a debate, por razón de la concurrencia de vicios jurídicos presentes en aquellos actos administrativos o, expresado en otros términos, puede examinarse la validez de los actos dirigidos al deudor principal a fin de determinar la conformidad a Derecho del acto de derivación.

- El derecho impugnatorio que asiste, con la mayor amplitud, a los responsables tributarios, con ocasión de tales impugnaciones, lleva consigo el deber del órgano administrativo o judicial, según los casos, de examinar los motivos esgrimidos y los argumentos en que se amparen, sin que la firmeza de los actos puede erigirse en obstáculo que impida o dificulte ese obligado examen.

- El derecho a invocar tales motivos de que se verían aquejados, en el sentir del declarado responsable, los actos de establecimiento de las deudas o sanciones que a la postre se le derivaron, que recae sobre los mencionados actos firmes, con ocasión de la reacción administrativa o judicial frente a los actos de derivación de responsabilidad, surge de modo directo del art. 24 de la CE, así como del artículo 25 CE, tratándose de sanciones.

2) En cuanto a la doctrina a fijar respecto del 42.2.a) de la LGT, procede limitarnos a reiterar la doctrina ya sentada recogida en las sentencias a las que hemos hecho mención y transcrito parcialmente ut supra.

👉 LGT. 5ª SENTENCIA 45/2023 [19.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3904/2020). Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 193/2023 - ECLI:ES:TS:2023:193]

## → Resolución recurrida en casación

En el recurso contencioso-administrativo núm. 250/2018 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, con fecha 4 de noviembre de 2019, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLO: **ESTIMAMOS en parte** el recurso contencioso-administrativo núm. 250/2018 y anulamos el acto impugnado en cuanto al alcance de la derivación de responsabilidad solidaria exigida al amparo del artículo 42.1 a) LGT, en los

\* 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»





términos señalados en el fundamento jurídico noveno de esta sentencia, sin costas".

Dicha sentencia fue aclarada por auto de 12 de febrero de 2020, cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal:

**"PARTE DISPOSITIVA:ACORDAMOS** subsanar los errores materiales de la sentencia de 4 de noviembre de 2019 en el sentido expresado en el fundamento primero de esta resolución.

No ha lugar a la aclaración de la sentencia en cuanto al resto de las cuestiones suscitadas en el escrito del recurrente".

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

2.1. Reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia sobre la garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por algunas de las causas del apartado 1 del artículo 42 LGT, en el sentido de determinar si el precepto permite considerar desde la perspectiva de fondo los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron aun cuando estas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.

2.2. Precisar si, el hecho de que el administrador solidario considere aplicable el régimen especial de sociedades patrimoniales y, por tanto, haga tributar a la sociedad por ese régimen y no por el concepto de impuesto sobre sociedades, -pese a la respuesta de la DGT a la consulta vinculante planteada entendiéndola improcedente su tributación en este régimen especial-, puede constituir la causa próxima de la derivación de responsabilidad por actos ilícitos ex art. 42.1.a) LGT, por ser dicha conducta susceptible de ser calificada como causante o colaboradora activa en la realización de una infracción tributaria.

2.3. Esclarecer si, la respuesta a una consulta tributaria vinculante, instada por una sociedad y, en consecuencia, dirigida a ella, puede proyectarse sobre un socio que es administrador solidario a los efectos de derivarle responsabilidad tributaria por el supuesto de actos ilícitos del art. 42.2.a) LGT, cuando no salvó el voto en la adopción de un acuerdo social, contrario a las determinaciones y consecuencias que se derivaban de aquella consulta.

2.4. 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.

\* 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»





→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 35.5, 41, 42.1,a), 42.2,a), 62, 89, 161, 174 y 175 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; artículo 146 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal [...]"

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos sentados en el **fundamento jurídico octavo** de esta sentencia y reiterar los criterios interpretativos referidos al art. 42.2.a) de la LGT.

Segundo. Ha lugar al recurso de casación nº 3904/2020, interpuesto por D<sup>a</sup> E y D<sup>a</sup> C (en representación de sus hijos menores de edad, D. H y D. I), herederos todos de D. J (recurrente en la instancia), y representados por el procurador, contra la sentencia de 4 de noviembre de 2019, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº 250/2018; sentencia que se casa y anula, en exclusividad, a dispuesto sobre la declaración de responsabilidad solidaria del art. 41.2.a) de la LGT.

Tercero. Estimar parcialmente el recurso contencioso administrativo nº 250/2018, interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 31 de enero de 2018, que estima el recurso de alzada nº 6407/2015 frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, de 28 de enero de 2015, relativa a la reclamación nº NUM000, sobre exigencia de responsabilidad de deuda tributaria objeto de derivación de D. J, como administrador y socio de la entidad AC, SL, anulándola, en exclusividad, en cuanto declara la responsabilidad solidaria derivada de la aplicación del art. 41.2.a) de la LGT

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

## FUNDAMENTO JURIDICO

### OCTAVO. **Jurisprudencia que se establece.**

A la primera de las preguntas que hemos de responder, su tenor literal es el siguiente:

"[...] 2.1 Reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia sobre la garantía que confiere el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por algunas de las causas del apartado 1 del artículo 42 LGT en el sentido de determinar si el precepto permite considerar desde la perspectiva de fondo los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron aun cuando estas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.

\* 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»





De conformidad con todo lo razonado en el fundamento jurídico tercero, la respuesta que procede es la siguiente:

- Se completa nuestra jurisprudencia sobre las posibilidades impugnatorias que reconoce el art. 174.5, primer párrafo, de la LGT al declarado responsable tributario por razón de la causa de responsabilidad prevenida en el artículo 42.1.a) de la misma ley, en el sentido de que el precepto permite impugnar, sometiendo a controversia, por razones de forma o fondo, los recursos o reclamaciones del declarado responsable contra las liquidaciones y sanciones que se le derivaron, aun cuando éstas ya hubiesen sido enjuiciadas por sentencia judicial firme a instancias de los obligados principales.
- En ningún caso, la eventual estimación de tales motivos impugnatorios afectaría a la validez y eficacia de los actos ya enjuiciados por sentencia firme, sin perjuicio de que puede declararse la invalidez del acuerdo de derivación de responsabilidad, como el aquí sometido a debate, por razón de la concurrencia de vicios jurídicos presentes en tales actos administrativos o, expresado en otros términos, puede examinarse la validez de los actos dirigidos al deudor principal a fin de determinar la conformidad a Derecho del acto de derivación.
- El derecho impugnatorio que asiste, con la mayor amplitud, a los responsables tributarios, con ocasión de tales impugnaciones, lleva consigo el deber del órgano administrativo o judicial, según los casos, de examinar los motivos esgrimidos y los argumentos en que se amparen, sin que la firmeza de los actos puede erigirse en obstáculo que impida o dificulte ese obligado examen.
- El derecho a invocar tales motivos de que se verían aquejados, en el sentir del declarado responsable, los actos de establecimiento de las deudas o sanciones que a la postre se derivaron, que recae sobre los mencionados actos firmes con ocasión de la reacción administrativa o judicial frente a los actos de derivación de responsabilidad, surge de modo directo del art. 24 de la CE, así como del artículo 25 CE, tratándose de sanciones.

En cuanto a la doctrina a fijar respecto del 42.2.a) de la LGT, procede limitarnos a reiterar la doctrina ya sentada recogida en las sentencias a las que hemos hecho mención y transcrito parcialmente ut supra.

\* 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»





I-4



POTESTAD SANCIONADORA

«Infracciones y sanciones»

(«Clasificación de las infracciones y sanciones tributarias»)

Ley General Tributaria (LGT)

👉 LGT. 6ª SENTENCIA 65/2023 [20.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3324/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 160/2023 - ECLI:ES:TS:2023:16)

### → Resolución recurrida en casación

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJG núm. 129/2021 de 2 de marzo, que desestimó el recurso núm. 15380/2019, interpuesto por la representación procesal de RX, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (TEARG) de 21 de marzo de 2019, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa 15/01994/2016, formulada contra la resolución de la Inspección Regional, con sede en La Coruña, de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) que, a su vez, había desestimado el recurso de reposición promovido contra el acuerdo que impuesto a la recurrente una sanción de 110.250,00 euros, como autora de una infracción tributaria grave, del artículo 195 de la LGT (determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes).

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

Aclarar si la conducta del contribuyente, consistente en consignar en la declaración tributaria del IVA cuotas repercutidas correspondientes a operaciones no pagadas, pero en las que sí se ha producido la puesta a disposición del bien y, por tanto, el devengo del tributo, es susceptible de ser calificada como subsumible en el tipo infractor previsto en el artículo 195 de la LGT, que sanciona con infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"] y los artículos 75, 92 y 98 de la

\* 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»





Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) ["LIVA"].

## → La controversia jurídica

El presente asunto responde a una problemática extraordinariamente particular. La discusión queda constreñida a un acto sancionador respecto del cual, el auto de Admisión detecta interés casacional resaltando la particularidad de que, en el presente caso, el hecho imponible del IVA se conformaba por una operación, consistente en la puesta a disposición del bien -añadiendo el propio auto de Admisión "y, por tanto, el devengo del tributo"-, sin que se hubiera pagado el precio. Aparentemente, el escenario subyacente a la sanción invita al análisis de conceptos, claves, para la correcta aplicación del IVA, tales como los relativos al devengo, exigibilidad y ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas. No obstante, la singularidad de este caso impide el establecimiento de una doctrina de carácter general.

## → FALLO:

1.- Estimar el recurso de casación 3324/2021 interpuesto por la representación procesal de RX, S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia núm. 129/2021 de 2 de marzo, sentencia que se casa y anula.

2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de RX, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia de 21 de marzo de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa 15/01994/2016, resolución que se anula, así como el acuerdo de la Inspección Regional, con sede en La Coruña, de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), por el que se impuso a la recurrente una sanción de 110.250,00 euros, como autora de una infracción tributaria grave, del artículo 195 de la LGT.

3.- Sin costas.

### FUNDAMENTO DE DERECHO

**TERCERO.- La improcedencia de apreciar la infracción del art 195 LGT en el presente caso.**

[...]

Ahora bien, debe insistirse una vez más, en que la controversia gira en torno a la imposición de una sanción, sobre la base del artículo 195 LGT por lo que, sin perjuicio de que el anterior marco normativo, esbozado desde una perspectiva general, sea o no susceptible de proyectarse sobre las circunstancias del caso, lo

\* 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»





esencial para suministrar una solución son las apreciaciones contenidas en la resolución del TEAR de 31 de julio de 2019 (referida a IX,SL.)

Evidentemente, se analice el asunto desde la perspectiva que ofrece el artículo 201 LGT o desde la que ofrece el artículo 195 LGT, resulta claro que las consideraciones sobre los mismos hechos, realizadas por la Administración (en su resolución del TEAR de 31 de julio de 2019), no pueden existir para un contribuyente y, al mismo tiempo, dejar de existir para otro.

De esta manera, si la Administración llega a la convicción de que hubo entrega del bien en 2011 (es decir, devengo del IVA), evidentemente dicha afirmación debe considerarse no solamente con relación a quien entregó la parcela (IX,SL) sino también respecto de quien la recibió (RX, SL).

Y, de la misma manera que la resolución del TEAR de 31 de julio de 2019, anuló la sanción derivada del artículo 201 LGT a IX,SL sin adentrarse en la corrección (desde el punto de vista de la liquidación) de su proceder fiscal (es decir, repercusión del IVA a través de una factura no cobrada, registrando la operación en un determinado asiento contable y con posterior ingreso del IVA), idéntica consecuencia anulatoria debe proyectarse sobre RX, SL.

En efecto, según el TEAR, IX, SL actuaba "bajo el convencimiento de haber realizado la entrega en los términos previstos en el artículo 75.Uno de la Ley 37/1992"; que "el devengo y repercusión del IVA [...] resultaría procedente aun cuando no se satisficiera por el destinatario la contraprestación de la operación". Asimismo, entendió que no podía mantenerse la calificación como "falsa" de la factura de 30 de junio de 2011 "a la hora de definir el tipo infractor previsto en el artículo 201.3 de la Ley 58/2003 [...] habida cuenta de la existencia de indicios que han podido conducir a IX,SL a expedir la factura en cumplimiento de la normativa de IVA (tal como se ha explicado), por lo que el elemento objetivo, vinculando la falsedad de la factura a la absoluta inexistencia de la operación, no habría quedado total ni debidamente acreditado".

Aun siendo revelador que la resolución del TEAR de 31 de julio de 2019 admitiera que las circunstancias del caso "no empecen la posibilidad del devengo del IVA en 2011" cabe reiterar que el TEAR no avala la corrección de la repercusión del IVA por IX,SL sino que, por las razones que expone, simplemente considera improcedente la sanción. En consecuencia, a tenor de esa decisión administrativa, tampoco hay base para entender que RX, SL no actuara con el convencimiento de haber procedido a la deducción en los términos de la Ley del IVA, pues, al fin y al cabo, hubo puesta a disposición del bien (y, por tanto devengo) y si, a efectos puramente sancionadores, el TEAR de Galicia no reprochó a IX,SL la repercusión

\* 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»





de la cuota del IVA en 2011, de la misma manera no cabrá tampoco reproche sancionador a RX,SL por deducir idénticas cuotas, al serle repercutidas.

Por tanto, procede estimar el recurso de casación y, consecuentemente, el recurso contencioso-administrativo.

## II



### IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

👉 IRPF. SENTENCIA 24/2023 [12.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2059/2020). Ponente: Isaac Merino Jara

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 121/2023 - ECLI:ES:TS:2023:121]

#### → **Interposición del recurso de casación**

El recurso de casación se interpone por don EX, doña MX y doña MY, actuando todos ellos en su nombre y derecho y como sucesores de don FX, representados por la procuradora, contra la sentencia dictada el 16 de septiembre de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 150/2016 sobre liquidación provisional con clave NUM001, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2009.

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación y defensa que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

#### → **Resolución recurrida en casación**

Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 16 de septiembre de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 150/2016, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la desestimación por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), de la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, interpuesta contra la resolución del Inspector Regional Adjunto de la Dependencia Regional de inspección de la Delegación Especial en Cataluña, sede Barcelona, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 13 de octubre de 2014, por la que se desestiman los respectivos recursos de reposición núm. 2014GRC05670056E, interpuestos por los aquí recurrentes, la resolución de la misma Dependencia, de 26 de junio de 2014,

\* 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»





por la que se practica la liquidación provisional con clave NUM001, por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) del ejercicio 2009, derivada del acta de disconformidad NUM002.

Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

1º. El 1 de marzo de 2013 se iniciaron actuaciones inspectoras de comprobación e investigación de alcance parcial por IRPF/2009, seguidas con los ahora recurrentes en casación como sucesores, en cuyo seno fue extendida el 8 de mayo de 2014 acta de disconformidad modelo A02 nº NUM002, de la que tras dos días de dilaciones no imputables a la inspección resultó dictado el acuerdo de liquidación provisional de referencia, notificado el 27 y 30 de junio de 2014 a los tres sucesores.

2º. La causa de la regularización es la percepción de 312.958,85 euros de intereses de demora sobre los importes ingresados relativos al IRPF/1989 por actos inspectores que habían sido anulados por sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de junio de 2008 (recurso nº 376/2007) firme y ejecutada el 15 de abril de 2009 a petición de los obligados según solicitud presentada el 21 de enero de 2009 ante la AEAT.

3º. Disconforme con tal liquidación provisional los interesados interpusieron recurso de reposición que fue desestimado mediante resolución notificada el 23 de octubre de 2014, frente a la cual fue interpuesta reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, que fue desestimada por acuerdo de 3 de abril de 2019, resolución a su vez impugnada ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso contencioso 150/2016, que la desestimó con los siguientes argumentos:

«De la normativa citada se desprende que el objeto del IRPF es gravar la renta de los contribuyentes, entendiendo por tal la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de renta. Lo cual nos lleva a concluir, de entrada, que cualquier tipo de renta obtenida está sometida al impuesto salvo que la propia ley declare expresamente su exención o por delimitación negativa su no sujeción.

Ciertamente, el artículo 6 no cita específicamente a los intereses de demora como integrantes de la renta, pero los amplios términos en los que se configura el hecho imponible y se describen en dicho artículo conducen inexorablemente a su inclusión derivada de su propia naturaleza de renta lo cual no comporta aplicar ningún tipo de analogía, proscrita por el artículo 14 LGT.

A su vez, a tenor de los artículos 25 y 33.1 LIRPF, han de tributar como ganancias patrimoniales y ello, por cuanto quedan excluidos del concepto de rendimientos de capital mobiliario a que se refiere el artículo 25, es decir, no se trata de rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad

\* 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»





(dividendos, primas de asistencia a juntas y participaciones en beneficios, rendimientos procedentes de cualquier clase de activos, excepto la entrega de acciones liberadas; rendimientos que se deriven de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los valores o participaciones que representen la participación en los fondos propios de la entidad; otras utilidades por la condición de socio, accionista, asociado o partícipe; primas de emisión de acciones o participaciones.) Y, sin embargo, se incluyen en el concepto de ganancias patrimoniales del artículo 33.1:

"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".

Partiendo de ese concepto, los intereses de demora han de tributar como ganancias patrimoniales, en cuanto comportan una incorporación de dinero al patrimonio del consultante, - no calificable como rendimientos- que da lugar a la existencia de una ganancia patrimonial, tal como dispone el citado artículo 33.1 de la Ley 35/2006.

Ganancia patrimonial no amparada por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente y que, al no proceder de una transmisión, debe cuantificarse en el importe percibido por tal concepto. Así resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1, b) de la misma ley, donde se determina que "el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será en los demás supuestos (distintos del de transmisión), el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales en su caso".

Su naturaleza responde al componente de la renta conocido como ganancias y pérdidas patrimoniales según criterio reiterado por nuestros tribunales y por la Dirección General de Tributos a la que nos referiremos más adelante. Los intereses de demora en el ámbito tributario cumplen una función indemnizatoria puesto que tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario, sino como ganancias patrimoniales».

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

Determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como

\* 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»





consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 2, 6, 33.1 y 34.1.b), en relación con los artículos 25 y 27, de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas, así como el artículo 1108 del Código Civil».

### → La controversia jurídica

El escenario normativo que debemos tener en cuenta para resolver la cuestión litigiosa se concreta, esencialmente, en los artículos 2, 6, 33.1 y 34.1.b) LIRPF, y, además, el artículo 1108 del Código Civil.

La cuestión con interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente.

El auto de admisión señala que varios Tribunales Superiores de Justicia han decidido en sentido contrario a la sentencia recurrida. Añade que el presente recurso de casación suscita la misma cuestión jurídica que otro admitido a trámite [vid. auto del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2020 (RCA 7763/2019; ES:TS:2020:2787A)].

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico tercero de esta sentencia**.

Segundo.- No ha lugar al recurso de casación núm. 2059/2020, interpuesto por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 16 de septiembre de 2019 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el recurso 150/2016.

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

## FUNDAMENTO DE DERECHO

**TERCERO.- El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional**

\* 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»





A) Precedente. STS 165/2020, de 3 de diciembre de 2020, RCA 7763/ 2019.

De la antedicha sentencia interesa retener los siguientes párrafos:

«En todo caso, como ya se ha dicho, en nuestro ordenamiento tributario, no cabe reconocer, como hace en definitiva el TSJCV, una exención tributaria no prevista en la ley. Por estas razones, los distintos Tribunales Superiores de Justicia como los de Madrid y Cataluña, han entendido que los intereses de demora que paga la Administración a los contribuyentes están sujetos a IRPF, simplemente, porque es lo que resulta del tenor de la normativa reguladora del impuesto. TSJ de Madrid en la Sentencia de 28-5-2018, Rec. 649/2016 (ECLI: ES: TSJM:2018:5300): y también el TSJ de Cataluña, en la Sentencia de 15-4-2019, Rec. 129/2017 (ECLI: ES:TSJCAT:2019:3752) y el propio TSJCV, en sentencias anteriores a ésta, como la de 29-3-2018, rec. 845/2014, resolvió en sentido contrario al que aquí se combate y declaró que los intereses de demora, precisamente por su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos de capital mobiliario, sino que han de tributar como ganancias patrimoniales.

Sin embargo, la cuestión no es si estamos ante un supuesto de no exención, no previsto legalmente, sino si estamos ante un supuesto de sujeción. Y en este sentido hay que considerar que los intereses de demora constituyen un supuesto de no sujeción, esto es, si estamos como sostiene el artículo 2 de la ley ante una ganancia patrimonial, y es evidente que, cuando se devuelven al contribuyente unos intereses soportados por el mismo indebidamente, compensándolos, no existe tal ganancia patrimonial, sino que se produce un reequilibrio, anulando la pérdida antes sufrida. Y desde luego no tiene sentido negar el carácter deducible de los intereses soportados por el contribuyente, y entender como sujetos y no exentos los intereses anejos a la devolución de ingresos indebidos. Si como admite la recurrente siguiendo la jurisprudencia de esta Sala, los intereses de demora tienen una finalidad compensatoria, de considerarlos sujetos dicha finalidad quedaría frustrada, al menos parcialmente.

La consecuencia es la de no dar lugar al recurso de casación».

El contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones suscitadas en el recurso fue el siguiente:

«Determinar si los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, pese a su naturaleza indemnizatoria, se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que procederá integrar en la base imponible del ahorro o, por el contrario, debe ser otro su tratamiento fiscal, atendiendo a que, por su carácter indemnizatorio, persiguen compensar o reparar

\* 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»





el perjuicio causado como consecuencia del pago de una cantidad que nunca tuvo que ser desembolsada por el contribuyente».

La respuesta ha de ser la siguiente: los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF».

Como se ha dicho, esta sentencia no se adoptó por unanimidad. Un nuevo examen de la problemática que nos viene ocupando conduce a esta Sala a cambiar, expresamente, de criterio, en los términos que de manera motivada exponemos a continuación.

B) Nuevo criterio.

a) Consideraciones generales

Como señala el Preámbulo 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, en su Título preliminar se define como objeto del Impuesto la renta del contribuyente, entendiendo por tal la suma de todos sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales e imputaciones de rentas.

La vocación universal y general del IRPF se desprende del hecho de que grava la renta global obtenida por el contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta.

No tiene el IRPF carácter unitario, al contrario, es notoria la variedad de su contenido.

El concepto de renta en el IRPF se configura como un sistema analítico de imposición personal, sistema en el que se integran las ganancias y pérdidas patrimoniales, como concepto diferenciado e independiente de otros componentes de renta que forman del IRPF.

El artículo 6.2 de la Ley del IRPF dispone que componen la renta del contribuyente:

- «a) Los rendimientos del trabajo.
- b) Los rendimientos del capital.
- c) Los rendimientos de las actividades económicas.
- d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales.
- e) Las imputaciones de renta que se establezcan por ley».

\* 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»



Este último apartado, letra e) pone de relieve que, realmente, el IRPF no solo grava las rentas «obtenidas» por los contribuyentes, sino también otras que han sido imputadas.

La distinción entre los componentes de la renta no es casual, está muy meditada por el legislador, puesto que sobre diversos aspectos de su régimen jurídico se establecen normas específicas para cada uno de ellos: reglas de individualización, reglas de cuantificación, reglas para la determinación de la base imponible, para la integración y compensación de sus distintos componentes, y tipos de gravamen diferenciados (escala de gravamen progresiva aplicable a la renta general y una escala de gravamen menos progresiva a la renta del ahorro).

Pese a que el concepto de renta es esencial en la estructura del IRPF, su ley reguladora (Ley 36/006, de 28 de diciembre) no lo define, limitándose a describir analíticamente su composición, de tal manera que las ganancias y pérdidas patrimoniales son objeto de tratamiento fiscal separado. Tampoco las normas precedentes abordaban tal definición.

La ausencia de una definición del concepto de renta se suple con la enumeración de sus componentes. La descripción del contenido de todos y cada uno de los componentes del hecho imponible, permite llegar a la definición de la renta gravable. El conjunto de todos sus componentes es lo que configura la renta gravable. La definición y determinación de la renta gravable es llevada a cabo en el capítulo II, del Título III de la Ley.

El concepto de renta es un concepto legal, esto es, renta es lo que como tal define la Ley del IRPF, lo cual excluye la aplicación de cualquier definición económica de la renta. La definición legal no tiene por qué coincidir con la definición económica de la misma.

La renta, a efectos del IRPF, será la que se deduce de su Ley reguladora. La delimitación normativa del concepto de renta, o más exactamente, del concepto de renta gravable, se lleva a cabo mediante la enumeración y determinación de sus antedichos componentes.

El carácter del IRPF como impuesto general sobre la renta conduce a que su hecho imponible se configura de una manera amplia. Con ello se pretende hacer tributar a todas las rentas del contribuyente. Esa regla general, sin embargo, tiene excepciones. Efectivamente, la excepción, por tanto, es que algunas de ellas queden exoneradas de gravamen, por lo que es preciso concretar cuáles son los supuestos de no sujeción, en los que no se entiende realizado el hecho imponible, y cuales los de exención, en los que sí se realiza, pero, por determinadas

\* 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»





circunstancias, se eximen del deber de contribuir. Sobre ello volveremos más tarde, en relación, específicamente, con las ganancias y pérdidas patrimoniales.

## b) Consideraciones generales sobre ganancias y pérdidas patrimoniales

Las ganancias o pérdidas patrimoniales se manifiestan como parte residual de la renta gravable que cierra el círculo integrador del hecho imponible del IRPF.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales se dibujan como una categoría genérica del tipo «cajón de sastre», en tanto en cuanto toda renta (positiva o negativa) que no sea calificada como otra categoría de renta de los ya mencionados (rendimientos de trabajo, capital o de actividades económicas...) será una ganancia o pérdida de patrimonio.

En la mayor parte de las ocasiones, las ganancias y pérdidas patrimoniales se producirán por la transmisión de elementos del patrimonio del contribuyente.

Pero también puede ocurrir que se produzca una ganancia o pérdida patrimonial sin mediar transmisiones de bienes y derechos.

Según el artículo 33.1 LIRPF «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».

Las ganancias o pérdidas de patrimonio constituyen, pues, una renta residual, en el que se integran resultados, positivos o negativos, derivados de un conjunto heterogéneo de elementos, que pueden reconducirse a dos tipos, (i) transmisiones onerosas o lucrativas y (ii) otras alteraciones, vgr. premios de lotería.

La norma general relativa al importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales es fiel reflejo de esto último, pues el artículo 34.1 LIRPF establece que: «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».

La delimitación del concepto de renta y, en particular, de uno de sus componentes, cual es el que nos ocupa, ganancias y pérdidas patrimoniales, se realiza a través de una doble delimitación: una positiva y otra negativa. La última de ellas, mediante diversas técnicas tributarias, en particular a través de «supuestos de no sujeción» y de "exenciones". En ocasiones ambos conceptos no se diseñan, técnicamente hablando, con claridad.

\* 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»



La delimitación positiva de las ganancias y pérdidas de patrimonio se asienta en el principio de realización.

Como se ha visto ya, las ganancias y pérdidas patrimoniales se definen en el artículo 33.1 LIRPF como las «variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión del CUALQUIER ALTERACION en la composición de aquel», salvo que por la LIRPF se califiquen como rendimientos» La utilización del indefinido «cualquier» denota la amplitud con la que el legislador contempla este componente de renta.

Las variaciones de valor han de ser realizadas y no simplemente devengadas. El mero aumento de valor no realizado, es decir, las llamadas plusvalías tácitas (o las minusvalías tácitas) es ajeno al concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales consagrado en el IRPF. El concepto de realización no se ciñe a la monetización de las variaciones patrimoniales, sino que también se extiende al momento en que se produce cualquier transmisión del bien, incluso lucrativo, y tanto si son mortis causa como inter vivos.

La delimitación positiva deja traslucir la amplitud de la definición, por ello a la delimitación positiva se acompaña una delimitación negativa. De esta última nos ocupamos a continuación.

Ya habíamos adelantado que hablaríamos de supuestos de no sujeción y sobre rentas exentas. Vamos a comprobar que, al menos de manera expresa, la LRIRPF no alberga ningún supuesto de no sujeción ni ningún supuesto de exención, al que pueda reconducirse la hipótesis que nos ocupa. No se recoge ahora, ni se ha contemplado en la normativa precedente. Lo cual resulta revelador, dado que, como puede comprobarse, los listados de supuestos de no sujeción y de exención no son, ni mucho menos, reducidos.

Junto a los supuestos de no sujeción, la LIRPF regula un extenso catálogo de rentas exentas; la mayoría de ellas en su artículo 7, lo que suaviza el carácter del IRPF como impuesto general sobre la renta y acentúa su carácter subjetivo.

Lo cierto es que la propia Ley en otros artículos contempla más supuestos de rentas exentas, v. gr., exención por reinversión en la vivienda habitual ( art. 38.1 LIRPF), o bien la exoneración de gravamen de determinados importes de dietas y asignaciones para gastos de viaje [ art. 17.d) LIRPF], tributando el exceso percibido como rendimientos del trabajo, o determinadas rentas en especie ( art. 42.3 LIRPF).

E incluso, fuera de la LIRPF, se contemplan otras exenciones v. gr., por donaciones a entidades de interés general o por participación en acontecimientos de excepcional interés.

\* 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»





La delimitación negativa de renta puede sistematizarse de diversas maneras. Es conocida la siguiente:

a.- Supuestos que no constituyen renta por inexistencia de alteración patrimonial. Son los que se incluyen en el artículo 33.2 LIRPF, vgr. división de la cosa común.

La nota común a todos ellos es que se trata de supuestos de especificación de derechos. En todos estos casos no se puede realizar una actualización de los valores de los bienes o derechos.

b.- Supuestos que no constituyen renta por inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial, pese a la existencia de alteración patrimonial.

Son los previstos en el artículo 33.3 LIRPF, vgr. reducciones de capital

c.- Supuestos de no sujeción relativos a pérdidas patrimoniales.

Son, por un lado, los recogidos en el artículo 33.5 LRIPF, vgr. las debidas al consumo.

d.- Supuestos de sujeción a otros impuestos, en concreto, al impuesto sobre sucesiones y donaciones.

Es un supuesto de no sujeción exigido por la estructura del sistema de imposición directa, recogido en el artículo 6.4 LIRPF.

Esta previsión tiene por objeto impedir un doble gravamen.

e.- Ganancias patrimoniales exentas.

Son las comprendidas en el artículo 33.4 LIRPF, vgr. las que se pongan de manifiesto con ocasión de las donaciones que se efectúen a las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Además de otros supuestos regulados de forma dispersa en la LIRPF, mencionamos, por último, las exenciones previstas en su artículo 7, que se caracteriza por su elevada casuística. Tales son, entre otras, las indemnizaciones como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales y, asimismo las indemnizaciones satisfechas por las Administraciones públicas por daños personales como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos, cuando vengan establecidas de acuerdo con los procedimientos previstos en el Real Decreto 429/1993, de 26 de marzo, por el que se regula el Reglamento de los procedimientos de las Administraciones públicas en materia de responsabilidad patrimonial.

\* 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»



El resultado de esa doble delimitación (positiva y negativa) de las ganancias y pérdidas patrimoniales da lugar, como hemos dicho, a una renta de carácter residual, que llena cualquier laguna en la determinación del hecho imponible, comprensiva de la renta total.

### c) Consideraciones generales sobre los intereses de demora

Los intereses de demora que nos interesan (los abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos, como consecuencia de una declaración judicial), tienen carácter indemnizatorio, puesto que tienen por objeto resarcir al acreedor (en este caso, los contribuyentes) por los daños y perjuicios derivados de haber tenido que realizar un ingreso que los tribunales han declarado indebido. Estos intereses, a tenor de lo dispuesto en el artículo 33.1 LIRPF tienen la consideración de ganancias patrimoniales. Son indemnizaciones que se satisfacen por daños sobre derechos de contenido económico, de los cuales existen otras manifestaciones como es el caso de los intereses que se perciben como consecuencia en el retraso del abono del justiprecio de una expropiación.

No creemos que la solución deba ser diferente para el supuesto que ahora importa, por mucho que la propia administración tributaria sea causante de la lesión de los derechos económicos del contribuyente, concretados en la realización de un ingreso que posteriormente, por decisión judicial, se confirma que es indebido. Legalmente no está previsto nada al respecto. Dando un paso más ¿Qué tratamiento habría que dar en el IRPF a los intereses de demora percibidos como consecuencia de un ingreso indebido realizado en una Comunidad Autónoma, por una actuación no conforme a derecho de su administración tributaria, o en una Entidad Local, igualmente por una actuación no conforme a derecho de su administración tributaria? En este caso la administración tributaria causante no es la estatal, por tanto ¿esta vez, sí sería procedente gravar tales intereses por demora como ganancia patrimonial? ¿Por el contrario cuando la administración tributaria causante fuera la estatal, no procedería gravarlos? Ese diferente trato, desde el punto de vista de este Tribunal, no se deriva de la legislación vigente. Para que ello fuera así, sería precisa una declaración legal expresa. Tanto en un caso como en el otro, la capacidad económica que se pone de manifiesto es la misma, de hecho, ni una ni otra se declaran no sujetas ni tampoco exentas en el IRPF. El legislador guarda silencio para ambas indemnizaciones. En otros casos, sin embargo, las indemnizaciones sí merecen la atención del legislador, para considerarlas exentas, como hemos podido ver, pero no es este el caso.

Los antecedentes legislativos no arrojan luz al respecto puesto que, como ya manifestamos, sobre esta materia no se ha legislado nada. Tampoco los textos posteriores a los vigentes a la sazón, año 2009, se han pronunciado ni a favor ni

\* 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»





en contra de someter a gravamen los intereses de demora objeto de la controversia.

Como ya hemos dicho pocas líneas atrás, la norma general relativa al importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales está contenida en el artículo 34.1 LIRPF que ya hemos reproducido. Además de esa regla general, se prevén algunas reglas especiales en el artículo 37 LIRPF. Entre estas últimas se halla la contenida en la letra g) del apartado 1 de dicho precepto. De ella se desprende que cuando la indemnización tiene como causa la pérdida de un bien, debe compararse su valor de adquisición y el importe de la indemnización recibida en la transmisión. No se desprende de dicho precepto que haya de procederse de igual forma en un supuesto como el que nos importa ahora, esto es, cuantificando la indemnización por la diferencia entre la cantidad percibida y el daño causado, de tal manera que si el daño se cuantifica en el interés legal devengado por el retraso en percibir una determinada cantidad de dinero (en este caso, los intereses de demora) la indemnización percibida tributaría únicamente por el exceso entre el interés legal y el interés de demora.

En realidad, la regla aplicable es la prevista en la letra l) del apartado 1 del artículo 37, que establece que cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda de «las incorporaciones de bienes o derechos que no deriven de una transmisión, se computará como ganancia patrimonial el valor de mercado de aquéllos».

Con respecto a la clase de renta e integración en la base imponible, diremos que de conformidad con el artículo 44 LIRPF: «A efectos del cálculo del Impuesto, las rentas del contribuyente se clasificarán, según proceda, como renta general o como renta del ahorro».

Formarán parte de la renta general, de acuerdo con el artículo 45 LIRPF: «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».

Constituyen renta del ahorro, según lo dispuesto en el artículo 46 LIRPF: «a) Los rendimientos del capital mobiliario previstos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 25 de esta Ley.

No obstante, formarán parte de la renta general los rendimientos del capital mobiliario previstos en el apartado 2 del artículo 25 de esta Ley correspondientes al exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada

\* 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»





respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última.

A efectos de computar dicho exceso, se tendrá en consideración el importe de los fondos propios de la entidad vinculada reflejados en el balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del impuesto y el porcentaje de participación del contribuyente existente en esta fecha.

En los supuestos en los que la vinculación no se defina en función de la retención socios o partícipes-entidad, el porcentaje de participación a considerar será el 5 por ciento.

d) Las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales

En cuanto a la inclusión de la integración en la base imponible general o del ahorro, la liquidación recurrida reproduce la tesis de la consulta vinculante V1669-10 que literalmente establece:

«A todo lo expuesto hay que añadir que tradicionalmente, con la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anterior a la actualmente vigente, en cuanto estos intereses indemnizaran un periodo superior a un año, este Centro mantenía como criterio interpretativo que su integración procedía realizarla en la parte especial de la renta del periodo impositivo; desaparecido este concepto en la Ley 35/2006, el mantenimiento de una continuidad en la aplicación de este criterio interpretativo, unido a la inclusión en la renta del ahorro de los intereses que constituyen rendimientos del capital mobiliario, nos llevan a concluir que los intereses de demora procederá integrarlos en la base imponible del ahorro, en aplicación del artículo 49.1, b) de la Ley de Impuesto».

Por tanto, señala la resolución recurrida, de lo expuesto resulta clara la integración de los intereses percibidos en la base imponible del ahorro, de conformidad con el artículo 49.1. b) de la LIRPF, a cuyo tenor:

«1. La base imponible del ahorro estará constituida por el saldo positivo de sumar los siguientes saldos:

(...)

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, en cada periodo impositivo, las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas en el mismo a que se refiere el artículo 46 de esta Ley.

(. . .)»

Por ello, y como conclusión declaró que procede integrar en la Base imponible del ahorro del ejercicio 2009 el 100% de los intereses de demora derivados de la

\* 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»





anulación de las actas y sanciones a nombre de Don Faustino y Dona Marisa, así como los percibidos en calidad de heredero de sus padres y cuya imputación le corresponde al 50%, ascendiendo a un importe total de 312.958,85 euros.

Resumiendo, declaramos que los intereses de demora que nos ocupan sí constituyen ganancias patrimoniales. Con lo cual, anticipamos ya que no ha lugar al recurso de casación interpuesto. Esto, sin embargo, no da por zanjada la cuestión, puesto que queda por delimitar si nos encontramos ante renta general (artículo 45 LIRPF) o renta del ahorro (artículo 46 del mismo texto legal).

Repárese en que la sentencia de instancia considera que la renta controvertida es renta del ahorro. Nada dice la parte recurrente en relación con esa calificación, sencillamente porque para ella ni siquiera constituye renta gravable. En cambio, como se ha podido comprobar, la abogacía del Estado considera no solo que los intereses de demora que nos ocupan son renta, sino que son renta general, puesto que las ganancias patrimoniales, de constante referencia, no se han puesto de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales. En efecto, no tienen cabida en la letra b) del artículo 46 LIRPF. Siendo así, su encaje no puede ser otro que el artículo 45, dedicado a la renta general, en cuya virtud formarán ésta «los rendimientos y las ganancias 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».

Por todo lo dicho, fijamos la siguiente doctrina en relación con la cuestión con interés casacional: «los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial que constituye renta general, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 46, b) LIRPF, interpretado a sensu contrario».

III



IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES  
(ISD)

👉 ISD. SENTENCIA 36/2023 [17003.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3582/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

\* 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»





[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 178/2023 - ECLI:ES:TS:2023:178]

## → **Interposición del recurso de casación**

El recurso de casación nº 3582/2021, se interpuso por la procuradora en nombre y representación de DOÑA TX contra la sentencia nº 51/2021, de 11 de febrero, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso nº 417/2018. Han comparecido como recurridos, de un lado, el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO; y el Letrado de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, en la que posee por ley de la COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LA REGIÓN DE MURCIA.

## → **Resolución recurrida en casación**

La mencionada sentencia de 11 de febrero de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] Desestimar el recurso contencioso administrativo n.º 417/18 interpuesto por D.ª TX, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia de 23 de febrero de 2018, que desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, presentada contra liquidación n.º ILT NUM001, practicada por el Servicio de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria de la C.A.R.M. en concepto de Impuesto de Sucesiones y Donaciones, de la que resulta una deuda a ingresar por importe de 2.505,10 €; por ser dicho acto conforme a derecho; con expresa imposición de costas a la actora [...]"

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

Dilucidar, a la vista de la reciente doctrina del Tribunal Supremo relativa al concepto de ajuar doméstico, fijada en interpretación del artículo 15 LISD, cómo se ha de aplicar la minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge superviviente del causante, prevista en el artículo 34 de su Reglamento de desarrollo [...]"

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 34 del Reglamento de aplicación de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, artículo 132 del Código Civil y artículo 4 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio

## → FALLO:

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

\* 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»





2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por DOÑA TX, contra la sentencia nº 51/2021 de 11 de febrero dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia en el recurso nº 417/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el recurso nº 417/2018, entablado por la Sra. TX contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Murcia de 23 de febrero de 2018, que desestimó la reclamación presentada por aquella contra la liquidación practicada por la Agencia Tributaria de la Región de Murcia, por el impuesto sobre sucesiones, minoración del ajuar doméstico, de la que resulta una deuda a ingresar por importe de 2.505,10 euros, con declaración de nulidad de las citadas resoluciones revisora y de liquidación, por ser ambas 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 DE DERECHO

### CUARTO.- **Jurisprudencia que se establece en este asunto.**

A la vista de la constante y reiterada doctrina de este Tribunal Supremo relativa al concepto de ajuar doméstico, fijada en interpretación del artículo 15 LISD, y en interpretación del artículo 34.3, párrafo segundo, de su Reglamento de desarrollo -RISD- se establece, como jurisprudencia, la siguiente:

- 1) La disposición sobre minoración del valor de los bienes que se deben entregar al cónyuge superviviente, en concepto de ajuar doméstico (art. 34.3, párrafo segundo, del RISD), permite la prueba de que el valor de la vivienda habitual del matrimonio es superior al valor catastral que se le ha asignado, en cuyo caso debe prevalecer el mayor de ellos, provocando con ello una mayor reducción de la carga fiscal.
- 2) Queda dispensado de la prueba indicada el contribuyente que se someta a los valores administrativamente establecidos, aun a efectos distintos, por la propia Administración ( art. 134.1 LGT).
- 3) El empleo de modelos de declaración fiscal que permitan declarar un valor distinto al del porcentaje del 3 por 100 sobre el valor catastral; o la publicación de valores o precios de mercado que afecten al mencionado valor del inmueble, determina la concurrencia de un acto propio que vincula a la propia Administración, del que no puede desdecirse sin vulnerar los principios de buena fe y buena administración.

\* 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»





IV



IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

(IVA)

👉 IVA. SENTENCIA 5/2023 [09.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5314/2020) Ponente Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 16/2023 - ECLI:ES:TS:2023:16]

### → Resolución recurrida en casación

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de La Rioja núm. 67/2020 de 9 de marzo, que desestimó el recurso núm. 434/2018, interpuesto por la representación procesal de GA, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de La Rioja de 28 de septiembre de 2018, desestimatoria de varias reclamaciones interpuestas contra resoluciones de 30 de diciembre de 2015 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), relativas a liquidación provisional, concepto Impuesto Sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicio 2012, 3T y 4T, ejercicio 2013, 1T, 2T, 3T y 4T y ejercicio 2014, 1T, 2T, 3T y 4T.

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

"1.1. Determinar qué debe entenderse por "transporte de personas o viajeros" a efectos de aplicar el tipo reducido del IVA previsto en el artículo 91.uno.2. 1º LIVA, y, en particular, si es preciso que, a estos efectos, el desplazamiento del viajero lo sea desde un lugar de origen a otro lugar de destino situado en distinto punto geográfico o si, por el contrario, también incluye los traslados que tengan su lugar de origen y de destino situado en las mismas coordenadas o ubicación.

1.2. Aclarar, en su caso, si es aplicable el tipo reducido del IVA previsto en el artículo 91.uno.2. 1º LIVA a los transportes de personas o viajeros que tengan una finalidad principalmente recreativa o turística, como los que se realizan a través de un globo aerostático.

→ **Identificación de normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** El artículo 91.uno.2. 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; El anexo III punto 5 de la Directiva

\* 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»





2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: 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.""

## → La controversia jurídica

Determinar si la actividad de organizar vuelos en globo aerostático, como hecho imponible de IVA, es susceptible de ser gravada con el tipo reducido, a cuyo efecto, la empresa recurrente aduce que se trata de una actividad de "transporte de viajeros y de sus equipajes" para la que, tanto la Directiva del IVA como la Ley del IVA, contemplan tipos reducidos.

## → FALLO:

- 1.- Declarar como doctrina del presente recurso, la expresada al **Fundamento de Derecho Octavo** de esta sentencia.
- 2.- Desestimar el recurso de casación 5314/2020, interpuesto por la representación procesal de GA, S.L contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja núm. 67/2020 de 9 de marzo, dictada en el recurso núm. 434/2018.
- 3.- Sin costas.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### **OCTAVO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"Las actividades que tengan una finalidad principalmente recreativa o turística, realizadas a través de un globo aerostático, no pueden tener la consideración de "transportes de viajeros y sus equipajes" a los efectos de aplicar el tipo reducido del IVA, previsto en el artículo 91.uno.2. 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido."

En consecuencia, resultando la sentencia impugnada conforme a dicha doctrina, procederá la desestimación del recurso de casación.

#### **SÉPTIMO.- La improcedencia de aplicar el tipo reducido de IVA.**

A la vista de lo expresado, entendemos que la actividad realizada por la recurrente no es susceptible de beneficiarse del tipo reducido del IVA pues (i) difícilmente puede responder al sentido usual de "transporte de personas y de sus equipajes" una actividad recreativa llevada a cabo en un globo aerostático; (ii) esa prestación

\* 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»





de servicios persigue, más bien, una finalidad netamente recreativa o turística, resultando ajena al propósito de trasladar a personas a un lugar distinto del lugar donde fueron recogidas y ello, con independencia de que, en ocasiones, sobre la base de distintas circunstancias (logísticas, climatológicas o de otra índole) quienes disfrutan de los servicios de la recurrente fuesen trasladados en automóvil al lugar de origen; y (iii) por último, porque dicha actividad, realizada en un globo aerostático, no es un servicio particularmente necesario.

Por tanto, las anteriores premisas evidencian, a nuestro juicio, el enfoque incompleto del escrito de interposición y, por tanto, inidóneo, para sustentar la pretensión de aplicar el tipo reducido del IVA.

En efecto, consideramos que no resulta determinante la proyección en el presente asunto de la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de enero de 2011, Neukirchinger, C-382/08, ECLI: EU:C:2011:27, que califica la actividad de volar en globos aerostáticos como transporte aéreo comercial de pasajeros y, por tanto, dentro del concepto de navegación aérea, debido a que el Convenio sobre Aviación Civil Internacional, firmado en Chicago el 7 de diciembre de 1944, incluya los globos aerostáticos en su ámbito de aplicación.

Aun siendo cierta dicha circunstancia no cabe afirmar que avale per se la tesis mantenida por GA., S.L.

Por un lado, porque la perspectiva de análisis del asunto Neukirchinger es ajena al ámbito tributario. En aquella sentencia, el parámetro jurídico de análisis lo constituía la libre prestación de servicios ( art 49 TCE, actual art 56 TFUE) y la posible existencia de una discriminación por razón de nacionalidad como consecuencia de que al Sr. Sebastián, titular de una licencia de explotación de actividades de transporte aéreo comercial de pasajeros y de carga mediante globos - expedida en Alemania-, se le impuso en Austria una multa administrativa por haber incumplido las normas relativas a la organización de vuelos en globo.

Por otro lado, porque esa sentencia lo que enfatiza es que los transportes aéreos están sometidos, al igual que las demás modalidades de transporte, a las normas generales del Tratado, incidiendo, por tanto, sobre la aplicación de la libre prestación de servicios al ámbito de la navegación aérea y poniendo de manifiesto que, con relación al transporte aéreo comercial de pasajeros en globo aerostático, existen varias medidas basadas en el artículo 80 CE, apartado 2 (hoy artículo 100 TFUE, apartado 2), que pueden afectar dicha forma de navegación aérea, citando al efecto el Reglamento (CE) núm. 1592/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de julio de 2002, sobre normas comunes en el ámbito de la aviación civil y por el que se crea una Agencia Europea de Seguridad Aérea (DO L 240, p. 1) -norma ya derogada- y el Reglamento (CEE) núm. 3922/91 del Consejo, de 16

\* 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»





de diciembre de 1991, relativo a la armonización de normas técnicas y procedimientos administrativos aplicables a la aviación civil (DO L 373, p. 4), modificado por el Reglamento (CE) núm. 1900/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006 (DO L 377, p. 176).

En consecuencia, dicha sentencia no analiza cuestiones relativas al ámbito del IVA, sino que se refiere a los requisitos necesarios de carácter técnico y de seguridad para poder ejercer la libre prestación de servicios con relación a la actividad de vuelos en globos aerostáticos, centrandó su análisis "bajo el prisma del artículo 12 CE, que consagra el principio general de no discriminación por razón de la nacionalidad" (apartado 30). Finalmente, el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 12 CE se oponía a la normativa de un Estado miembro que, para la organización de vuelos en globo en dicho Estado miembro y bajo pena de sanciones administrativas en caso de incumplimiento de la normativa exige que una persona residente o establecida en otro Estado miembro, titular en ese segundo Estado miembro de una licencia para la organización de vuelos comerciales en globo, disponga de residencia o sede social en el primer Estado miembro; y obliga a esa persona a obtener una nueva licencia sin tener debidamente en cuenta que los requisitos para la concesión son, en esencia, los mismos que para la licencia que ya le fue expedida en el segundo Estado miembro.

De la misma manera, consideramos que la invocación de la resolución del TEAR de La Rioja de 29 de diciembre de 2020 tampoco ha de proyectar sobre el presente recurso de casación el efecto pretendido por la recurrente.

Recordemos que la resolución del TEAR de La Rioja de 29 de diciembre de 2020 opera un cambio de criterio, separándose de su previa resolución -la que está en la base del presente recurso de casación-, por cuanto estima la reclamación de la recurrente con relación a otros ejercicios, al apreciar, en definitiva, que su actividad estaba sujeta a IVA reducido, a partir del Reglamento (UE) núm. 2018/395 de la Comisión de 13 de marzo, por el que se establecen normas detalladas para la operación de globos en virtud del Reglamento (CE) núm. 216/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, DO L 71/10, de 14 de marzo.

Evidentemente, no entraremos a analizar la bondad de los razonamientos de la decisión del TEAR de La Rioja de 29 de diciembre de 2020 al no constituir el objeto de la sentencia impugnada, lo que no obsta a poner de manifiesto, que viene a aceptar que la actividad de la recurrente se encuentra sometida al tipo reducido del IVA, asumiendo que es transporte aéreo sobre la base de una normativa ajena al IVA:

"Sin embargo, en el momento presente, los problemas interpretativos o calificativos que pudiera suscitar la actividad desarrollada por la reclamante han quedado

\* 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»





resueltos con la promulgación del Reglamento (UE) nº 2018/395 de la Comisión de 13 de marzo de 2018 por el que se establecen normas detalladas para la operación de globos en virtud del Reglamento (CE) nº 216/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea de 14/03/18 y aplicable a partir del 8/04/19, que expresamente define en el apartado 21 de su anexo I los "vuelos en globo comerciales para pasajeros" (CPB) como "una forma de operación de transporte aéreo comercial con globo en que los viajeros son transportados con fines de turismo o de experiencia de vuelo a cambio de una remuneración o de otro tipo de contraprestación económica", aclarando en su apartado 22 que "operación de transporte aéreo comercial" (CAT) es "la explotación de una aeronave para el transporte de pasajeros, mercancías o correo a cambio de remuneración o de cualquier otro tipo de contraprestación económica".

Dado este expreso reconocimiento normativo de la actividad realizada por la reclamante con pasajeros (excluidos por tanto los vuelos publicitarios y los definidos en el apartado 17 del anexo I del Reglamento -UE- nº 2018/395 como "operaciones especializadas con globo"), como de transporte aéreo comercial de viajeros en globos aerostáticos, aunque sea con finalidad lúdica, procede estimar las presentes reclamaciones, debiendo tributar dichos servicios al tipo del 10 por 100 conforme a lo dispuesto en el artículo 91, Uno, 2, 1º de la ley del IVA, que señala que tributarán al tipo del 10 por 100 "los transportes de viajeros y sus equipajes".

Sin embargo, a nuestro juicio, el conjunto de argumentos invocados por GA, S.L., desconoce que, primero, lo que ha de ser objeto de interpretación principal es la Directiva del IVA y, segundo, que calificar -desde el punto de vista técnico jurídico- una determinada actividad como transporte aéreo, no debe implicar, automáticamente, que pueda beneficiarse de la exención prevista en la Directiva del IVA si su sentido usual es ajeno al espíritu que justifica la aplicación de los tipos reducidos.

Así lo muestra la simple comparación entre las finalidades de los tipos reducidos en la Directiva del IVA y las de otras normas de la Unión, principalmente, el Reglamento (UE) núm. 2018/395 que, conviene considerar de forma conjunta con el Reglamento (UE) 2018/394 de la Comisión, de 13 de marzo, que modifica el Reglamento (UE) núm. 965/2012 en lo que respecta a la supresión de requisitos para las operaciones aéreas con globos, DO L 71/1, de 14 de marzo y que, por lo demás, se omite en la referida decisión del TEAR de La Rioja de 29 de diciembre de 2020. Tales normas habrían de completarse, además, con el Reglamento (UE) 2018/1139 del Parlamento Europeo y del Consejo de 4 de julio de 2018 sobre

\* 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»





normas comunes en el ámbito de la aviación civil y por el que se crea una Agencia de la Unión Europea para la Seguridad Aérea DO L 212/1, de 22 de agosto.

Por otro lado, ese simple contraste normativo -que se elude en el escrito de interposición- permite evidenciar que, si a los efectos de las normas detalladas para la operación de globos, la noción de "operación de transporte aéreo comercial" parece que puede conformarse sobre la base de "la explotación de una aeronave" -concepto este último en el que el Reglamento (UE) núm. 2018/395 incluye los globos aerostáticos- no ocurre lo mismo con la Ley del IVA, en la que el concepto de aeronave se constriñe a "[l]os aerodinos que funcionen con ayuda de una máquina propulsora..." (Anexo de la Ley del IVA), pero no a los aerostatos, categoría a la que pertenecen los globos aerostáticos, circunstancia, por lo demás, no suscitada por la recurrente ni, por ende, cuestionada en términos de una eventual oposición de la Directiva IVA.

Cabe advertir, ciertamente, que no existe jurisprudencia del Tribunal de Justicia que haya interpretado el concepto de actividad de "transporte de personas y de sus equipajes" en un supuesto como el que nos ocupa, a los efectos de los tipos reducidos de IVA. Sin embargo, conforme a todo lo expuesto, en particular, a tenor de la jurisprudencia sobre la aplicación de los tipos reducidos a la prestación de servicios de "transporte de viajeros y de sus equipajes" -aun en contextos diferentes- y atendiendo también, a la que hemos analizado, tanto respecto de otros supuestos de tipos reducidos, como de ámbitos ajenos al IVA, cabe concluir que este tipo de vuelos en globo aerostático responde, esencialmente, a una finalidad recreativa o turística, que no resulta particularmente necesaria para el consumidor y que, además, por su finalidad, es ajena al sentido usual de la noción de "transporte de personas".

Estos motivos, de los que dejamos expresa constancia a los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2021, *Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi y Catania Multiservizi*, C-561/19, ECLI: EU:C:2021:799, y que han sido desgranados a partir de toda la argumentación anteriormente consignada, determinan, sobre la base de la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 1982, *Cilfit y otros*, 283/81, EU:C:1982:335, que no sea preciso, a tenor del art 267 TFUE, el planteamiento de una cuestión prejudicial que, por otra parte, ninguna de las partes ha interesado.

\* 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»





V



IMPUESTOS ESPECIALES

«Impuesto Especial sobre el Carbón»  
(IES)

👉 IES. SENTENCIA 47/2023 [19.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6820/2020). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 162/2023 - ECLI:ES:TS:2023:162]

### → Resolución recurrida en casación

Sentencia núm. 2820, dictada el 30 de junio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, desestimatoria del recurso núm. 451/2019 promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de 24 de enero de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 08/00871/2017, formulada frente al acto de repercusión del Impuesto Especial sobre el Carbón expedido por Unión, S.A.

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

Dilucidar, interpretando en artículo 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, si para determinar la base imponible en el Impuesto Especial del Carbón debe tenerse en consideración el "poder calorífico superior" o bruto (PCS), que mide el calor verdaderamente producido en la reacción de combustión, o el "poder calorífico inferior" o neto (PCI) que mide el calor "realmente aprovechable".

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales; artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; el Anexo I, cuadro C, Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad; 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.

### → La controversia jurídica

Dilucidar, interpretando el artículo 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, si para determinar la base imponible en el Impuesto Especial

\* 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»





del Carbón debe tenerse en consideración el "poder calorífico superior" o bruto (PCS), que mide el calor verdaderamente producido en la reacción de combustión, o el "poder calorífico inferior" o neto (PCI) que mide el calor "realmente aprovechable" y que es menor al PCS, puesto que en este se considera también el calor de evaporación del agua (entalpía de vaporización del agua ) que se extrae al condensar la misma, proceso que no resulta factible, en términos reales, en las tecnologías de aprovechamiento del carbón para generación de electricidad actualmente usadas.

→ FALLO:

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento de derecho séptimo** de esta sentencia.
- 2.- No haber lugar al recurso de casación 6820/2020 interpuesto por la representación procesal de GENERACIÓN, S.L.U. contra la sentencia núm. 2820, dictada el 30 de junio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso núm. 451/2019.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación en los términos expresados en el último fundamento.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

### SÉPTIMO.- **Respuesta a las pretensiones suscitadas en los recursos de casación.**

A la luz de los anteriores criterios interpretativos del artículo 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, la base imponible del impuesto está constituida por el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios (GJ), y tomando en consideración el poder calorífico superior del carbón.

La necesaria consecuencia de lo expuesto es que el recurso de casación interpuesto por Generación S.L.U ha de ser desestimado, al ser conforme la sentencia recurrida con los criterios interpretativos que hemos fijado.

SEXTO. El juicio de la Sala.

Como ya hemos señalado, la cuestión suscitada consiste en dilucidar, interpretando el artículo 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, si para determinar la base imponible en el Impuesto Especial del Carbón debe tenerse en consideración el "poder calorífico superior" o bruto (PCS), que mide el calor verdaderamente producido en la reacción de combustión, o el "poder calorífico inferior" o neto (PCI) que mide el calor "realmente aprovechable" y que es menor al PCS, puesto que en este se considera también el calor de evaporación del agua

\* 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»





(entalpía de vaporización del agua ) que se extrae al condensar la misma, proceso que no resulta factible, en términos reales, en las tecnologías de aprovechamiento del carbón para generación de electricidad actualmente usadas.

Este impuesto se estableció, por primera vez en España, a finales de 2005, mediante la adición del Título III de la Ley 38/1992 por parte de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorpora al ordenamiento jurídico español diversas Directivas comunitarias, entre las que se encuentra la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, Directiva que exigía la creación formal de un nuevo Impuesto Especial sobre el Carbón.

La recurrente alega la infracción del art. 83 LIIEE que, según razona, solo establece que la base imponible del IEC está constituida por el poder energético del carbón expresado en gigajulios (GJ) por lo que es necesario interpretar esta norma en su sentido técnico ex art. 12 LGT. En base al mismo, a criterio de la recurrente, se ha de estar al Poder Calorífico Inferior (PCI) y no al Superior (PCS).

Entrando en examen del precepto examinado, artículo 83 LIIEE, a partir de los criterios interpretativos de las normas jurídicas contenidos en el artículo 3.1 del Código, Civil, al que se remite el artículo 12.1 de la LGT/2003, la cuestión litigiosa pasa por determinar el significado preciso del elemento material en que se cuantifica la base imponible. Conforme al art. 50.1 de la Ley General Tributaria (LGT), la base imponible es la magnitud dineraria que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. En el art. 83 de la LIIEE se establece un criterio de medición del elemento material de la base imponible, consistente en el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios.

El hecho imponible, conforme se define en el art. 77.1 LIIEE es la puesta a consumo de carbón en su ámbito territorial, delimitado en el art. 76 por referencia al territorio español, excepto en la Comunidad Autónoma de Canarias y en las Ciudades de Ceuta y Melilla. En el apartado 2 del art. 77 LIIEE se precisa que:

"[...] A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, tienen la consideración de "puesta a consumo" las siguientes operaciones:

a) La primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen el carbón a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlo la exención regulada en el artículo 79.1 de esta Ley.

\* 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»





b) El autoconsumo de carbón. A los efectos de este precepto, tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios a que se refiere la letra anterior.

Y finalmente, el apartado 3 del mismo precepto señala que "[...] [se] presumirá que el carbón ha sido objeto de puesta a consumo cuando los sujetos pasivos no justifiquen el destino dado al carbón producido, importado o adquirido [...]"

Pues bien, la medición del elemento material del hecho imponible consiste en determinar el poder energético del carbón puesto a consumo, expresado en gigajulios. Y sobre esta magnitud se aplicará el tipo impositivo de 0,15 euros (carbón destinado a usos con fines profesionales y equiparados) o bien de 0,65 euros para usos no profesionales, todo ello en los términos que expresa el art. 84 LIIIEE.

Es importante destacar que el esquema conceptual de los elementos tributarios del Impuesto especial sobre el carbón es único, independientemente de los diferentes usos a que puede ser destinado. Los usos tan solo resultan relevantes para la aplicación de tipo impositivo que diferencia determinados usos (profesionales y no profesionales), además de que determinados destinos o usos del carbón están calificados como supuestos de no sujeción (art. 78) o bien de exención (art. 79). Pero desde el punto de vista de determinación de la base imponible no existe una diferenciación por razón de los usos, siendo relevante que la técnica utilizada es la de repercusión por parte del contribuyente a los adquirentes del carbón, y la condición de contribuyente se atribuye a los productores o extractores, importadores o adquirentes intracomunitarios de carbón, y a los empresarios revendedores, que realicen la primera venta o entrega o las operaciones de autoconsumo, en el ámbito territorial de aplicación del impuesto. Además, en los supuestos de ventas o entregas de carbón destinadas fuera del ámbito territorial de aplicación del Impuesto, que, sin embargo, acaben siendo destinadas al consumo en el ámbito territorial de aplicación del impuesto, serán contribuyentes los empresarios adquirentes de carbón que lo destinen a su consumo en el ámbito territorial de aplicación del impuesto (art. 81 en relación con el art. 79.2 y 78.1 LIIIEE).

El contribuyente estará obligado a repercutir el importe del Impuesto devengado sobre el adquirente del carbón y este quedará obligado a soportarlo (art. 85.1 LIIIEE).

La determinación de la base imponible no toma en consideración una determinada magnitud resultante del consumo o empleo del carbón para determinados fines, sino aquella manifestada en el momento de realización del hecho imponible, que

\* 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»





consiste, con carácter general en la "puesta a consumo de carbón" (art. 82.1 LIIEE), con las singularidades que contemplan los apartados 2 y 3 del mismo precepto para casos de autoconsumo o incumplimiento de condiciones de exenciones.

Se trata, por tanto, de una situación previa e independiente del destino o uso concreto del carbón, y ajena a cualquier medición que pudiera resultar determinada por un específico proceso de utilización o consumo del carbón. De ahí que resulte indiferente que, en el proceso de utilización del carbón para la producción de energía eléctrica, que es el uso al que destina la recurrente el carbón puesto a su disposición o consumo, no sea factible, por razón de la tecnología propia de estas centrales térmicas, el aprovechamiento de la totalidad del poder energético del carbón "puesto a consumo". La recurrente insiste en que, conforme a los informes técnicos aportados a su instancia, una determinada porción del calor liberado en la combustión del carbón se contiene en el vapor de agua liberado a la atmósfera, y esta energía no es recuperable como energía útil para el proceso de producción de energía eléctrica a que se destina el carbón consumido. Pero en la estructura del hecho imponible y determinación de la base imponible, ésta es una circunstancia carente de relevancia, porque lo que se grava es la totalidad del poder energético del carbón con independencia del grado de aprovechamiento o efectividad que ese poder energético tenga en determinado proceso de utilización del carbón.

Por otra parte, atendiendo a una interpretación literal alcanzamos el mismo resultado, ya que el art. 83.1 LIIEE solo habla de poder energético, sin que añada nada más, por lo que, conforme al tenor literal de las palabras, se concluye que es todo el poder energético, y no una parte del mismo.

Y la consideración del criterio finalista conduce a la misma conclusión, pues el IEC tiene por objetivo gravar todo el poder energético del carbón y no solo el aprovechable. En efecto, la finalidad de este impuesto especial es la protección medioambiental y, a partir de esta finalidad, no tiene ningún sentido que se grave solo parte de la energía generada en el proceso de combustión del carbón y no toda, pues es toda la que contamina, con independencia de su utilidad en el proceso productivo de que se trate.

Por último, es preciso tener en cuenta que el origen y antecedentes de la introducción del Impuesto Especial sobre el Carbón en el ordenamiento jurídico español, se encuentra en la Directiva 2003/96 CE, del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Esta Directiva 2003/96 CE fue traspuesta a nuestro ordenamiento por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporaron al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal

\* 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»





común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes. En su exposición de motivos, la Ley 22/2005 señala que, una de las modificaciones que la Directiva 2003/96 es "[...] la creación formal de un nuevo Impuesto Especial sobre el Carbón".

El impuesto especial sobre el carbón se introdujo por el legislador español como un único impuesto, para todos aquellos usos que, conforme a la Directiva 2003/96/CE, debían ser gravados, al menos, en el mínimo de imposición que establece la disposición comunitaria. En esa configuración inicial del impuesto, se declaró exento el hecho imponible en aquellos casos en que el carbón puesto a disposición se destinara a producir electricidad. Esta exención está autorizada por el art. 14.2 de la Directiva 2003/96/CE, que declara que los Estados eximirán del impuesto en cuestión, a una serie de productos energéticos, entre los que menciona, en su apartado a) a los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. Pues bien, esta exención se introdujo originariamente en la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, mediante el art. 79.3.a) que declaró exentas del impuesto especial sobre el carbón las operaciones que constituyan puesta a consumo de carbón cuando impliquen el empleo para la producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor.

No obstante, ese mismo art. 14.2 de la Directiva 2003/96/CE autoriza a los Estados miembros, por motivos de política medioambiental, a someter estos productos a gravamen "[...] sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva". Al amparo de esta previsión comunitaria, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética dispuso dejar sin efecto la inicial exención del carbón empleado para producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor. La Exposición de Motivos de la Ley 15/2012, recoge que con esta Ley:

"[...] [se] revisa el tratamiento fiscal aplicable a los diferentes productos energéticos utilizados para la producción de electricidad [...]" y a continuación expone los fines de política medioambiental que inspiran esta medida debido a que "[...] Las actividades de generación de electricidad a partir de combustibles fósiles constituyen grandes focos de emisión de gases de efecto invernadero, por lo que desde un punto de vista fiscal, se ha llegado a la consideración de que esta forma de generación de electricidad ha de ser gravada de forma más acorde, en relación con las externalidades que produce [...]". Y enumera las medidas adoptadas con tal finalidad: "[...] Bajo estas premisas, se suprimen determinadas exenciones previstas en el artículo 51.2.c) y 79.3.a) de la Ley 38/1992, ello, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, que permite a los Estados miembros para tales fines

\* 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»





someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y, con el artículo 15.1.c) de la citada Directiva por lo que se refiere a la generación combinada de calor y electricidad. En este mismo sentido, para dar un tratamiento análogo a la producción de electricidad a partir de fuentes de energía fósil, se eleva el tipo de gravamen sobre el carbón, y al mismo tiempo, se crean tipos específicos que gravan los fuelóleos y los gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de electricidad y calor útil [...]".

Ahora bien, la técnica legislativa para someter a gravamen a estos productos energéticos para la producción de energía eléctrica, como es el caso del carbón, no es otra que dejar sin efecto la exención inicialmente introducida en el art. 79.3.a) LIIEE, por lo que se resultan de plena aplicación el resto de elementos estructurales del tributo, en particular la definición del hecho imponible y la determinación de la base imponible del Impuesto Especial sobre el Carbón, que tiene por finalidad, como se ha explicado anteriormente, la transposición de la Directiva 2003/96. Por ello esta Directiva, aunque no resulte vinculante respecto a la imposición sobre productos energéticos para la producción de electricidad -al estar excluidos de los niveles mínimos de imposición fijados-, sí constituye un importante elemento de interpretación de los elementos generales del Impuesto especial sobre el Carbón, que como se ha dicho son indiferentes al uso o destino del carbón. Pues bien, la Directiva, cuando se refiere a los "Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad" (cuadro C del anexo I), señala que el poder calorífico del carbón se medirá en valor calorífico bruto, y así se recoge en catorce de sus versiones lingüísticas frente a otras nueve, entre ellas la española, en las que se limita a establecer el nivel mínimo de imposición del carbón y el coque en euros por gigajulio, según se utilicen o no con fines profesionales. Es relevante que respecto a otros productos energéticos, como es el caso del gas natural, la Directiva establece explícitamente, y así lo recoge la versión lingüística española, que el nivel mínimo de imposición requerido se expresa en euros por gigajulio, en valor calorífico bruto. Conforme a reiterada jurisprudencia del TJUE una disposición como la examinada debe interpretarse teniendo en cuenta su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (STJU de 10 de julio de 2019, C-649/1, apartado 37 y STJU de 11 de septiembre de 2019, C-383/18, apartado 26). Habida cuenta del contexto en que se regulan los niveles mínimos de imposición de otros combustibles y la finalidad de armonización de la imposición por motivos medioambientales, no existe ninguna razón para que en el caso del carbón la referencia no sea también al valor calorífico bruto, y es por ello que el legislador nacional al trasponer la Directiva, utiliza como elemento de medición el "poder energético" en su totalidad, esto es, al poder calorífico superior.

\* 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»





Es cierto que en el ordenamiento jurídico nacional existen, tal y como aduce la recurrente, diversas normas que hacen referencia al PCI como elemento de medición en diversas situaciones, no sólo las citadas por el recurrente, sino alguna otra como, por ejemplo, la potencia térmica nominal definida en el art. 1, 2 del Real Decreto 100/2011, de 28 de enero, que actualiza el catálogo de actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera y se establecen disposiciones básicas para su aplicación). Pero estas referencias normativas al PCI no son un dato relevante desde el punto de vista de la interpretación de la norma tributaria, pues se trata de normas ajenas a la finalidad impositiva de gravar el carbón en relación con las externalidades medioambientales que produce su utilización en diversos procesos, también como producto energético para la producción de electricidad.

VI



## IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS (IAE)

👉 IAE. SENTENCIA 11/2023 [11.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 980/2021). Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 113/2023 - ECLI:ES:TS:2023:113]

### → Resolución recurrida en casación

En el recurso contencioso-administrativo núm. 1417/2019 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, con fecha 23 de noviembre de 2020, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

FALLAMOS:

- 1º.- Desestimar el presente recurso contencioso-administrativo,
- 2º.- Imponer al Excmo. Ayuntamiento de Tarragona. el pago de las costas procesales causadas en esta instancia, hasta el límite de 1.000 euros (por todos los conceptos, impuestos ya incluidos).

### → 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 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 transmisión de bienes inmuebles realizada directamente por parte de entidades financieras que han adquirido dichos bienes como consecuencia de la ejecución de las garantías hipotecarias sobre los créditos concedidos al amparo de su actividad crediticia y financiera, es una actividad que debe tributar conforme al epígrafe 833.2 de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (promoción de edificaciones), de manera separada e independiente a su actividad financiera.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: artículos 78, 79 y 83 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) ["TRLHL"]; Los grupos 811, 812 y el epígrafe 833.2, de la Sección Primera del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOE de 29 de septiembre) ["Tarifas e instrucción del IAE"]; 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 [...].**

## → La controversia jurídica

Siguiendo el relato recogido en el auto de admisión los datos relevantes para el enjuiciamiento propuesto son los siguientes:

1º. El Ayuntamiento de Tarragona tramitó un expediente de comprobación limitada a la entidad Banco S.A. en relación con el Impuesto sobre Actividades Económicas, en el que se consideró que la entidad financiera debía figurar de alta en el epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones" en atención a la venta de aquellos bienes inmuebles que provenían de la ejecución de la garantía hipotecaria que cubría determinados préstamos concedidos por ella. El procedimiento finalizó mediante liquidación provisional notificada el 23 de febrero de 2016.

2º. La entidad Banco S.A. interpuso recurso de reposición contra dicho acuerdo, que fue desestimado y, frente a dicha resolución desestimatoria, se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ["TEARC"].

3º. El TEARC estimó la reclamación económico-administrativa y determinó que, cuando la venta de los inmuebles que efectúen las entidades financieras se realice como consecuencia de la necesidad de recuperar el importe de los préstamos que concedieron en base a la garantía que constituían los citados inmuebles, en este caso, no resultará necesario darse de alta en los epígrafes 833.1 y 833.2 de las Tarifas e instrucción del IAE, siempre que ya estén matriculadas en alguna de las rúbricas de la agrupación 81, dado que aquellas son operaciones inherentes a la propia actividad bancaria o financiera.

\* 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»





4º. El Ayuntamiento de Tarragona interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución del TEARC, que se tramitó bajo el número 1417/2019 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y que finalizó con la sentencia desestimatoria recurrida en casación.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho tercero, con el siguiente tenor literal:

"TERCERO.- 1.- La cuestión reside exclusivamente en si el Banco que transmite dos bienes inmuebles adquiridos como consecuencia de la ejecución de los créditos concedidos al amparo de su actividad crediticia y financiera, debe o no tributar IAE por la actividad de promoción de edificaciones, de manera separada e independiente a su actividad financiera.

2.- *Pues bien, la ejecución de los bienes que garantizan este tipo de operaciones es consustancial e inherente a la actividad de préstamo y crédito que incluye la Nota común a los grupos 811 y 812, en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, por lo que no es procedente la tributación desgajada de cada una de las facetas (sic) de esta actividad, que es única en su consideración de conjunto*

3.- No obsta a este resultado la cita de la Sentencia 1650/2010, de 11 de marzo (recurso 1233/2004) sec. 2ª TS3ª, que a su vez cita a la de 23 de mayo de 2006 (recurso 62/2002) del mismo Tribunal, en cuanto en esos casos "la entidad filial tenía personalidad propia e independiente de su matriz, y un objeto social específico de venta y explotación de bienes, que nada tenía que ver con la actividad bancaria, aunque ciertamente fuese constituida principalmente con la finalidad de dar salida a los inmuebles adjudicados al Banco, sin que pueda hablarse de intermediación por esta circunstancia, ya que la actividad de la filial no era la de un agente o intermediario sino la de un adquirente que vende lo que le pertenece y lo hace en su propio nombre".

De esta manera, la doctrina que sientan estas Sentencias reside en que "La actividad de compra o venta que realiza una sociedad filial de una entidad bancaria, en nombre y por cuenta propia, de edificaciones adjudicadas en subastas judiciales a la entidad bancaria en ejecución de créditos impagados, debe quedar encuadrada, a efectos de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas, en el Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones", de la Sección Primera de las Tarifas".

4.- *Tampoco* nuestra Sentencia 863/2018, de 29 de octubre (recurso 19/2018), en la que se resaltaba que en el supuesto que conocía no todas las ventas de la sociedad bancaria procedían de ejecución de garantías o dación en pago de préstamos.

\* 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»





*Ni la sentencia 339/2009, de 26 de marzo (recurso 844/2005), por tratarse precisamente de una sociedad filial de la bancaria, con objeto específico para la gestión y venta en su propio nombre del patrimonio obtenido como consecuencia de la ejecución de las garantías de las operaciones crediticias, que si bien posteriormente absorbida por la matriz, no altera la relación jurídica tributaria trabada en el momento de producción del hecho imponible.*

*5.- Supuestos que nada tiene que ver con el caso que nos ocupa, en el que no se discute que la venta de dos inmuebles fue efectuada por la propia entidad bancaria, ni que ésta los adquiriese como consecuencia de la garantía de las operaciones de préstamo o crédito.*

El recurso debe verse desestimado".

La sentencia de 23 de mayo de 2006, rec. cas. en interés de la ley 62/2002, sentó la siguiente doctrina legal":

La actividad de compra o venta que realiza una sociedad filial de una entidad bancaria, en nombre y por cuenta propia, de edificaciones adjudicadas en subastas judiciales a la entidad bancaria en ejecución de créditos impagados, debe quedar encuadrada, a efectos de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas, en el Epígrafe 833.2 "Promoción de edificaciones", de la Sección Primera de las Tarifas.

En la citada sentencia se dejó dicho que ... en ningún momento se establece que para su aplicación sea necesario que el empresario construya por sí mismo, por lo que puede exigirse tanto en el caso de que el vendedor construye directamente como cuando adquiere y vende edificaciones construidas por tercero, que es el caso a que se refieren las actuaciones.

Y, en lo que ahora interesa, en cuanto que la doctrina legal se proyecta sobre una cuestión que se singulariza sobre la base de que es una entidad filial la que desarrolla la actividad analizada.

→ FALLO:

1º. Fijar la doctrina legal contenida en el **Fundamento Jurídico tercero** de esta sentencia.

2º. Declarar no ha lugar el recurso de casación nº. 980/2021, interpuesto por el EXCMO. AYUNTAMIENTO DE TARRAGONA, representado por la procuradora de los tribunales doña Rosa Sorribes Calle, bajo la dirección letrada de sus servicios jurídicos, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de fecha 23 de noviembre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 1417/2019, cuya confirmación procede.

\* 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»





3º. Sin costas.

## FUNDAMENTO JURIDICO

### TERCERO. **Resolución del conflicto.**

Anteriormente se ha dado cuenta de los pronunciamientos judiciales sobre la materia. La doctrina en interés de la ley sentada por el Tribunal Supremo, parte de la diferencia sustancial del hecho de que la filial de la entidad bancaria "tenía personalidad propia e independiente de su matriz, y un objeto social específico de venta y explotación de bienes", lo cual puede entenderse o bien, que se está resolviendo un caso concreto ajeno al supuesto que ahora nos ocupa, por lo que no es de aplicación dicha doctrina, o entender que a sensu contrario cuando no existe tal filial sino que la transmisión del inmueble se hace por la entidad bancaria dentro del normal desarrollo del negocio financiero propio de la misma, como es la realización del crédito hipotecario concedido y para hacerse pago de la deuda surgida, no le es de aplicación el epígrafe 833 por no corresponderse con su actividad.

Atendiendo a la regulación legal, el sentido más lógico y acorde con la misma decanta la duda a favor de la segunda de las hipótesis, es decir que debe de aplicarse el epígrafe 833 sólo cuando se trata de actividades llevadas a cabo por filiales de la entidad bancaria matriz, cuando aquellas posean personalidad propia e independiente y un objeto específico de venta y explotación de bienes.

A pesar de que la parte recurrente afirma que no existe prueba, cuya realización le correspondía a la entidad bancaria, sobre que las ventas de inmuebles fuesen consecuencia del ejercicio de opción de compra, lo cierto es que, como norma general, le está vedado al tribunal casacional entrar sobre cuestiones fácticas, debiendo hacerse el enjuiciamiento sobre el presupuesto fáctico acogido por la Sala de instancia, que en este caso es categórica, puesto que el supuesto que contempla y se resuelve en la sentencia impugnada es el del "Banco que transmite dos bienes inmuebles adquiridos como consecuencia de la ejecución de los créditos concedidos al amparo de su actividad crediticia y financiera". Por tanto, es la misma entidad bancaria la que realiza las operaciones de transmisión de los inmuebles dentro de un procedimiento de ejecución hipotecaria con el objeto de recuperar los créditos concedidos y perjudicados, lo que sin dificultad se identifica dentro de lo que son las actividades propias y principales de una entidad dedicada a este tipo de operaciones crediticias; efectivamente dichas operaciones inmobiliarias no constituyen la actividad empresarial o profesional típica y habitual del sujeto pasivo, identificativa de lo que es la actividad bancaria; ni existe habitualidad ni continuidad alguna -en este caso se habla de dos operaciones-, sino que su realización va unida irremediabilmente, en estos casos, a la ejecución crediticia

\* 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»





dentro de las operaciones económicas incluidas en el desenvolvimiento del crédito hipotecario.

El art. 78.1 del TRLRHL, prevé que "El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto"

El art. 79 del TRLRHL establece que "Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

Si atendemos al presupuesto fáctico descrito, resulta evidente que no existe una ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos para la realización de la actividad de adquisición y venta de los dos inmuebles referidos, no existe una actividad separada de la principal, pues no se persigue intervenir en el mercado inmobiliario de forma directa y activa, sino simple y llanamente, como actividad accesoria y con la finalidad específica de recuperar todo o parte de los préstamos hipotecarios concedidos y como consecuencia de su ejecución, se inscribe dentro de la actividad principal financiera y crediticia, que tiene su acomodo en los epígrafes 811 y 812, que conforme a sus Notas, comprende la actividad de "préstamo y crédito, incluido crédito al consumo, crédito hipotecario y la financiación de transacciones comerciales".

Ciertamente la regla 2ª de la Instrucción establece que "El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa".

Y que la regla 4ª.1 de la Instrucción prevé que "Con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que, en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa".

Por tanto, cuando se realizan varias actividades clasificadas de forma independiente, se está obligado a matricularse en cada una de ellas. Pero, como se ha visto, este no es el caso. En el supuesto enjuiciado, sólo es reconocible una actividad eminentemente bancaria, esto es financiera, que se traduce, entre otras, en una amplia diversidad de materias, que poseen en común la de constituir el

\* 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»





normal desenvolvimiento de dicha actividad bancaria, y, en este caso, en concreto, en "Las de préstamo y crédito, incluyendo crédito al consumo, crédito hipotecario y la financiación de transacciones comerciales", correspondiendo las operaciones de adquisición y transmisión inmobiliaria, en este caso tan esporádico como dos, en las necesarias para la realización del crédito hipotecario, son operaciones de carácter residual, subordinado y no habitual dentro de la actividad financiera y para la realización de una concreta operación de tal carácter financiero. Solo cuando se descubra otra finalidad en la realización de las citadas operaciones, exteriorizada en la organización de medios materiales y humanos para actuar en el tráfico inmobiliario, procedería la clasificación que pretende la parte recurrente.

Conforme a lo dicho ha de convenirse que la respuesta a la cuestión de interés casacional seleccionada por el auto de admisión, debe responderse en el sentido de que la transmisión de bienes inmuebles realizada directamente por parte de entidades financieras que han adquirido dichos bienes como consecuencia de la ejecución de las garantías hipotecarias sobre los créditos concedidos al amparo de su actividad crediticia y financiera, es una actividad que debe tributar conforme al epígrafe 811, y no por el 833 de la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (promoción de edificaciones), puesto que no se reconoce la existencia de una actividad separada e independiente a su actividad financiera.

## VII



### TASAS (HACIENDA LOCAL)

«Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de los servicios de telefonía móvil».  
(TASA)

👉 TASA. SENTENCIA 108/2023 [31.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4791/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ,]

### → Resolución recurrida en casación

Sentencia núm. 1945, dictada el 28 de abril de 2021, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso núm. 306/2020 formulado contra la Ordenanza fiscal núm. 3.16 del Ayuntamiento de Barcelona, publicada en el BOP de Barcelona de 30 de diciembre de 2019, relativa a la Tasa por utilización privativa o aprovechamiento

\* 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»





especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de los servicios de telefonía móvil.

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

Determinar si en la elaboración de las ordenanzas fiscales municipales, ha de observarse el trámite previsto en el artículo 133 de la Ley 39/2015, con carácter previo a su aprobación inicial o, por el contrario, y de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional 1ª del mismo texto legal, es suficiente, en la confección de este tipo de disposiciones, atender el cauce previsto en los artículos 15 a19 del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, a los efectos de discernir, en caso de no cumplir con el trámite del artículo 133, si se está ante un defecto formal insubsanable constitutivo de nulidad de pleno derecho o no.

→ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: disposición adicional 1ª de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en relación con los artículos 15 a19 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; 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 expuestos en el **fundamento de derecho sexto**.

2.- Haber lugar al recurso de casación 4791/2021 interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Barcelona contra la sentencia núm. 1945, dictada el 28 de abril de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que estimó el recurso núm. 306/2020. Casar y anular la sentencia recurrida

3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo registrado con el número 306/2020 ante la Sala de instancia, interpuesto por la entidad mercantil S.A.U. contra la aprobación definitiva de la Ordenanza fiscal núm. 3.16 del Ayuntamiento de Barcelona, publicada en el BOP de Barcelona de 30 de diciembre de 2019, relativa a la Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público municipal, a favor de empresas explotadoras de los servicios de telefonía móvil.

4.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expresados en el último fundamento.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

\* 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»





## SEXTO.- Fijación de los criterios interpretativos.

Por todo lo expuesto, fijamos como criterio interpretativo sobre la cuestión de interés casacional que el art. 17 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, que regula el procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales locales, constituye legislación especial por razón de la materia, por lo que, de conformidad con lo dispuesto en la disposición adicional 1ª, apartado 1, de la Ley de la Ley 39/2015, no resulta exigible seguir el trámite de consulta pública previsto en el art. 133.1 LPAC, como trámite previo al procedimiento de elaboración y aprobación de las ordenanzas fiscales establecido en el art. 17 TRLHL.

## QUINTO.- El juicio de la Sala.

El art. 133 LPAC regula específicamente dos consultas con el fin de proporcionar a los destinatarios de la iniciativa la "posibilidad de emitir su opinión", previo acceso a "los documentos necesarios", que serán "claros, concisos y reunir toda la información precisa para poder pronunciarse sobre la materia" (apartado tercero). Se afirman como obligatorias salvo en el caso de "normas presupuestarias u organizativas" o cuando concurran "razones graves de interés público que lo justifiquen" (apartado cuarto, primer párrafo).

La primera es la consulta a través del portal web previa a la redacción del borrador de ley o reglamento para recabar la opinión de los sujetos y organizaciones representativas potencialmente afectados acerca de los problemas que la iniciativa pretende solucionar, su necesidad, oportunidad y objetivos, así como otras posibles respuestas (apartado primero). Podrá prescindirse de ella en los casos citados y, además, si así lo prevé el régimen de tramitación urgente que resulte de aplicación y cuando la propuesta carezca de impacto significativo en la actividad económica, no imponga obligaciones relevantes a sus destinatarios o regule aspectos parciales de una materia (apartados primero y cuarto, segundo párrafo).

La segunda consiste en la publicación del texto ya redactado en el portal web correspondiente a fin de dar audiencia a los ciudadanos afectados y conseguir cuantas aportaciones adicionales puedan realizar otras personas o entidades (apartado segundo, primer inciso). Es la ausencia de la primera consulta la que motivó el fallo estimatorio de la sentencia recurrida.

En primer lugar hemos de determinar el ámbito de aplicabilidad del art. 133 de la LPAC. En tal sentido, hay que tener en cuenta que la STC 55/2018, de 24 de mayo, declaró inconstitucionales los arts. 132 y 133 -salvo el primer inciso de su apartado 1 y el primer párrafo de su apartado cuarto- de la Ley 39/2015, "por ser contrarios al orden constitucional de competencias, resultando por ello inaplicables a las

\* 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»



Comunidades Autónomas". Es importante señalar que el título competencial en que se basa esta regulación es, según recuerda la STC 55/2018, que cita a su vez la STC 91/2017, el relativo a las "bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas", establecido en el art 149.1.18 CE. En la STC 55/2018 se declara que, si bien "[...] [e]l art. 133, en sus apartados 1, primer inciso ("Con carácter previo a la elaboración del proyecto o anteproyecto de ley o de reglamento, se sustanciará una consulta pública") y 4, primer párrafo, contiene normas con parecido tenor que pueden reputarse bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas ( art. 149.1.18 CE), aplicables en cuanto tales a la elaboración de reglamentos autonómicos [...]", no ocurre igual con "[...] [l]as demás previsiones del art. 133 descienden a cuestiones procedimentales de detalle desbordando el ámbito de lo básico; vulneran por ello las competencias estatutarias de las Comunidades Autónomas en relación con la elaboración de sus propias disposiciones administrativas [...]".

Aunque tal declaración de inconstitucionalidad no se extiende explícitamente al ámbito de las Administraciones Locales, sí tiene relevancia en tanto que la declaración de inconstitucionalidad se sustenta en el carácter no básico de esta regulación, salvo los dos puntos ya exceptuados, y ello por cuanto el título competencial del Estado para regular el régimen local es aquí el mismo en que se fundamenta la regulación del art. 133 LPAC, esto es, las bases del régimen jurídico de las Administraciones Públicas, exart. 149.1.18 CE. Luego, lo que no constituye legislación básica respecto a las Comunidades Autónomas, tampoco puede tener tal consideración de legislación básica respecto a la Administración local.

Por consiguiente, hay que partir de esta premisa: el primer párrafo del art. 133, en su primer inciso, que establece la obligatoriedad de una consulta pública ("Con carácter previo a la elaboración del proyecto o anteproyecto de ley o de reglamento, se sustanciará una consulta pública") es básico, al amparo del art. 149.1.18 CE, bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas, y, como tal, aplicable también a las Administraciones Locales. A partir de aquí, la consulta pública resultaría, en términos generales, obligatoria, si bien los demás aspectos de su realización, elementos que con mayor grado de detalle se regulan en el contenido restante del apartado 1 del art. 133 LPAC, no son normas básicas y, por tanto, no son aplicables directamente más que a los reglamentos estatales, no así a los reglamentos autonómicos y tampoco a los reglamentos en el ámbito de la Administración local. Todo ello, sin perjuicio de su aplicabilidad como norma supletoria, por su carácter de derecho estatal (art. 149.3 CE).

Ahora bien, además de esta limitación, ya de por sí intensa, hay que tener en cuenta que la Disposición Adicional Primera LPAC establece determinadas

\* 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»





excepciones, para los procedimientos administrativos regulados en las leyes especiales.

Aunque se ha sostenido que las excepciones que menciona expresamente el número 2 de la DA 1ª se refieren a procedimientos relativos a actos administrativos, lo cierto es que la previsión de la Disposición Adicional Primera, número 1, se basa en la aplicación preferente, por mandato de la propia Disposición Adicional Primera LPAC, de la regulación de procedimientos, de todo tipo, contenidos en las leyes especiales por razón de la materia. Lo que exige determinar, en este caso, si la legislación de haciendas locales, en la que se regula el procedimiento de elaboración de las ordenanzas fiscales, es una ley especial por razón de la materia. Y en tal sentido, es importante recordar que esta característica de legislación especial es proclamada por la propia Ley de Bases de Régimen Local, en su art. 111, que previene que "[...] Los acuerdos de establecimiento, supresión y ordenación de tributos locales, así como las modificaciones de las correspondientes Ordenanzas fiscales, serán aprobados, publicados y entrarán en vigor, de acuerdo con lo dispuesto en las normas especiales reguladoras de la Imposición y Ordenación de tributos locales, sin que les sea de aplicación lo previsto en el artículo 70.2 en relación con el 65.2, ambos de la presente Ley [...]". Es decir, para la propia LBRL la de haciendas locales es una legislación especial en atención a la materia que regula.

Por tanto, no ofrece duda la relación de ley especial por razón de la materia, frente a la regulación general de la potestad reglamentaria local, contenida en la legislación de régimen local. Esta condición de procedimiento establecido por una ley especial por razón de la materia, al amparo de la Disposición Adicional Primera, 1ª LPAC, determina que sean de aplicación las normas específicas del procedimiento de elaboración de ordenanzas fiscales, contenidas actualmente en el art. 17 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 (TRLHL), tanto respecto a la no exigencia de trámites previstos en la LPAC, como es la consulta pública previa del art. 133.1 LPAC, como respecto a los tramites adicionales o distintos que se prevén en el TRLHL. Por lo demás, es de reseñar que las reglas procedimentales del art. 17 del TRLHL establecen en sí mismas un procedimiento completo que resulta aplicable por efecto de la ley especial por razón de la materia, sin que pueda considerarse, en modo alguno, que resulte necesario acudir a ninguna norma supletoria, exart. 149.3 CE, para completar la regulación del procedimiento, por lo que tampoco por esta vía puede ser de aplicación la regulación contenida en el art. 133.1 LPAC.

Por último, no está de más recordar que la potestad tributaria local no es una potestad originaria, sino derivada ( art. 133.2 CE), que requiere del previo ejercicio

\* 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»



por el Estado de la potestad originaria para crear y establecer tributos locales ( art. 133.1 CE), que pueden ser obligatorios o potestativos, pero que, en todo caso, son creados y regulados -con mayor o menor exhaustividad dependiendo de su carácter facultativo u obligatorio- mediante el ejercicio de una potestad normativa que habilita los elementos esenciales de tributo, sin perjuicio del limitado ámbito de ejercicio de la potestad reglamentaria que en este ámbito tributario corresponde a las Entidades Locales. De ahí que el sentido y alcance de la consulta pública previa a la elaboración del proyecto de norma reglamentaria, que es lo singular y propio de la consulta pública previa del art. 133.1 LPAC no se acomode, en la concisa y genérica forma que dispone el primer inciso del art. 133.1 de la LPAC, a las características de la participación pública en el procedimiento de elaboración de la ordenanza fiscal en el ámbito local, pues esta iniciativa de ordenanza fiscal debe partir, en todo caso, de un conjunto de elementos normativos que resultan previamente impuestos, bien que con extensión variable, por la ley estatal. Lo expuesto aconseja que la loable finalidad de robustecer los mecanismos de participación ciudadana en la elaboración de ordenanzas fiscales se acometa, si se estimase necesaria reformar los mecanismos de participación pública ciudadana, mediante la oportuna reforma de esta legislación que es especial por razón de la materia, atendiendo a la singular conformación del ejercicio de la potestad reglamentaria local en materia fiscal.

## → 2. SENTENCIAS (Reseñas)

I



### IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS (ICIO)

👉 ICIO. SENTENCIA 39/2023 [19.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8312/2019) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 163/2023 - ECLI:ES:TS:2023:163]

#### → Resolución recurrida en casación

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 3 de octubre de 2019, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] En atención a lo expuesto, la Sala ha decidido desestimar íntegramente el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de fecha 11 de junio del 2019

\* 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»





dictado por el Juzgado n o 4 de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife, resolución que se confirma en todos sus términos por ser plenamente ajustada a Derecho, sin que haya lugar a ninguno de los pedimentos contenidos en el recurso cuyas costas se imponen a la parte recurrente [...]"

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

"[...] Determinar si la autorización administrativa autonómica a la que se refiere el apartado 4 del artículo 6-bis de la Ley 11/1997, de 2 de diciembre, de regulación del sector eléctrico canario, puede considerarse equivalente o sustituir a la licencia de obras o urbanística a las que se refiere el artículo 100 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a los efectos de conformar el hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras [...]"

## → **La controversia jurídica**

El objeto del recurso de casación, desde el ángulo de la formación de jurisprudencia cuando el asunto, valorado al efecto en el auto de admisión, presenta interés casacional objetivo para la formación de aquélla, se dirige a determinar si la autorización administrativa autonómica a la que se refiere el apartado 4 del artículo 6-bis de la Ley 11/1997, de 2 de diciembre, de regulación del sector eléctrico canario, puede considerarse equivalente o sustituir a la licencia de obras o urbanística a las que se refiere el artículo 100 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, a los efectos de conformar el hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

## → FALLO:

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 la entidad mercantil AC, S.A., contra la sentencia nº 311/2019, de 3 de octubre, dictada en apelación por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (con sede en Santa Cruz de Tenerife) en el recurso nº 178/2018, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso de apelación interpuesto por AC, S.A contra la sentencia nº 206/2019, de 11 de junio, dictada por el Juzgado nº 4 de lo Contencioso-Administrativo de Santa Cruz de Tenerife en el recurso nº 381/2018 contra decreto nº 259/2018, de 17 de abril del Ayuntamiento de Arico (Sta. Cruz de Tenerife), que aprueba la liquidación del Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)

\* 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»





importe de 128.301,56 euros, en relación con la instalación eólica de generación eléctrica de 6,3 Mw de potencia nominal, denominada Parque Eólico La Morra, autorizada por la Administración autonómica, liquidación que se declara nula por disconforme a Derecho.

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

## II



### IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES (IBI)

👉 IBI. SENTENCIA 106/2023 [31.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2265/2021) Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 412/2023 - ECLI:ES:TS:2023:412]

#### → Resolución recurrida en casación

Sentencia de 28 de diciembre de 2020, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación nº 752/2020, interpuesto a su vez contra la sentencia dictada el 24 de julio de 2020 por el Juzgado Contencioso-Administrativo nº 10 de Madrid en el recuso nº 479/2019. En dicha sentencia se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] ESTIMAR EL RECURSO DE APELACIÓN interpuesto por la mercantil SARL, contra la sentencia de fecha 24 de julio de 2020 dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 10 de Madrid, en el Procedimiento Ordinario número 479/2019 , Sentencia que revocamos.

Sin imposición de costas

ESTIMAR EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO interpuesto por la mercantil SARL, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo de Madrid de fecha 15 de julio de 2019 que desestima la reclamación económico-administrativa nº 200/2018/01397 interpuesta por SARL contra la liquidación número 462 169 0047492 17 12 del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondiente a la anualidad de 2017, emitida por el Ayuntamiento de Madrid por importe de 27.629,27 euros relativa al Inmueble con referencia catastral 0771203VK4707B003WB, ANULANDO DICHA LIQUIDACIÓN, y DECLARANDO

\* 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»





NULO EL ART. 8.3 de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de Madrid reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles únicamente en cuanto dispone como uso susceptible de aplicar el tipo diferenciado el uso "almacén-estacionamiento".

Sin imposición de costas [...]"

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

"[...] Determinar cuáles son los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones a los que, conforme al artículo 72.4 y la Disposición Transitoria Decimoquinta 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, puede aplicarse el tipo de gravamen diferenciado del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Aclarar si a los garajes y trasteros que se ubiquen en edificios de uso residencial, así como los edificios destinados exclusivamente a garajes y estacionamientos, que tengan asignado en el catastro el uso de almacén estacionamiento, les resulta aplicable el tipo de gravamen diferenciado del Impuesto sobre Bienes Inmuebles [...]"

## → La controversia jurídica

Reside en determinar cuáles son los usos establecidos en la normativa catastral para la valoración de las construcciones a los que, conforme al artículo 72.4 y la Disposición Transitoria Decimoquinta 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, puede aplicarse el tipo de gravamen diferenciado del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En segundo término, a partir de la respuesta dada a la primera cuestión, aclarar si a los garajes y trasteros que se ubiquen en edificios de uso residencial, así como los edificios destinados exclusivamente a garajes y estacionamientos, que tengan asignado en el catastro el uso de almacén-estacionamiento, les resulta aplicable el tipo de gravamen diferenciado del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

## → 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 el AYUNTAMIENTO DE MADRID contra la sentencia nº 781/2020, de 28 de diciembre, dictada en apelación por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso de apelación nº 752/2020.

3º) No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

\* 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»





Indíquese a la Sala de instancia que, dada la firmeza que esta sentencia produce en el asunto enjuiciado, deberá ordenar la publicación del precepto anulado -artículo 8.3- de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI aprobada por el Ayuntamiento de Madrid objeto de impugnación indirecta, en el mismo boletín o diario en que se publicó dicha disposición.

### III



Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra  
Resolución Junta Arbitral: «Conflicto de competencias. Domicilio fiscal»

👉 SENTENCIA 49/2023 [20.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.188/2021) Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 211/2023 - ECLI:ES:TS:2023:211. Recurso ordinario]

#### → Resolución recurrida

Resolución de 20 de abril de 2021, de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por la que se resuelve el conflicto núm. 134/2019, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, con relación al domicilio fiscal de la Compañía de Inmuebles, SA, a partir del 1 de enero de 2012.

#### → La controversia jurídica.

La controversia se suscita en torno al domicilio fiscal de la entidad Compañía de Inmuebles S.A. con efectos desde el 1 de enero de 2012, toda vez que, mientras la Administración Foral recurrente mantiene que se encuentra en Navarra (Plaza del Castillo núm. 28-2º B, de Pamplona), la Administración General del Estado sostiene que se encuentra en territorio común (Paseo de Gracia núm. 112-5º-2ª, de Barcelona).

#### → FALLO

1.- Estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la Comunidad Foral de Navarra contra la resolución de 20 de abril de 2021, de la Junta Arbitral prevista en el artículo 51 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, por la que se resuelve el conflicto núm. 134/2019, planteado por la Administración General del Estado frente a la Comunidad Foral de Navarra, con relación al domicilio fiscal de la Compañía de Inmuebles, SA a partir del 1 de enero de 2012, anulando dicha resolución y declarando, en su lugar,

\* 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»





la íntegra desestimación del conflicto planteado por la AEAT, resultando conforme a derecho el domicilio fiscal Compañía Navarra de Inmuebles, SA, en Pamplona, a partir del 1 de enero de 2012.

2.- Imponer las costas procesales a la parte demandada, con el límite expresado en el último fundamento de esta resolución.

IV



Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales  
Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas

👉 TRLHL. SENTENCIA 48/2023 [20.01.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2526/2020). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 154/2023 - ECLI:ES:TS:2023:154]

### → Resolución recurrida en casación

Sentencia núm. 71/2020 de 24 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Murcia, que estimó el recurso de apelación núm. 119/2019 (de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia), contra la sentencia 47/2019, de 12 de marzo, del Juzgado de lo Contencioso Administrativo núm. 5 de Murcia (procedimiento ordinario 342/2018) -aclarada por Auto de 18 de marzo de 2019- cuyo objeto eran dos acuerdos del Consejo Económico-administrativo de Murcia de 31 de mayo de 2018 y de 12 de julio de 2018, desestimatorios de sendas reclamaciones económico-administrativas presentadas por la Comunidad Autónoma contra diligencias de embargo de cuentas, acordadas por el Ayuntamiento de Murcia, por impago de tributos (impuesto de bienes inmuebles, impuesto de construcciones, instalaciones y obras, multas de tráfico y tasas de basuras).

### → Cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

Aclarar si una entidad local puede dictar diligencia de embargo, tras el correspondiente procedimiento ejecutivo, respecto del dinero de la/s cuenta/s corriente/s de otra Administración Pública (Comunidad Autónoma) con el fin de cobrarse las deudas tributarias que esta mantiene con el Ayuntamiento; o, si, por el contrario, el dinero depositado en la cuenta bancaria de una Administración Pública goza de la prerrogativa de inembargabilidad.

\* 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»





→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 2.2 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 y 3, 8 y 30.3 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, de Patrimonio de las Administraciones Públicas en relación con los artículos 23.1 y 109 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y con el artículo 23.1 del Decreto Legislativo 1/1999, de 2 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Hacienda de la Región de Murcia; sin perjuicio de aquellas otras que considere pertinentes la Sección de Enjuiciamiento.

## → La controversia jurídica.

El debate casacional consiste en determinar si un Ayuntamiento puede embargar el dinero de una cuenta bancaria de la que es titular otra Administración (en este caso, la Comunidad Autónoma de Murcia) a fin de proceder al cobro de las deudas tributarias que esta Administración mantiene con la entidad local, lo que conduce a indagar la delimitación sistemática y la naturaleza jurídica del dinero, entendido como recurso financiero, a efectos de considerar si goza de la prerrogativa de inembargabilidad.

## → FALLO:

- 1.- Declarar como doctrina del presente recurso, la expresada al **Fundamento de Derecho Octavo** de esta sentencia.
- 2.- Desestimar el recurso de casación 2526/2020, interpuesto por la representación procesal del Ayuntamiento de Murcia contra la sentencia núm. 71/2020 de 24 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del el Tribunal Superior de Justicia de Murcia (recurso de apelación núm. 119/2019).

### FUNDAMENTO DE DERECHO

#### **OCTAVO.- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente:

"Un Ayuntamiento no puede embargar el dinero de las cuentas bancarias de otra Administración Pública (Comunidad Autónoma) al formar parte de sus recursos financieros, preordenados a fines de interés general y, por ende, inembargables"

Procede desestimar el recurso de casación al ser conforme la sentencia impugnada con la expresada doctrina.

\* 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»



## IV. DOCTRINA ADMINISTRATIVA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (M<sup>o</sup>. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA)

**ENERO, 2023**

### **1. Consultas vinculantes (con inclusión de particulares)**

#### 1.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF)

✓ IRPF. 1<sup>a</sup> **Consulta Vinculante V0043-23** (16.01.2023)

■ **La consultante expone que:** es una Comunidad de propietarios

■ **La consultante manifiesta que:** ha obtenido una subvención por importe superior a los 3.000 euros

■ **El consultante pregunta:** ¿Debe cumplimentar el modelo 184 aprobado por la Orden HAC/171/2004?

#### ■ **Contestación:**

El apartado 3 del artículo 8 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, dispone que: [...]

En relación con el régimen fiscal contemplado en la mencionada Sección 2<sup>a</sup> del Título X, conviene hacer referencia a lo dispuesto en los siguientes artículos:

- Artículo 88. Calificación de la renta atribuida. [...]

- Artículo 90. Obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas

Al determinarse las rentas de la comunidad de propietarios con arreglo a las normas del IRPF, la subvención tiene la consideración de ganancia o pérdida patrimonial, en cuanto se corresponde con el concepto que de las mismas establece el artículo 33.1 de la 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*".





Conforme con lo expuesto, la subvención de la que es beneficiaria la comunidad de propietarios consultante se atribuirá a cada uno de los propietarios en función de su coeficiente de participación en el edificio, en cuanto, conforme al artículo 3 de la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal, este es el módulo para determinar la participación de cada propietario en las cargas y beneficios por razón de la comunidad, salvo que en los estatutos de la misma se dispusiese otro reparto.

Por último, en desarrollo del artículo 90 de la LIRPF, el artículo 70 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), regula las obligaciones de información de las entidades en régimen de atribución de rentas de la forma siguiente: [...]

De acuerdo con lo expuesto la comunidad de propietarios debe determinar la renta total de la entidad y la atribuible a cada copropietario y cumplimentar, cuando esté obligada a ello, como sucede en el caso en que la subvención obtenida es superior a 3.000 euros, la declaración informativa modelo 184 aprobado por la Orden HAC/171/2004, de 30 de enero (BOE de 4 de febrero), en los términos apuntados.

### ✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0042-23 (16.01.2023)

■ **El consultante expone que:** trabaja para la sociedad X (España).

■ **El consultante manifiesta que:** que estuvo desplazado en Nueva York (Estados Unidos) durante 4 meses del año 2022 (junio-julio y septiembre-octubre) y que allí trabajó para X (Nueva York). Durante dicho período de desplazamiento continuó cobrando su salario de la sociedad X (España).

■ **El consultante pregunta:** ¿El salario durante el tiempo que estuvo desplazado a Estados Unidos está exento de tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?

#### ■ **Contestación:**

El artículo 7 p) 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 de noviembre), en adelante LIRPF, establece que estarán exentos: [...]

Por su parte, el artículo 6 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, dispone lo siguiente: [...]

La aplicación de la mencionada exención requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Los trabajos deben realizarse efectivamente en el extranjero.





El cumplimiento de este requisito exige, no solamente el desplazamiento físico del trabajador fuera de España, sino también que los trabajos se efectúen realmente en el extranjero y no desde España, para lo cual será necesario que el centro de trabajo se fije, aunque sea de forma temporal, fuera de España.

Según su escrito, el consultante, empleado de una entidad residente en España, habría sido desplazado a Nueva York (Estados Unidos) por su empresa, por lo que podrá entenderse cumplido este primer requisito en relación con el trabajo realizado efectivamente en el extranjero.

2. Los trabajos deben realizarse para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente situado en el extranjero.

Como es doctrina reiterada de este Centro Directivo, la aplicación de la exención requiere que el destinatario o beneficiario del trabajo prestado por el trabajador desplazado desde España sea una empresa o entidad no residente, o un establecimiento permanente en el extranjero.

Es decir, la norma se refiere básicamente a los supuestos de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional. Ahora bien, cuando la citada prestación de servicios tiene lugar en el seno de un grupo de empresas, el cumplimiento de este requisito debe analizarse de acuerdo con lo dispuesto en el último inciso del número 1º del artículo 7 p) que dice: "...cuando la entidad destinataria de los servicios esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquélla 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".

En este mismo sentido, el artículo 6.1.1º del RIRPF, establece, como se ha visto: *"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 aquélla 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, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, 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"*.

Dada la entrada en vigor, el 1 de enero de 2015, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE del día 28), la remisión al apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, conduce al apartado 5 del artículo 18 de la citada Ley 27/2014 (en adelante LIS), el cual establece lo siguiente:





"5. En el supuesto de prestaciones de servicios entre personas o entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, se requerirá que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario.

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias."

En consecuencia, en este tipo de supuestos, debe analizarse si el servicio intragrupo ha sido efectivamente prestado. Cuestión que debe analizarse a la luz de los preceptos anteriormente citados, y teniendo en cuenta que estamos en presencia de una operación vinculada, tal y como establece el artículo 18 de la LIS.

A este respecto, debe señalarse que, con carácter general, para responder a la cuestión de si un miembro del grupo ha prestado o no un servicio, ejerciendo tal actividad en beneficio de uno o varios miembros del grupo, habría que determinar si la actividad supone un interés económico o comercial para un miembro del grupo que refuerza así su posición comercial. Es decir, si, en circunstancias comparables, una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o si la hubiera ejecutado ella misma internamente. Si la actividad no es de las que una empresa independiente hubiera estado dispuesta a pagar por ella o hubiera ejecutado ella misma, no debería, en general, considerarse que el servicio se ha prestado.

El análisis dependerá de los hechos y circunstancias que concurren en cada caso en concreto. Pero sí que debe señalarse que éste será más complejo cuando la actividad afecte a varios miembros del grupo o al conjunto del grupo.

En determinados casos, puede ejecutarse una actividad intragrupo asociada a varios miembros del grupo aun cuando algunos de ellos no tengan necesidad de ella, y por lo tanto no estuvieran dispuestos a pagarla si fueran empresas independientes. Esta actividad sería de las que un miembro del grupo, normalmente, la sociedad matriz o una sociedad holding regional, realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, por ejemplo, en su calidad de accionista. Esta clase de actividad no justificaría una retribución a cargo de las sociedades que se beneficien de la misma, y por tanto en estos casos no cabe considerar que se ha prestado un servicio intragrupo. Así pues, en relación con los desplazamientos para la realización de actividades que un miembro del grupo realiza debido a sus intereses y por tanto asociados a la estructura jurídica de la





matriz, no puede entenderse que estamos en presencia de una prestación de servicios intragrupo en el sentido señalado en el primer párrafo del apartado 5 del artículo 18 de la LIS.

No obstante, pueden darse otras actividades que pueden afectar al grupo en su conjunto, y que, en ocasiones, están centralizadas en la sociedad matriz o en un centro de servicio de grupo y puestas a disposición del grupo o de varios de sus miembros. Las actividades que se centralizan dependen del tipo de negocio y de la estructura organizativa del grupo pero, en general, suelen incluir servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, factoring, servicios informáticos; servicios financieros tales como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación; asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización; y servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación. En general, las actividades de este tipo se considerarán como servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma.

Ahora bien, la parte de los servicios intragrupo realizados en el extranjero que se corresponde con servicios prestados a la entidad española no tendrá la consideración de trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España, y en consecuencia no estará amparada por la exención.

En el escrito de consulta no se detallan los servicios intragrupo que el trabajador consultante, en su caso, habría prestado, limitándose a señalar que estuvo desplazado en Estados Unidos durante 4 meses del año 2022 y que allí trabajó para X Nueva York. En consecuencia, no puede determinarse si en este supuesto se cumple o no el requisito mencionado, debiendo valorarse de conformidad con lo señalado en párrafos anteriores.

No obstante lo anterior, la existencia o no de una prestación de servicios intragrupo es una cuestión de hecho cuya valoración corresponderá a los órganos de inspección y gestión de la Administración tributaria.

3. En el territorio extranjero en el que se realicen los trabajos debe aplicarse un impuesto de naturaleza idéntica o similar a la del IRPF, territorio que no debe tratarse de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal (en la actualidad, jurisdicciones no cooperativas), con independencia de que la retribución percibida por el contribuyente tribute efectivamente o no en el extranjero.

En cuanto al análisis de este requisito, debe verificarse que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal (en la actualidad, jurisdicción no cooperativa). En particular, este requisito se





entenderá cumplido cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información; circunstancia que se cumple en el caso de Estados Unidos.

Por tanto, la aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF dependerá del cumplimiento, según lo indicado, de todos los requisitos mencionados.

### 1.2. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

#### ✓ **ISD. Consulta Vinculante V0089-23** (23.01.2023)

■ **El consultante expone que:** que va a recibir como donación un piso por parte de su padre.

■ **El consultante pregunta:** ¿El precio de referencia ha de aplicarse al bien donado?

#### ■ **Contestación:**

Vista la normativa expuesta, el consultante deberá tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones como una donación por el piso que reciba de su padre. El precio de referencia de tal donación, al que se refiere el consultante, es decir, la base imponible del impuesto, al tratarse de un bien inmueble, será el valor de referencia previsto en la normativa reguladora del catastro inmobiliario a la fecha de devengo del impuesto, es decir, el día en que se cause o celebre el acto o contrato. No obstante, si el valor del bien inmueble declarado por el interesado es superior a su valor de referencia, se tomará aquel como base imponible. Asimismo, cabe señalar que, de no existir valor de referencia o en el caso de que este no pueda ser certificado por la Dirección General del Catastro, la base imponible, sin perjuicio de la comprobación administrativa, será la mayor de las siguientes magnitudes: el valor declarado por el interesado o el valor de mercado.

### 1.3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

#### ✓ **IS. Consulta Vinculante V0095-22** (30.01.2023)

■ **La consultante expone que:** se dedica a la construcción de obra especializada, en concreto la obra civil correspondiente a instalaciones fotovoltaicas.

■ **La consultante manifiesta que:** Por obligación de la contratación, la consultante emite facturas por los servicios que se van a prestar y proporcionárselas a los clientes, los cuales aprueban dichos importes y proceden a pagar posteriormente según certificaciones de obra.





Lo anterior genera un problema de la anticipación de ingresos, por aplicación del principio de devengo que no se reflejan realmente en tesorería y que siendo de importe elevado, deriva en problemas financieros importantes.

Los costes asociados a la presentación de factura de ingresos, devienen con posterioridad y en importes continuos, que no pueden frenar el impacto de las facturas de ingresos registradas y no cobradas por no haber finalizado la obra, sino solo cada una de las certificaciones parciales.

■ **La consultante propone:** Que se le permia registrar de forma parcial las facturas de ingresos, de acuerdo a la realización exacta de los trabajos y de la imputación directa de los gastos que cada una de las certificaciones lleve aparejada, de forma que se tribute en el Impuesto sobre Sociedades, por la relación entre los ingresos reflejados en las facturas emitidas y los gastos realmente realizados para cada una de las obras, incrementado por el porcentaje correspondiente de beneficio real.

### ■ **Contestación:**

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece: [...]

La letra d) del artículo 38 del Código de Comercio dispone que "*se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o cobro*".

Los criterios de imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos están recogidos en el artículo 11 de la LIS: [...]

Por otra parte, el artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, determina que las entidades que utilicen, a efectos contables, un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos diferente al devengo, podrán presentar una solicitud ante la Administración Tributaria para que el referido criterio tenga eficacia fiscal.

A su vez, el artículo 2 del citado Reglamento dispone que: [...]

La LIS no establece ninguna especialidad en esta materia por lo que, de acuerdo con su artículo 10.3, arriba reproducido, los ingresos derivados de la construcción de la obra civil correspondiente a instalaciones fotovoltaicas deberán integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio económico en el que los mismos se hayan devengado de conformidad con la normativa contable aplicable, con independencia de la fecha de su cobro.

No obstante, de conformidad con el artículo 11 de la LIS, en caso de haberse acogido a un criterio de imputación temporal de ingresos y gastos diferente al devengo, de acuerdo con los artículos 34.4 y 38.i) del Código de comercio, el mismo resultará aplicable en el ámbito fiscal cuando haya sido aprobado por la Administración Tributaria en los términos anteriormente señalados.





## 1.4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

### ✓ IVA. **Consulta Vinculante V0005-23** (02.01.2023)

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil municipal que es propietaria de un edificio de oficinas y locales comerciales que arrienda a terceros

■ **La consultante manifiesta que:** refactura a los arrendatarios la parte proporcional de los gastos de energía eléctrica correspondientes a cada uno de ellos.

■ **La consultante pregunta:** ¿Tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a la refacturación de dichos gastos de energía eléctrica?

#### ■ **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 *"estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."*

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 [...]"

2.- Por otra parte, la cuestión que se debe abordar inicialmente es si el pago de los distintos gastos por la entidad arrendadora tiene la naturaleza de suplido o bien puede considerarse como una refacturación y en tal caso cómo sería su tributación.

En relación con el tratamiento de los suplidos debe tenerse en cuenta que el apartado tres, número 3º del artículo 78 de la Ley 37/1992 dispone que "no se incluirán en la base imponible: [...]"

Las características determinantes de los denominados suplidos, esto es, de las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo, se definen en diversas resoluciones vinculantes de la Dirección General de Tributos (entre otras, de fechas 1 de septiembre de 1986 - BOE de 10 de septiembre- y de 24 de noviembre de 1986 - BOE de 16 de diciembre), que establecen que para que tales sumas tengan la consideración de suplidos y no se integren en la base imponible los correspondientes importes, deben concurrir todas las condiciones siguientes:





1º.- Tratarse de sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente. La realización de los gastos en nombre y por cuenta del cliente se acreditará ordinariamente mediante la correspondiente factura o documento que proceda en cada caso expedido a cargo del citado cliente y no del intermediario agente, consignatario o comisionista que le está "supliendo".

En consecuencia, cuando se trata de sumas pagadas en nombre propio, aunque sea por cuenta de un cliente, no procede la exclusión de la base imponible del impuesto de la correspondiente partida por no ajustarse a la definición de "suplido" incluida en el artículo 78 de la Ley. En tal caso, podría tratarse de una refacturación de gastos cuyo tratamiento tributario se analiza en los apartados siguientes de esta contestación.

2º.- El pago de las referidas sumas debe hacerse en virtud de mandato expreso, verbal o escrito, del propio cliente por cuya cuenta se actúe.

3º.- La justificación de la cuantía efectiva de dichos gastos se realizará por los medios de prueba admisibles en Derecho.

En los "suplidos", la cantidad percibida por el mediador debe coincidir exactamente con el importe del gasto en que ha incurrido su cliente. Cualquier diferencia debería ser interpretada en el sentido de que no se trata de un auténtico "suplido".

Los suplidos deberán mostrarse en la factura de forma independiente a los servicios que el agente o comisionista presta al cliente.

4º. Por último, señala la Ley que el sujeto pasivo (mediador) no podrá proceder a la deducción del impuesto que eventualmente hubiera gravado gastos pagados en nombre y por cuenta del cliente.

De acuerdo con lo anterior, si se cumplen la totalidad de los requisitos mencionados estaremos ante un suplido, operación que estará no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, la entidad consultante manifiesta que el contrato de suministro de energía eléctrica se encuentra a su nombre, por lo que el pago de dichos suministros no se trataría de un suplido en las condiciones señaladas.

3.- Por lo que respecta a la refacturación de gastos es necesario distinguir cuando ésta se refiere única y exclusivamente a un gasto soportado por el sujeto pasivo que se refactura a su cliente o, por el contrario, la refacturación del gasto se realiza en el marco de una entrega de bienes o de una prestación de servicios respecto de los que podría tener la consideración de accesorio.

Para el primero de los supuestos (refacturación de un único gasto independiente) es criterio de este Centro directivo recogido, entre otras, en la contestación vinculante de 13 de junio de 2017 con número de referencia V1503-17, que la refacturación de gastos es una prestación de servicios sujeta y no exenta del Impuesto sobre el



Valor Añadido, por la que deberá repercutirse el correspondiente Impuesto al tipo impositivo general del 21 por ciento.

De acuerdo con lo anterior, la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo, procedente del destinatario o de terceras personas, incluyéndose en el concepto de contraprestación cualquier crédito efectivo a favor de quien realice la operación gravada, derivado tanto de la prestación principal como de las accesorias de la misma.

A estos efectos, debe tenerse en cuenta que la contraprestación que determina la base imponible del Impuesto se configura como una magnitud subjetiva que responde a la voluntad de las partes, salvo cuando existan reglas especiales para su determinación.

De esta forma, a efectos de determinar en el supuesto considerado la base imponible de los gastos que van a ser objeto de refacturación, habrá de estarse a las cláusulas contractuales establecidas o, en otro caso, a lo que ambas partes pacten libremente y en particular, si dicha base imponible incluye, en su caso, el importe del propio Impuesto sobre el Valor Añadido que gravó la entrega del bien o del servicio que se refactura.

En todo caso, sobre dicha base imponible se deberá repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento, de conformidad con lo establecido en los artículos 88 y 90 de la Ley 37/1992.

4.- No obstante, cuando la refacturación de un gasto se realiza en el marco de una entrega de bienes o de una prestación de servicios con la que guarden relación pero que sean distintas del gasto refacturado, cabe plantearse si los mismos constituyen una única operación o por el contrario se trata de operaciones autónomas e independientes.

En este sentido, es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto C-41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 27 de junio de 2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, asunto C 155/12).





El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

A mayor abundamiento el Tribunal de Justicia en su sentencia *Wojskowa Agencja*, asunto C-42/14, de 16 de abril de 2015, analizó si la facturación de gastos de suministros (electricidad, calefacción o agua entre otros) en un contrato de arrendamiento constituye una operación única a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El Tribunal, se apoya en el criterio de elección del arrendatario para concluir, en su apartado 39 y 42, lo siguiente: [...]

Esta doctrina del Tribunal ratifica lo señalado por esta Dirección General de Tributos, que en relación con la determinación de la base imponible en los arrendamientos de bienes inmuebles sujetos y no exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido, en sus Resoluciones de 7 de febrero de 1986 (BOE del 11), 13 de marzo de 1986 (BOE del 20) y 2 junio de 1986 (BOE del 13) ha determinado lo siguiente:

*"Se incluyen en el concepto de contraprestación, no solamente el importe de la renta, sino también las cantidades asimiladas a la renta y cualquier otro crédito efectivo del arrendador frente al arrendatario derivado de la prestación arrendaticia y de otras accesorias a la misma".*

Entre los conceptos que, según las citadas Resoluciones, forman parte de la base imponible de las operaciones de arrendamiento de inmuebles sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que se repercutan al arrendatario, se enuncian los siguientes: contribución territorial urbana (actual Impuesto sobre Bienes Inmuebles; IBI), cuota de participación en los gastos generales (incluidos el sueldo del portero o conserje), repercusiones por obras, repercusiones por suministros energéticos y otros conceptos análogos.

De acuerdo con lo anterior, cuando los gastos refacturados formen parte de una prestación de servicios o entrega de bienes que constituye una prestación o entrega única para su destinatario, los gastos refacturados serán accesorios de la prestación principal y recibirán el mismo tratamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido que la prestación o entrega principal.



Por lo tanto, en el supuesto objeto de consulta, en el que se produce la refacturación por parte de la entidad consultante de los gastos de suministros de energía eléctrica en el marco de un contrato de arrendamiento sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, dicha refacturación será accesoria de la prestación principal y forma parte de la base imponible del arrendamiento y, por tanto, será de aplicación el mismo tipo que a éste.

## 2. Consultas vinculantes (Reseñas)

### 2.1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

#### ✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0040-23 (16.01.2023)

- **El consultante expone que:** es trabajador fijo discontinuo con contrato indefinido
- **El consultante manifiesta que:** los rendimientos del trabajo son inferiores al límite excluyente de la obligación de retener.
- **El consultante pregunta:** que tipo de retención es aplicable al trabajador, en concreto ¿opera el tipo mínimo del 2% establecido en el artículo 86.2 del Reglamento de IRPF o si por el contrario no aplica dicho tipo mínimo?

#### ■ **Contestación:**

«De acuerdo con lo anteriormente expuesto, al tratarse en el caso consultado de trabajadores fijos discontinuos, lo que comporta la existencia de una relación de carácter permanente y por tiempo indefinido con la empresa, el importe de la retención se determinará conforme con el procedimiento general del artículo 82, no resultando aplicable la regla del tipo mínimo de retención del 2 por ciento del artículo 86.2 —pues no se trata de un contrato o relación de duración inferior al año— y siendo operativo el límite excluyente de la obligación de retener recogido en el artículo 81.1[los artículos invocados son los incluidos en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y publicado en el BOE del día 31]»

#### ✓ IRPF. 2ª Consulta Vinculante V0083-23 (23.01.2023)

- **El consultante expone que:** ha hecho frente al pago de diversas deudas tributarias que se le exigen por derivación de responsabilidad, en calidad de responsable subsidiario de una entidad.
- **El consultante pregunta:** ¿Puede reflejar una pérdida patrimonial en la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e imputación temporal de la misma?



**■ Contestación:**

«Es en el momento en que adquiere firmeza el acuerdo de derivación de responsabilidad cuando el responsable subsidiario ha de hacer frente al pago de la deuda del deudor principal. Cuando en dichas circunstancias se realice el pago referido se producirá, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una pérdida patrimonial, en los términos regulados en los artículos 33 y siguientes de la Ley del Impuesto.

En relación con la imputación temporal, al tratarse de una pérdida patrimonial, el artículo 14.1.c) de la LIRPF establece que deberá imputarse al periodo impositivo en que tenga lugar la alteración patrimonial, que se producirá en el momento del pago de la deuda, en la medida en que el referido acuerdo de derivación de responsabilidad haya adquirido firmeza. Dicha pérdida deberá integrarse en la base imponible general del Impuesto conforme a lo previsto en el artículo 48 de la LIRPF, al no derivarse de la transmisión de elementos patrimoniales»

**2. 2. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS (IRPF -IVA – ISD. ITP.AJD)****✓ IRPF/ISD/IVA/ITP.AJD. Consulta Vinculante V0059-23 (17.01.2023)**

**■ Los consultantes exponen que:** son un matrimonio mayor de 65 años y sus dos hijas. El matrimonio es copropietario de una oficina de farmacia, ejerciendo la actividad económica mediante una comunidad de bienes

**■ Los consultantes manifiestan que:** tiene intención de realizar una donación remuneratoria a favor de sus hijas por la cual ceden la oficina de farmacia a sus dos hijas a cambio de una renta vitalicia, cuyo valor actual, determinado conforme a la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio, es inferior al valor de mercado de la oficina de farmacia.

**■ Los consultantes preguntan:** sobre cómo será la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**■ Contestación:**

«CONCLUSIONES

Primera: La operación que pretenden realizar los consultantes es una donación onerosa, por la cual un matrimonio donará una oficina de farmacia a sus hijas, recibiendo a cambio una renta vitalicia, cuyo valor actualizado es menor.

Segunda: La donación onerosa estará sujeta, tanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la parte que produzca un efecto oneroso, esto es, la parte del valor concurrente de lo donado y





la carga impuesta a las donatarias, como al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, por la parte que se repute como donación, es decir, la parte del valor de lo donado que exceda de la carga impuesta a las donatarias.

Tercera: En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la transmisión de la oficina de farmacia estará sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas en tanto esté no sujeta, o sujeta pero exenta, al Impuesto sobre el Valor Añadido. El impuesto deberá ser satisfecho por las hijas, adquirentes, aplicando el tipo de gravamen aprobado por la Comunidad Autónoma correspondiente, o en su defecto, el 4 por ciento sobre el valor de los bienes muebles, y el 6 por ciento sobre el valor de los inmuebles, en la parte coincidente con el valor de la carga que se les haya impuesto en la donación onerosa.

Cuarta: En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales. Si la transmisión de la oficina de farmacia está no sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas, la elevación a público de la transmisión de la oficina de farmacia determinará la exigibilidad de la cuota fija, pero no de la cuota gradual en la medida que no se cumplen, simultáneamente, todos los requisitos del artículo 31.2 del texto refundido.

Quinta: En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la constitución de una renta vitalicia estará sujeta a la modalidad transmisiones patrimoniales onerosas. Son contribuyentes del impuesto los padres, por su condición de pensionistas. La base imponible vendrá determinada por la aplicación de las reglas del usufructo al capital resultante de capitalizar la renta vitalicia al interés básico del Banco --actualmente, interés legal--. La cuota tributaria resultará de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen del 1 por ciento.

Sexta: En relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para las hijas --donatarias-- se produce el hecho imponible adquisición de bienes y derechos por donación, convirtiéndose en contribuyentes del impuesto. La base imponible se determinará, para cada una de las dos hijas, por la mitad del valor real de la oficina de farmacia en la parte que exceda del valor de la renta vitalicia calculado conforme a la normativa del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A la base imponible, así determinada, le resultarán de aplicación el resto de preceptos previstos para la determinación de la cuota tributaria.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El análisis de la tributación de la transmisión de una oficina de farmacia requiere distinguir entre existencias y elementos de inmovilizado. Por lo que respecta a las primeras, la transmisión supondrá la obtención de un rendimiento de la actividad económica de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 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 los no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre) –en adelante LIRPF-. En lo que respecta a la valoración del rendimiento obtenido, el artículo 28.4 de la citada Ley señala que se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste de forma gratuita o destine al uso o consumo propio. Asimismo, cuando medie contraprestación y ésta sea notoriamente inferior al valor normal en el mercado de los bienes y servicios, se atenderá a este último.

Estos rendimientos de actividades económicas se integrarán en la base imponible general del Impuesto, conforme a lo establecido en el artículo 48 de la LIRPF.

En cuanto al inmovilizado, tanto material como intangible, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LIRPF, según el cual *“para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la sección 4ª del presente capítulo”*.

Por lo tanto, por lo que se refiere al inmovilizado, su transmisión generará en los transmitentes una ganancia o pérdida patrimonial, cuyo importe vendrá determinado por la diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión del elemento que se transmite, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 de la LIRPF, valores que vienen definidos en el artículo 35 para las transmisiones a título oneroso y en el artículo 36 para las transmisiones a título lucrativo.

Por su parte, dado que nos encontramos ante una donación onerosa en la que se satisface una cantidad inferior al valor de lo donado a través de una renta vitalicia, el cálculo de la ganancia que corresponda a la parte de cada uno de los elementos transmitidos con efecto oneroso deberá tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 37.1.j) de la LIRPF, que establece lo siguiente:

*“j) En las transmisiones de elementos patrimoniales a cambio de una renta temporal o vitalicia, la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor actual financiero actuarial de la renta y el valor de adquisición de los elementos patrimoniales transmitidos.”*

Por otro lado, en relación con la parte de cada uno de los elementos patrimoniales que se repute como donación, el artículo 33.3 de la Ley del Impuesto señala que: [...]

El antes reproducido apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece una reducción en la base imponible de dicho Impuesto por la transmisión “*inter vivos*”, en favor del cónyuge y determinados parientes, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención a la que antes se



ha hecho referencia regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio y que cumplan determinados requisitos.

De acuerdo con la dicción literal del reproducido artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe considerarse que este artículo resulta aplicable a las transmisiones "...a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987..."; es decir, tal y como ha señalado este Centro Directivo en la consulta V0480-12, de 5 de marzo, se refiere a los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del artículo 20 de la citada Ley 29/1987.

Por tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en este último artículo, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción, se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante como consecuencia de la transmisión de la parte de cada uno de los elementos patrimoniales afectos que se dona, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica»

### 2.3. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LOS ENVASES DE PLÁSTICO NO REUTILIZABLES. (IEPNR)

#### ✓ IEPNR. Consulta Vinculante V0010-23 (05.01.2023)

■ **La consultante expone que:** es una sociedad cuya actividad principal es la fabricación en plástico de productos del sector del packaging

■ **La consultante manifiesta que:** se trata de productos del sector del packaging especializados en tapones, sistemas de cierre y dosificación, cápsulas de café, así como aplicadores de líquido y crema para la limpieza del calzado

■ **La consultante pregunta:** ¿Las cápsulas para café que fabrica la consultante se encuentran dentro del ámbito objetivo del impuesto?

#### ■ **Contestación:**

«En este sentido, los envases de plástico no reutilizable sobre los que versa la consulta, dado que están diseñados para contener, proteger, distribuir y presentar la mercancía, tendrían la consideración de envase a efectos de este impuesto. No obstante, siempre que se trate de cápsulas de café que se eliminan con el café usado le resultará de aplicación la salvedad contenida en el citado artículo 68 de la ley: "*salvo que dichos artículos formen parte integrante de un producto y sean necesarios para contener, sustentar o preservar dicho producto durante toda su vida útil y todos sus elementos estén destinados a ser usados, consumidos o eliminados conjuntamente*".

Sentado lo anterior, este Centro Directivo concluye que el producto objeto de consulta (cápsulas de café que se eliminan con el café usado) no está incluido en el ámbito objetivo del impuesto.





El mismo criterio está recogido en el listado de ejemplos de la Directiva 94/62/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 1994, relativa a los envases y residuos de envases, donde se considera que no son envases las cápsulas de café que se eliminan con el café usado y que sí son envases las cápsulas para máquinas distribuidoras de bebidas que quedan vacías después de su uso»

\*\*\*\*\*

## INTENTO DE SOLICITUD DE CITA CON MÉDICO DE FAMILIA EN LA COMUNIDAD DE MADRID

SaludMadrid

Servicio Madrileño de Salud  
Consejería de Sanidad

Comunidad de Madrid

### Cita sanitaria en Atención Primaria

viernes, 14 de abril de 2023 Cerrar sesión

< Atrás | Está en: Cita sanitaria en Atención Primaria >> Profesionales >> Médico de familia >> [Pedir cita](#) A- | A | A+

#### Pedir cita

Su código de identificación personal autonómico:

**En estos momentos no es posible gestionar su cita. Contacte con su centro de salud.**

[Volver <<](#)

W3C WAI-AA WCAG 1.0 [Accesibilidad](#) [Información Técnica](#) [Mapa web](#) Copyright © Comunidad de Madrid

## PONIÉNDOLO FÁCIL A LOS MÁS VULNERABLES

Proceso automático para la sesión X

http://cp.administracionelectronica.gob.es/coplustiem/itar?p=2B&locale=es&apikey=null

**Sede electrónica** INICIO PROCEDIMIENTOS MIS EXPEDIENTES MIS NOTIFICACIONES AYUDA

### PROCEDIMIENTO PARA SOLICITAR CITA PREVIA PARA TRÁMITES DE LA OFICINA DE EXTRANJERÍA

**AVISO IMPORTANTE: El siguiente procedimiento NO ES VÁLIDO para TRÁMITES CUERPO NACIONAL DE POLICÍA ni TAMPOCO para trámites de ASILO**

**PASO 1:** Consultar la información sobre el tipo de autorización que va a solicitar y la documentación necesaria para presentar la solicitud en cualquiera de estos canales:

- Portal de Inmigración
- Delegación del Gobierno en Madrid-Servicios-Extranjería
- Extranjería/Consultas Oficinas

Si en el desplegable de los TRÁMITES OFICINAS DE EXTRANJERÍA (sólo uso informativo) de esta misma página web accede a cada uno de los trámites disponibles podrá obtener información relativa a:

- Modelo de solicitud
- Documentación a presentar

**PASO 2:** Cuando disponga de la documentación necesaria para la presentación de la solicitud de autorización, escanear en formato .pdf, y cumplimentar el siguiente formulario

**PASO 3:** Una vez cumplimentado el formulario y con la documentación necesaria en formato .pdf, dirigir la petición de cita a la dirección de correo electrónico [citaprevia\\_extranjeria.madrid@correo.gob.es](mailto:citaprevia_extranjeria.madrid@correo.gob.es), adjuntando en el mensaje el formulario y la documentación (NO VÁLIDOS enlaces a ficheros compartidos)

Desde este correo electrónico, **NO se responderán** los mensajes que no sean peticiones de cita para los trámites indicados en el desplegable de los TRÁMITES OFICINAS DE EXTRANJERÍA

Si el volumen de la documentación (máx. 20Mb) no permite adjuntarla en un solo envío, puede remitir dicha documentación repartida en varios mensajes inmediatamente seguidos en el tiempo numerando los envíos en el Asunto de cada mensaje

Si necesita presentar varias solicitudes, deberá solicitar una cita para cada una de ellas

**PASO 4:** Recibida la petición de cita en la Oficina de Extranjería de Madrid y comprobado que adjunta el formulario y toda la documentación necesaria, la Oficina le asignará una cita que le será comunicada a su dirección de correo electrónico y mediante SMS al teléfono móvil de contacto

**NO se asignará cita** de no acompañarse del formulario y la documentación completa

**¡IMPORTANTE!** NO utilice este procedimiento de cita previa

- mientras no disponga de **toda** la documentación necesaria
- para otros trámites (como por ejemplo, prórrogas, renovaciones, familiar comunitario permanente, etc.) que no vengán incluidos en el desplegable de los TRÁMITES OFICINAS DE EXTRANJERÍA de esta misma página web

## V. REVISTAS y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES



### VII.I. REVISTAS

#### 👉 **Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF**

A) REVISTA MENSUAL NÚM. 478. ENERO, 2023

❖ TRIBUTACIÓN - Estudios

#### ▪ **«Fiscalidad del cryptoarte: Tributación criptomonedas y los NFT»**

👉 CARLOS BARTOLOMÉ LARREY.

Técnico de Hacienda. Licenciado en Derecho

Extracto

«La irrupción de los cryptoactivos supone un reto para los ordenamientos jurídicos vigentes. Los Estados afrontan dicho reto de forma muy heterogénea, hallándose los contribuyentes en una preocupante situación de inseguridad jurídica. En España no existe una regulación específica sobre esta materia salvo los criterios comunicados por la Dirección General de Tributos en respuesta a consultas concretas. En ese contexto, el repentino auge de los NFT vinculados al arte, con operaciones de gran impacto mediático por su elevado precio, suponen una vuelta de tuerca a la inseguridad a la que se enfrentan sus agentes respecto a su tratamiento fiscal. A falta de esa concreción, en este trabajo analizamos el contexto y características en el que se desarrolla el cryptoarte y aportamos algunas propuestas en relación con su fiscalidad.»

#### ▪ **«Error del contribuyente en la contabilización y devengo de sus ingresos en el impuesto sobre sociedades. ¿Puede la inspección aprovechar dicho yerro para liquidar?»**

👉 JOSÉ ANDRÉS SÁNCHEZ PEDROCHE

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UDIMA (España). Abogado





## Extracto

«Repercusión de los errores del contribuyente en la contabilización, facturación y devengo de sus ingresos profesionales, así como su posible prescripción. Posibilidad de que la Inspección aproveche dichos errores para dictar su liquidación»

### ▪ «**Ceuta y Melilla: Medidas fiscales para consolidar suposición como hubs tecnológicos y digitales**»

 ALBERTO GARCÍA VALERA

 FELIPE MASA SÁNCHEZ-OCAÑA

## Extracto

«Este trabajo analiza los antecedentes históricos y la situación actual del régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, desgranando con detalle las bonificaciones y singularidades existentes en cada una de las figuras tributarias. Ambas ciudades autónomas tienen un régimen fiscal diferenciado del resto del territorio nacional, introducido para favorecer el desarrollo económico y social de dichos enclaves. Los orígenes de dicho régimen fiscal se sitúan a mediados del siglo XIX.

El artículo se completa con una reflexión de los objetivos estratégicos a raíz de los últimos acontecimientos vividos desde el año 2019 y las propuestas de reforma que sugerimos para poder hacer aún más atractiva la localización de un proyecto empresarial que genere valor en cualquiera de los dos territorios»

### ❖ **TRIBUTACIÓN** - Análisis doctrinal y jurisprudencial

### ▪ «**Responsabilidad por ocultación: ambigüedad del concepto y alcance en caso de múltiples responsables**»

(Análisis de la RTEAC de 15 de septiembre de 2022, RG 9318/2021)

 CARMEN BANACLOCHE PALAO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

URJC (España)

## Extracto

«El objeto de este comentario es analizar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central –TEAC– (Sala 3.ª) de 15 de septiembre de 2022, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 30 de junio de 2021, impugnada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por el director del Departamento de





Recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. En la resolución que analiza-remos, el TEAC unifica criterios en dos aspectos:

- Los tribunales económico-administrativos pueden rebatir las conclusiones que la Administración tributaria obtenga de las pruebas indiciarias que se presenten, pero en ningún caso desconocerlas y, en su lugar, alterar el supuesto de hecho determinado por aquella.
- Con carácter general, cuando los responsables del artículo 42.2 a) de la Ley general tributaria concurren causalmente en el mismo presupuesto de ocultación, consistente en la adquisición de la propiedad de bienes o derechos del deudor principal, el alcance de la responsabilidad para cada uno de ellos vendrá limitado por el valor de los bienes o derechos correspondiente a su porcentaje de participación en dicha adquisición, representativo de su colaboración en la ocultación»

▪ **«Simulación tributaria y error de prohibición** (Una nueva vuelta de tuerca con la prestación deservicios a través de sociedades profesionales)»

[Análisis de la STS de 27 de septiembre de 2022, rec. núm. 7037/2020]



CLAUDIO GARCÍA DÍEZ

Abogado. Doctor en Derecho

Profesor de la UDIMA (España)

Extracto

«En fechas recientes la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la operatividad de la cláusula exoneradora de responsabilidad infractora del artículo 179.2 d) de la Ley general tributaria (LGT), sosteniendo que no es susceptible de aplicación en casos de simulación tributaria (ex art. 16 LGT) y, en particular, en supuestos de interposición ficticia de sociedades profesionales; puesto que la simulación comporta, *per se*, la construcción de una realidad comercial tendenciosa y dolosa que excluye cualquier interpretación razonable de la norma tributaria. La sentencia que vamos a comentar da un paso más y extiende dicha exclusión a la apreciación del error (invencible) de prohibición; de manera que la existencia de simulación cercena igualmente las consecuencias exculporias del referido error. Cuestión que, en nuestra opinión, resulta discutible y criticable»

❖ CONTABILIDAD. Estudios

▪ **«Préstamos entre partes relacionadas y calidad de la información contable. El papel moderador de la presencia de mujeres en el consejo de administración»**



CAROLINA BONA SÁNCHEZ (autora de contacto). Profesora titular de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (España);  Marina Elistratova.





Doctora en Turismo, Economía y Gestión. Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (España); 🍷 Jerónimo Pérez Alemán. Profesor titular de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (España);

Extracto

«Los recientes escándalos corporativos han situado en el punto de mira a las operaciones de préstamos entre partes relacionadas (PPR), acrecentando el interés por su impacto en la calidad de la información contable divulgada por las empresas. En el ámbito académico, la evidencia empírica disponible ha adoptado una perspectiva internacional, centrándose en el contexto asiático. En el presente trabajo analizamos el efecto de los préstamos entre partes relacionadas en la calidad de la información contable en una muestra de empresas cotizadas españolas durante el periodo 2005-2019. Nuestros resultados muestran un efecto negativo de los préstamos entre partes relacionadas en la calidad de la información contable. Estos hallazgos son consistentes con la utilización oportunista de los préstamos entre partes relacionadas por parte de quienes detentan el control efectivo la empresa, lo que conlleva un aumento de sus incentivos a disminuir la calidad de la información contable reportada. Asimismo, proporcionamos evidencia de que la presencia de mujeres en el consejo de administración mitiga el efecto negativo de los PPR en la calidad de la información contable divulgada»

## ▪ «Digitalización de los procesos contables y administrativos en las pymes españolas. Un caso de estudio»

🍷 GUSTAVO PORPORATO DAHER (autor de contacto). IAP Academic Network. Universidad Autónoma de Madrid (UAM) (España); 🍷 Raquel Galindo Dorado. Directora IAP Universidad Autónoma de Madrid (UAM) (España); 🍷 Jesús Morcillo García, Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) (España)

Extracto

«Los cambios tecnológicos han estado siempre presentes en los mercados e industrias, proporcionando ventajas competitivas para los primeros que las adoptan. Sin embargo, la velocidad de generación de nuevas herramientas digitales en los últimos años ha propiciado que sea una cuestión de necesidad que las empresas las adopten. La función financiera de las empresas se encuentra en un proceso de adaptación y diseño de su futuro, debido al impacto masivo que la digitalización trae a sus organizaciones.

Lo que se denomina la «tercera ola de avances tecnológicos» o simplemente «digitalización» está afectando de manera directa a la forma en la que las empresas organizan sus procesos y actividades. Siendo la contabilidad una parte fundamental de los sistemas de información, su adaptación a las nuevas tecnologías difumina sus límites tradicionales. El estudio del impacto en las pymes y sus resultados genera un atractivo interesante y poco estudiado»





## ❖ CONTABILIDAD. Análisis doctrinal

▪ «**Tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos**» (Análisis de la consulta 4 del BOICAC 129, de abril de 2022)

👉 CARLOS CALDERERO PARLANGE

Profesor del CEF.- (España)

### Extracto

«Tratamiento contable de la bonificación extraordinaria y temporal en el precio de venta al público de determinados productos energéticos y aditivos»

## ❖ CONTABILIDAD. Casos prácticos

▪ «**Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera**»

👉 JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor de CEF.- UDIMA (España)

### Sumario

#### **Parte primera: ejercicio general**

**Contabilidad financiera.** Adquisición de inmovilizado material y amortización. Gastos de personal. Adquisición de inmovilizado material con financiación del banco. Operaciones corrientes (compras y ventas). Activos no corrientes mantenidos para la venta. Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias: adquisición, valoración posterior y venta.

#### **Parte segunda: cuestiones**

**Contabilidad financiera.** Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, liquidación y registro contable del impuesto sobre sociedades, diferencias temporarias por amortizaciones. Hechos posteriores al cierre. Provisiones.

👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

1. «**Novedades sin ilusión**» (03.01.2023)

👉 CARLOS ROMERO PLAZA

Abogado Tributarista

### Introducción

«Iniciamos el año con la mirada puesta en los atolondramientos del desgobierno de España en los últimos días de 2022.»





Encendemos el ordenador y leemos las dudas que todos tenemos respecto a la constitucionalidad de algunas de las medidas adoptadas. Y de cómo se implementan otras de las que ni siquiera los que la han hecho a día de hoy tienen claras. No sabemos por qué legislan tan mal, ni entrenando podrían imaginar un resultado tan nefasto» [...]

## 2. «Derecho a la reducción proporcional de la garantía hipotecaria con motivo de la estimación de recursos o reclamaciones» (10.01.2023)

 FRANCISCO R. SERANTES PEÑA

Abogado Tributarista

### Introducción

«La entrada de hoy la voy a dedicar para realizar ciertas reflexiones que me surgen como consecuencia de un asunto que tenemos sobre la mesa estos días.

El auto del Tribunal Supremo de 23 de noviembre de 2022 (Rec. 2923/2022) admite el recurso de casación interpuesto contra un auto del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en un asunto relativo a un incidente de ejecución de sentencia en el que nosotros, como parte recurrente, solicitábamos la reducción proporcional de las garantías ofrecidas y constituidas para garantizar el cumplimiento de determinadas liquidaciones tributarias, solicitando la cancelación de la inscripción de hipoteca sobre determinadas fincas.

Tras varias resoluciones en las que parecía darnos la razón el TSJ, el auto impugnado nos deniega la posibilidad de cancelar la hipoteca sobre varias fincas, indicando que debe reducirse proporcionalmente sin que haya inscripción registral alguna.

Haremos un resumen de los hechos, para que se entienda mejor el asunto: [...]

## 3. «El Impuesto Especial sobre Envases de Plástico No Reutilizables» (12.01.2023)

 PABLO G. VÁZQUEZ

Abogado Tributarista

### Introducción

«Análisis sucinto de los 3 puntos débiles del tributo. Por fin llegó el 2023 y, con él, la tan entrañablemente esperada entrada en vigor de la imposición para fomentar el reciclado de residuos provenientes de envases plásticos: un impuesto que afecta prácticamente a todo sector productivo.

Si bien es cierto que la pertinencia del mismo venía avalada tanto por la Memoria de Impacto Normativo como por el Informe de I@s Expert@s para la





Reforma Tributaria, la verdadera razón de su implementación legal en España no fue otra que la de “recuperar” (vía impuesto) la aportación patria al Recurso propio de la UE que Bruselas creó allá por el 2020 y que consistía en 0,8 €/kg plástico no reciclable [1], por mor del EU Green Deal.

Tanto es así que hasta la Subdirectora General de IIEE, y Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medioambiente de la DGT (Doña Isabel López Rodríguez) en una entrada el pasado 25 de mayo de 2022 en el blog del IEF lo reconoció de manera explícita cuando aseveró literalmente que: [...]»

#### 4. «**Sobre el secreto profesional de los abogados en la DAC 6: Comentario a la sentencia del TJUE de 8 de diciembre de 2022 en el asunto C694/20**» (17.01.2023)

 LAURA CAMPANON GALIANA

Abogada y asesora Fiscal

##### Introducción

«El pasado 8 de diciembre de 2022, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), conoció de la cuestión prejudicial interpuesta por el Tribunal Constitucional Belga en relación con el litigio planteado por el Colegio de Abogados Flamencos, la *Belgian Association of Tax Lawyers* y tres abogados independientes.

En dicho recurso, la parte demandante impugnaba la normativa interna belga aprobada para dar cumplimiento a las exigencias introducidas por la Directiva 2018/822, también conocida como DAC 6.

Recordemos que la DAC 6 introdujo la obligación de comunicar por parte de los intermediarios a las autoridades fiscales, de aquellos mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva en que participen. De acuerdo con esta Directiva, quedan sometidos a la obligación de comunicación todos aquellos que participen en la concepción, comercialización, organización, gestión de la ejecución o quienes presenten asistencia o asesoramiento a tales efectos, pudiendo quedar incluidos los abogados con la salvaguarda del secreto profesional.

En el caso concreto llevado ante el TJUE, la normativa flamenca en la transposición de la DAC 6 -concretamente del artículo 8. Bis. ter 5 de la Directiva 2011/16- regula que cuando un intermediario que deba informar de un mecanismo potencialmente agresivo quede sujeto al secreto profesional como abogado, deberá notificar al resto de intermediarios informándoles de que no puede cumplir la obligación de información para que sean el resto de intermediarios quienes lo hagan. [...]»

#### 5. «**IVA y economía digital**» (24.01.2023)

 CÉSAR GARCÍA NOVOA





Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela

## Introducción

«La adaptación de los esquemas impositivos internacionales al fenómeno de la digitalización es uno de los grandes desafíos de la fiscalidad de nuestros tiempos y, sin lugar a dudas, el gran trending topic de la tributación de hoy día. Son buena muestra de ello el Pilar Uno y Pilar Dos del Marco Inclusivo de la OCDE (a los que hemos dedicado nuestra entrada en Taxlandia, “La revolución ma non troppo de la fiscalidad internacional”, del 20 de septiembre de 2022)

Los cambios en la fiscalidad global de la mano de la economía digital se centran principalmente en un nuevo reparto de los *taxing rights* o poder de gravar los beneficios de las multinacionales que operan en el ámbito digital, bien generando valor con la captación y tráfico de datos, bien intermediando en las relaciones económicas o sociales de los usuarios o bien obteniendo beneficios con publicidad *on line*. Esto es, la comunidad internacional, bajo los auspicios de la OCDE, está centrando sus esfuerzos en la imposición directa de la renta de las multinacionales digitales, aunque tal renta se calcule de manera peculiar, como ocurre con el *profit split* del beneficio residual en el Pilar Uno.

En este contexto, la imposición indirecta y, en concreto, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) parece resultar preterido. [...]»

## 6. «**Emboscada a la deducción por innovación tecnológica**» (26.03.2023)

 MARÍA TERESA GONZÁLEZ MARTÍNEZ

Abogada y Asesora Fiscal

## Introducción

«Según la AIREF (2020) en su evaluación de los incentivos fiscales a la I+D+i, en España el reducido nivel de aplicación efectiva de estos incentivos en términos comparados contrasta con su elevada generosidad teórica, que es, según la OCDE, de las mayores entre las economías avanzadas. Entre las causas de esta brecha se sitúan los requerimientos excesivamente gravosos para la certificación de gasto en I+D+i fiscalmente deducible, los límites establecidos a las deducciones, la insuficiencia de cuota y, sobre todo, la inseguridad jurídica que acompaña al sistema de incentivos.

A su vez, la falta de estabilidad es otro de los principales factores que reducen la eficacia de los incentivos fiscales a la innovación, debido a que este tipo de inversiones, por su naturaleza, requieren de horizontes a largo plazo y las decisiones son difíciles de revertir una vez acometidas. Por todo ello, es importante que los policy makers establezcan un entorno favorable que apoye este tipo de prácticas, evitando actuar como palancas a la innovación.





No nos habíamos recuperado todavía del sobresalto provocado por el cambio de criterio de la DGT recogido en las dos consultas de fecha 24.06.2022 (V1510-22 y V1511-22) sobre la aplicación temporal de algunas deducciones en el IS, cuando la Audiencia Nacional nos vuelve a recordar que “nada es para siempre”, alterando su doctrina en torno a la deducción por la realización de actividades de innovación tecnológica, contribuyendo de esta forma a la entropía que gobierna en los últimos tiempos el comportamiento de los órganos encargados de la aplicación de los tributos en torno a la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

En concreto, me voy a referir en este comentario a las Sentencias de 23 de noviembre (recurso núm. 637/2019 y núm. 431/2020) y 9 de diciembre de 2022 (recurso núm. 570/2019), en las que la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional modifica expresamente su criterio [...]»

### 7. «**Inteligencia artificial, justicia predictiva y derechos de contribuyente**» (31.01.2023)

 FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Sevilla

#### Introducción

«En los últimos años se han desarrollado diversos proyectos basados en la inteligencia artificial por parte de las Administraciones tributarias. Estamos inmersos en un proceso necesario de cambio de enfoque para pasar de una Administración tributaria que controla a una Administración que facilita el cumplimiento por parte de los ciudadanos de sus obligaciones tributarias. Ciertamente esta idea la ha incorporado ya en los dos últimos años la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su Plan Anual de Con Tributario y Aduanero a partir de la implantación de estrategias y técnicas basadas el enfoque *behavioural insights*, modelo introducido por primera vez por la Administra tributaria de Australia que pretende una mejor comprensión del comportamiento de contribuyente para favorecer la mejora del cumplimiento espontáneo de sus obligaciones.

No voy a ocuparme en esta entrada de nuestro querido blog de los avances que se h producido en la utilización de la inteligencia artificial tanto en el ámbito de la información como en la asistencia por parte de la AEAT (como por ejemplo el uso del *machine learning* para reducir errores o los asistentes virtuales del IVA y del SII que son magnifica herramientas de asistencia al contribuyente y a los asesores fiscales), sino que me voy a centrar en otro ámbito distinto, concretamente el de la justicia predictiva [...]»





👉 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España  
NÚMERO 274 – ENERO, 2023

## 1. «**Recientes novedades tributarias aprobadas por el Estado**»

👉 JOSÉ MARÍA UTANDE SAN JUAN

Inspector de Hacienda de la Comunidad de Madrid (excedente) Letrado del Tribunal Constitucional

### Introducción

«El propósito de este trabajo es dar cuenta de las novedades tributarias incluidas en diversas normas aprobadas recientemente por el Estado, en particular en la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de PGE para 2023. Junto a ella, en la última semana del año se han aprobado otras disposiciones con normas de contenido tributario como la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, por la que se crean nuevos gravámenes sectoriales y el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas; el Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre, con normas referentes a los impuestos energéticos y a los tipos de IVA; y la modificación de las leyes de cesión de tributos a diversas CCAA en relación con el nuevo impuesto estatal sobre residuos»

## 2. «**La tributación de las operaciones de declaración de obra nueva en el impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados**».

👉 JUAN CALVO VÉRGEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

### I. CONSIDERACIONES GENERALES.

«Como es sabido, con carácter general, por escritura de declaración de obra nueva cabe entender aquella en virtud de la cual se formaliza el nacimiento al mundo jurídico de una nueva construcción. La declaración de obra nueva constituye así un acto jurídico unilateral que tiene por objeto la constancia documental ante notario de la existencia de una obra nueva, a efectos de su acceso al Registro de la Propiedad.

¿Ha de quedar sujeta esta figura a la tributación por la cuota variable del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD)? *A priori*, en contra de su sujeción al citado gravamen podría argumentarse que la declaración de obra nueva no representa una declaración de voluntad susceptible de producir consecuencias jurídicas. De hecho, a través de la misma no resulta posible apreciar una manifestación concreta de capacidad económica.

No obstante los argumentos anteriores son fácilmente rebatibles. De entrada nos hallamos en presencia de un acto jurídico de carácter voluntario y productor de efectos jurídicos patrimoniales. Mediante su realización sí que queda puesta de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Es





más, la propia legislación urbanística considera a este respecto que el contenido urbanístico de la propiedad inmobiliaria se integra a través de la adquisición sucesiva de los derechos a urbanizar, al aprovechamiento urbanístico, a edificar y a la edificación, una vez ejecutada la misma y concluida con sujeción a la licencia otorgada. Este último derecho sería el que integraría el contenido de la escritura de declaración de obra nueva.

A la luz de estas consideraciones parece lógico pensar que, a través de la declaración de obra nueva, no sólo se deja constancia de que la edificación se encuentra físicamente terminada, sino que también se ha adquirido el derecho a lo edificado.

[...]»

👉 NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid

Nº 107 Enero/Febrero, 2023

### 1. «El **Impuesto del Patrimonio sobre las Grandes Fortunas**»

👉 JESÚS FÉLIX GARCÍA DE PABLOS

Doctor en Derecho

#### Resumen

«El Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas se configura como un tributo directo, de naturaleza personal y complementario del actual Impuesto sobre el Patrimonio, que gravará el patrimonio neto de las personas físicas con una cuantía superior a 3.000.000 euros. El nuevo tributo tendría una doble finalidad, la recaudatoria, exigir un mayor esfuerzo fiscal a los detentadores con un patrimonio importante, y someter a tributación a los patrimonios de las personas físicas residentes en aquellas Comunidades Autónomas en que se ha bonificado el Impuesto sobre el Patrimonio, como la Comunidad de Madrid. Una función armonizadora del nuevo tributo muy discutible también»

#### Breves acotaciones

«El nuevo tributo tendría como finalidad exigir un mayor esfuerzo fiscal a los contribuyentes con un patrimonio importante y como muestra de la solidaridad de las grandes fortunas en unos ejercicios donde se sufre el efecto de la inflación y la crisis energética»

«La segunda finalidad resulta más evidente, someter a tributación a los patrimonios de las personas físicas residentes en aquellas Comunidades Autónomas en que se ha bonificado el Impuesto sobre el Patrimonio, como la Comunidad de Madrid»





«El nuevo gravamen nacería con grandes dudas de inconstitucionalidad, dado que las Comunidades Autónomas que hayan bonificado la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio, han ejercitado una competencia legítima, que ahora no puede enturbiarse con la creación de un nuevo gravamen»

«El Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas detentan el mismo hecho imponible, la mera titularidad de un patrimonio neto»

## 2. «Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas (ITSGF)»

 JORGE SALTO GUGLIERI

Abogado y Economista.

### Resumen

«El Impuesto Temporal de Solidaridad a las Grandes Fortunas es un impuesto estatal, no cedido a las Comunidades Autónomas, que solo recae sobre aquellas que han hecho uso de sus competencias normativas previamente cedidas. No grava, por tanto, a todas las grandes fortunas del Estado, sino que se dirige contra las de Madrid y Andalucía, entendidas las grandes fortunas como patrimonios superiores a 3,7 millones de euros. La solidaridad que preconiza es territorialmente selectiva. Es, en resumidas cuentas, una derogación unilateral por el Estado de las competencias normativas cedidas en su día a las Comunidades Autónomas en materia del Impuesto sobre el Patrimonio, sin seguir con los cauces legalmente establecidos. Ni ha venido precedido de acuerdo del Consejo de Política Fiscal y Financiera, ni de modificación de la LOFCA, ni de acuerdo de la respectiva comisión mixta de transferencias, ni de tramitación de proyecto de ley alguno»

### Breves acotaciones

«El impuesto no se dirige contra todas las grandes fortunas de este país, sino contra las grandes fortunas de Madrid y de Andalucía, que son las únicas que resultan gravadas por este impuesto a partir de los 3,7 millones de euros»

«Las arcas estatales solo se nutren con las grandes fortunas de Andalucía y Madrid (y en menor medida de Galicia), porque las restantes grandes fortunas nutren las respectivas arcas autonómicas, nunca la estatal. Es por tanto una solidaridad territorialmente selectiva»

«Las veintiocho disposiciones del artículo 3 de la Ley 38/2002 que regulan esta figura, evidencian que estamos ante un Impuesto del Patrimonio. Es un calco fiel de este impuesto, hasta el punto de que se ha redactado una disposición doce, referente al límite de cuota íntegra, que va a generar polémica»

«Nos encontramos ante la neutralización o derogación de las deducciones y bonificaciones habilitadas por las comunidades madrileña y andaluza (y gallega





en menor medida), en ejercicio de una competencia normativa previamente conferida por el Estado»

«Resulta irónico que la finalidad recaudatoria del “nuevo” impuesto se trate de justificar en la inflación provocada por la crisis energética, cuando es sabido que el Estado es uno de los agentes económicos más favorecidos por la inflación»

### 3. «Una oportunidad perdida: ¿cuándo deben tributar los comuneros en las disoluciones de comunidad en el IRPF?»

 JAVIER MÁXIMO JUÁREZ GONZÁLEZ

Notario de Valencia

#### Resumen

«Las disoluciones de comunidad conforman una institución civil de contornos nítidos, siendo negocios declarativos o determinativos.

Desde la perspectiva tributaria, aunque la normativa es concordante con la civil, la doctrina administrativa ha intentado instaurar conceptos fiscales autónomos con repercusiones tributarias anómalas.

El Tribunal Supremo respecto de tributos como el ITP y AJD y el IIVTNU ha acomodado su tributación al referente primario; sin embargo, en el IRPF, ha confirmado la directiva administrativa clásica. Una oportunidad perdida»

#### Breves acotaciones

«Las disoluciones de comunidades se consideran civilmente negocios declarativos o determinativos. La normativa y jurisprudencia fiscal, aunque con tribulaciones, ha acabado asumiendo dicho principio»

«Las disoluciones de comunidad quedan no sujetas en el IRPF como alteración patrimonial, adquiriendo protagonismo las categorías civiles que conforman tal institución, incluyendo los excesos de adjudicación declarados onerosos fundados en indivisibilidad forzosa»

«El Tribunal Supremo, incluso considerando su propia doctrina jurisprudencial en ITP y AJD e IIVTNU, reputa que hay alteración patrimonial en el IRPF en los casos de excesos de adjudicación declarados onerosos fundados en indivisibilidad forzosa»

«El Tribunal Supremo recurre a una interpretación a mi parecer al menos extra legem, frontalmente contraria al artículo 33.2 de la Ley del IRPF»

### 4. «La certeza de las normas tributarias»

 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO

Antiguo Magistrado del Tribunal Supremo

#### Resumen





«La seguridad jurídica constituye una de las claves de bóveda de nuestro sistema constitucional, situada al más alto nivel por el artículo 9.3 CE. Vincula a todos los poderes públicos (art. 9.1 CE), incluido el legislativo. El principio de seguridad jurídica exige que las normas de Derecho sean claras y precisas, y tiene por finalidad garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas. Las normas proyectadas, en trámite de elaboración y aprobación, deben ser dadas a conocer con el tiempo suficiente para que sus destinatarios puedan adaptarse a ellas y proceder a su estricto cumplimiento o, en su caso, situarse legítimamente al margen de su aplicación. Y, si no es así, deben contar con el oportuno régimen transitorio. En los últimos tiempos asistimos a una abrumadora y precipitada producción legislativa en materia fiscal que por los modos y los tiempos en los que se produce autoriza a preguntarse si nuestro Legislador se está atemperando a los principios de seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y buena regulación»

## Breves acotaciones

«El Legislador, como los ciudadanos y los demás poderes públicos, está sujeto a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico»

«Las normas proyectadas, en trámite de elaboración y aprobación, deben ser dadas a conocer con el tiempo suficiente para que sus destinatarios puedan adaptarse a ellas y proceder a su estricto cumplimiento o, en su caso, a situarse legítimamente al margen de su aplicación»

En los últimos tiempos asistimos a una abrumadora y precipitada producción legislativa en materia fiscal que por los modos y los tiempos en los que se produce autoriza a preguntarse si nuestro Legislador se está atemperando a los principios de seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y buena regulación»



## VII.II. PODIUM AUTORAS/AUTORES

Enero, 2022



→ «La certeza de las normas tributarias»



JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO

Antiguo Magistrado del Tribunal Supremo





## Introducción

«La seguridad jurídica constituye una de las claves de bóveda de nuestro sistema constitucional, situada a al más alto nivel por el artículo 9.3 de la Constitución Española (CE). Vincula a todos los poderes públicos (art. 9.1 CE), incluido el legislativo. El Legislador, como los ciudadanos y los demás poderes públicos, está sujeto a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (SSTC 108/1986 y 234/2012 y ATC 177/2022) y, por lo tanto, también a este principio constitucional que, además, es inherente al ordenamiento jurídico de la Unión Europea (STJUE 26 de octubre de 2022, *PL Holdings*), en el que opera con especial intensidad (STJUE 15 de febrero de 1996, *Duff* y otros)

El principio de seguridad jurídica exige que las normas de Derecho sean claras y precisas, y tiene por finalidad garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas (STJUE 7 de junio de 2007, *Britannia Alloys & Chemicals/Comisión*). Reclama, en suma, certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable (SSTC 15/1986, 90/2009 y 234/2012), lo que obliga al poder público a dar a conocer los elementos esenciales de las obligaciones que impone a los ciudadanos antes de que éstas nazcan (SSTS 18 de mayo de 2020 -rec. 2808/2017- y 15 de noviembre de 2022 -rec. 5470/2020-). En otras palabras, las normas proyectadas, en trámite de elaboración y aprobación, deben ser dadas a conocer con el tiempo suficiente para que sus destinatarios puedan adaptarse a ellas y proceder a su estricto cumplimiento o, en su caso, a situarse legítimamente al margen de su aplicación. Y, si no es así, deben contar con el oportuno régimen transitorio.

Una manifestación de esas máximas jurídicas, de raíz constitucional, es el principio de buena regulación, con reconocimiento explícito en el Derecho español en el artículo 139 de la Ley 39/2015, cuyo apartado 4 exige que la iniciativa legislativa se ejerza de manera coherente con el resto del ordenamiento jurídico para generar un marco normativo estable, predecible integrado, claro y de certidumbre, que facilite su conocimiento y comprensión y, en consecuencia, la actuación y toma de decisiones las personas y las empresas»

[...]»

(NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid, Nº 107 Enero/Febrero, 2023)



## INTENTO SOLICITUD CITA PREVIA EN EXTRANJERÍA

**Sede electrónica**  
Administraciones Públicas

GOBIERNO DE ESPAÑA  
administracion.gob.es  
sede electrónica

INICIO PROCEDIMIENTOS MIS EXPEDIENTES MIS NOTIFICACIONES AYUDA

7.14.2.2

### CITA PREVIA EXTRANJERÍA

Paso 1 de 5

AUT. RES. TEMPORAL POR CIRCUNSTANCIAS EXCEPCIONALES POR RAZONES HUMANITARIAS

#### Identidad del usuario de cita

#### Información

*i* En este momento no hay citas disponibles.  
En breve, la Oficina pondrá a su disposición nuevas citas.

Salir

11:54  
14/04/2023

## ESTADÍSTICAS "OFICIALES" COMUNIDAD DE MADRID LISTA ESPERA PRUEBAS DIAGNÓSTICAS

Comunidad de Madrid

Servicios e información Cultura y turismo Inversión y empresa Acción de gobierno

#### Datos globales, indicadores

Detalle de indicadores

Cuadro resumen mensual de datos globales de la lista de espera de pruebas diagnósticas y terapéuticas.

FEBRERO 2023	
Población Asignada	6.808.761
<b>Número de pacientes en espera estructural para PRIMERA ATENCIÓN</b>	177.784
• Tasa por 1.000 habitantes	30,17
• Demora media de espera para PRUEBA (a fecha de corte)	55,63
<b>Desglose por días de espera de pacientes pendientes por FECHA de CITA</b>	
• Número de pacientes de 0 a 30 días de espera	57.467
• Número de pacientes con 31-60 días de espera	21.223
• Número de pacientes con 61-90 días de espera	14.552
• Número de pacientes con > 90 días de espera	84.542

11:35:45  
Domingo, 9 de abril de 2023

## VI. CONDICIÓN HUMANA

[Información – Noticias Judiciales – extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

ENERO, 2023

### ▪ 1ª UN ELEMENTO DISUASORIO DE LA LIBRE COMPETENCIA

*El Tribunal Supremo establece que los criterios orientativos de los colegios de abogados no pueden incluir baremos de honorarios o listas de precios. Desestima el recurso planteado por el Colegio de Abogados de Las Palmas contra la sentencia de la Audiencia Nacional (09.01.2023)*

«La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha fijado en una sentencia que los colegios de abogados no pueden establecer reglas específicas y pormenorizadas referidas a actuaciones profesionales concretas y que conduzcan directamente a una determinada cuantificación de los honorarios, **al no estar permitido por la Ley de Colegios Profesionales e infringir la Ley de Defensa de la Competencia.**

El Supremo, en sentencia de la que ha sido ponente el magistrado Eduardo Calvo, defiende entre otros argumentos que “la existencia de baremos, es decir, listados de precios para cada actuación de los abogados, opera como **elemento disuasorio de la libre competencia en el mercado de los servicios profesionales** prestados por abogados en cuanto tiende a homogeneizar los honorarios a la hora de tasar las costas, **operando en contra de la libertad y divergencia en la fijación de precios.** Y es una conducta prohibida en el artículo 1 de la Ley de Defensa de la Competencia que implica una restricción de la competencia por el objeto, dado que es potencialmente apta para lograr el objetivo perseguido”.

La sentencia examina el alcance de la prohibición establecida en la Ley sobre Colegios Profesionales sobre el establecimiento de baremos, catálogos o indicaciones concretas que conduzcan directamente a la cuantificación de los honorarios de los abogados, y destaca que la excepción que contempla al permitir la elaboración de criterios orientativos “**a los exclusivos efectos de la tasación de costas y de la jura de cuentas de los abogados**”, debe aplicarse en términos estrechos.





“Lo que allí se permite por vía de excepción –señala la sentencia-- no es que el Colegio profesional establezca a esos limitados efectos cualquier clase de normas, reglas o recomendaciones, incluidos los baremos o indicaciones concretas de honorarios, sino, únicamente, la elaboración de “criterios orientativos”; expresión ésta que alude a la formulación de pautas o directrices con algún grado de generalidad, lo que excluye el establecimiento de reglas específicas y pormenorizadas referidas a actuaciones profesionales concretas y que conduzcan directamente a una determinada cuantificación de los honorarios”

En su sentencia, el Supremo desestima el recurso planteado por el Colegio de Abogados de Las Palmas contra la sentencia de la Audiencia Nacional referida a la resolución de la Sala de Competencia de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC), de 23 de julio de 2015, por la que se le impuso una sanción de multa de 19.443 euros por la comisión de una infracción grave del artículo 1 de la Ley de Defensa de la Competencia.

[...]

Para el Supremo, el argumento del Colegio de que la fijación por acuerdo colegial de criterios o baremos en materia de honorarios es algo necesario, o cuando menos conveniente, para que el abogado pueda cumplir con su deber de informar adecuadamente a su cliente, “equivale a admitir que el acuerdo colegial sobre honorarios tiene esa vocación y finalidad homogeneizadora de la que el propio Colegio recurrente reniega”.

Por todo ello, comparte el parecer de la Sala de instancia cuando declara que la conducta del Colegio de Abogados de Las Palmas consistente en haber difundido y dado publicidad a la modificación de los “criterios orientadores” sobre honorarios profesionales aprobados por dicho Colegio mediante acuerdo de 20 de enero de 2010 es constitutiva de infracción del artículo 1 de la Ley 1512007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia»

## ▪ 2ª MALVERSACIÓN DE CAUDALES PÚBLICOS, INDUCCIÓN O COOPERACIÓN A LA PREVARICACIÓN, COHECHO.

*El Tribunal Supremo confirma las principales condenas por corrupción impuestas a integrantes del Partido Nacionalista Vasco en Álava. Con puntuales correcciones técnicas, la sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la sentencia dictada el 17 de diciembre de 2019 por la Sección 2ª de la Audiencia Provincial de Álava (10.01.2023)*

«Los tres acusados, prevaliéndose de su capacidad de influencia política como miembros de la ejecutiva alavesa del Partido Nacionalista Vasco y de su compañerismo político con personalidades que ocupaban puestos de relevancia en la administración autonómica y municipal, se concertaron para favorecer que determinados organismos de la administración adjudicaran contratos de obras o





de servicios a empresarios que estuvieran dispuestos a pagarles una comisión. Para encubrir el cobro de estas comisiones, los acusados constituyeron varias sociedades que facturaban servicios ficticios a los empresarios beneficiados. Sociedades que aparentaban no pertenecer a los encausados, pues se constituyeron bajo la titularidad de testaferros.

[...]

La sentencia también condena a los tres políticos vascos por influir en que algunos de los contratos administrativos fueran directamente adjudicados a sus sociedades, logrando así mejores beneficios, particularmente en algunos supuestos en los que lograron que la Administración les abonara unos trabajos que no realizaron nunca.

Por todas estas actuaciones, los integrantes de la ejecutiva alavesa han sido condenados por los delitos de tráfico de influencias, inducción o cooperación a la prevaricación, cohecho, malversación de caudales públicos, falsedad documental, asociación ilícita y blanqueo de capitales. [...]

Como consecuencia del esclarecimiento de la trama, la sentencia condena además a determinados empresarios que impulsaron la actuación ilícita y que se favorecieron con ella»

### ▪ 3.ª RECOMENDACIÓN DE HONORARIOS SANCIONADA POR LA CNMC

*El Tribunal Supremo confirma la multa de 459.000 euros impuesta por la CNMC al Colegio de Abogados de Madrid por una infracción consistente en recomendaciones de honorarios (17.01.2023)*

«La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha desestimado el recurso del Colegio de Abogados de Madrid contra la sentencia de la Audiencia Nacional que confirmó la resolución de la Sala de Competencia del Consejo de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, de fecha 15 de septiembre de 2016, en el expediente sancionador 'SAMAD/09/2013, honorarios profesionales ICAM', por la que se le impuso a dicho Colegio una sanción de multa de 459.024 euros por la comisión de una infracción consistente en recomendaciones de honorarios (costas y jura de cuentas)»

### ▪ 4ª COLEGIADOS NO EJERCIENTES Y DELITO DE DESLEALTAD PROFESIONAL

*El Tribunal Supremo anula la condena por delito de deslealtad profesional a un abogado jubilado porque este tipo penal solo puede aplicarse a los colegiados ejercientes. La sentencia analiza la naturaleza del delito de deslealtad profesional y la jurisprudencia de la Sala para precisar quién ostenta la condición de Abogado (18.01.2023)*





La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha anulado la sentencia que condenó a un abogado jubilado a indemnizar con 30.000 euros a un cliente por delito de deslealtad profesional por haber dejado pasar los plazos para recurrir la inadmisión de una demanda de responsabilidad patrimonial.

«El tribunal anula la sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia que confirmó la dictada por un Juzgado Penal de Valencia que condenó al letrado a 1 año de inhabilitación especial para ejercer de abogado, 2.700 euros de multa y a indemnizar con 30.000 euros a un cliente que le había contratado para presentar una reclamación de responsabilidad patrimonial contra la Consellería de Sanidad de la Generalitat Valenciana por deficiente actuación derivada de una atención sanitaria.

Según los hechos de la sentencia de instancia, letrado y cliente acordaron un presupuesto de honorarios profesionales que incluía también la vía judicial, en caso de desestimarse la reclamación. El letrado no informó a su cliente de la desestimación de su demanda y, para cuando éste pidió explicaciones ya se había pasado el plazo para presentar recurso. Por estos hechos, el letrado fue condenado por un delito de deslealtad profesional del artículo 467.2 del C.P. Un delito que debe restringirse, según explica la Sala en su sentencia, a los letrados que están dados de alta en el colegio de Abogados en calidad de ejercientes y en el caso analizado, el recurrente figuraba en el colegio de Abogados de Valencia como colegiado no ejerciente.

La sentencia explica que el artículo 4.1 del Estatuto General de la Abogacía establece que tiene la condición de abogado el colegiado ejerciente, lo que "constituye un presupuesto sine qua non para que el licenciado en derecho pueda reivindicar la condición de profesional de la Abogacía que le adjudica su norma reguladora. Por si hubiera alguna duda, el apartado 2 del mismo precepto añade que «... corresponde en exclusiva la denominación de abogada y abogado a quienes se encuentren incorporados a un Colegio de la Abogacía como ejercientes».

La Sala añade que el artículo 8 del mismo Estatuto refuerza esta idea, ya que al referirse a los colegiados no ejercientes ni siquiera utiliza el vocablo "Abogado": "Su carácter se regula al abordar los requisitos de la adquisición y pérdida de la condición de colegiado. En efecto, conforme a ese precepto se dispone que «las personas que reúnan los requisitos establecidos en la Ley 34/2006, de 30 de octubre, para acceder a un Colegio de la Abogacía podrán colegiarse en la categoría de colegiados no ejercientes». Repárese en el indudable valor interpretativo de la palabra «persona» para aludir al colegiado -no al Abogado-no ejerciente".

El tribunal argumenta que una interpretación que conduzca a criminalizar todo acto de deslealtad profesional conduce a la desmesura en la interpretación del artículo 467.2 del Código Penal y no se concilia con la necesidad de reservar un





espacio aplicativo al régimen sancionador previsto en el Estatuto General de la Abogacía.

A juicio de la Sala, la respuesta penal a los perjuicios causados a los intereses encomendados impone algunas restricciones y, por tanto, para que la deslealtad que origina ese perjuicio alcance significado penal, "será indispensable una visible proximidad al proceso jurisdiccional, de suerte que la actuación profesional del Abogado, aun cuando no se haya desarrollado en el proceso lo sea para el proceso. Es la proximidad a ese espacio de jurisdiccionalidad en el que los derechos a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías -cuya defensa instrumental ostenta el profesional de la Abogacía-se manifiestan en su plenitud".

En el caso analizado, el tribunal descarta la existencia de un engaño antecedente encaminado a la obtención de un lucro y por tanto concluye que la vía para la reparación de los daños causados debe ser la Civil (incumplimiento contractual del art.1544 del código Civil) o la exigencia de responsabilidad disciplinaria como colegiado no ejerciente del art. 140 del Estatuto General de la Abogacía.

MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE  
INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO

**XVI** *Semana  
de Estudios  
de Derecho  
Financiero*

Especialmente dedicada a la

**FINANCIACION DE LA  
EMPRESA EN ESPAÑA**

MADRID 1974



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>