

# SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO

REVISTA DE  
POLITICA FISCAL

NÚMERO 22 – mayo 2023

[www.fundef.org/SISA.htm](http://www.fundef.org/SISA.htm)



En recuerdo del  
Cuerpo de Inspectores Técnicos  
del Timbre del Estado



## «JORNADA TRIBUTARIA DE PRIMAVERA»

SEVILLA, 2023

El día 8 de mayo de 2023, la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros organizó, desde su Sede en Sevilla (sesión presencial y telemática), la tradicional «Jornada Tributaria de Primavera» en la que se trataron aspectos del «Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas».

El tiempo de espera, habilitado para las incorporaciones no presenciales, se amenizó con un reportaje fotográfico algunas de cuyas imágenes se han incorporado al Nº 22 de «SISA, ALCABALA Y PAPEL SELLADO, **me tienen desollado**». Dicho reportaje, giraba bajo el título «Triana vista desde Sevilla» y en él se trataba de poner en valor el «sabor no menos especial de Triana» que muchos visitantes de Sevilla desconocen.

**IMAGEN DE PORTADA:**

**Estatua en bronce de Juan Belmonte**

**Plaza del Altozano.**

**TRIANA (Sevilla)**



En un lado del Puente de Triana, la escultura del gran torero, en el otro lado la pequeña Capilla del Carmen que tanto llama la atención a los turistas y en la que se rezó el último respondo por JUAN BELMONTE.

El escultor (Venancio Blanco) no incorporará a la escultura un «corazón ajado» del que hablará MIGUEL HERNÁNDEZ en la «Elegía» por su amigo Ramón Sijé. Venancio Blanco dejó un hueco para que unos vean como corazón la Giralda y otros veamos la Plaza de la Maestranza. Los correteos del niño JUAN por el ALTOZANO se recuerdan, como no, por Sevillanas (Emilio Giménez – J.M. Mayoral)

**«En la plaza que llaman del Altozano,  
Daba clase de arte y el soberano.  
Y anda torito toro, torito toro, torito negro,  
Y embisite mi muleta blanca de sueños»**

**«Nació en la calle Feria y es de Triana,  
Y ese niño torero que Juan se llama.  
Y anda toro torito, torito toro, pasa ceñío,  
Que quiero demostrarte mi torerío»**

Estatua de Juan Belmonte en la plaza del Altozano, Triana (Sevilla)  
Autor de la imagen: Reyes Martín Mas / J. A. López Geta

Índice de imágenes...	
01. Estatua de Juan Belmonte.....	portada
02. Monumento de Triana al arte flamenco .....	8
03. Cerámica Santa Ana .....	12
04. Triana desde el otro lado del puente.....	25
05. Basílica del cachorro .....	26
06. Parroquia de Santa Ana .....	36
07. Triana desde el otro lado del puente.....	38
08. Iglesia de San Jacinto .....	111
09. Capilla de los Marineros.....	112

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

***REVISTA  
DE  
POLITICA FISCAL***

***NÚMERO 22 – MAYO 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. 22: MAYO 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



«1. Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican» (Artículo 106 CE)

oo0oo

«2. El Ministerio Fiscal ejerce sus funciones por medio de órganos propios conforme a los principios de unidad de actuación y dependencia jerárquica y con sujeción, en todo caso, a los de legalidad e imparcialidad» (Artículo 124 CE)

oo0oo

«1. El Tribunal de Cuentas es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del sector público» (Artículo 136 CE)

oo0oo

«1. Las sentencias del Tribunal Constitucional se publicarán en el Boletín Oficial del Estado con los votos particulares, si los hubiere. Tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación y no cabe recurso alguno contra ellas. Las que declaren la inconstitucionalidad de una ley o de una norma con fuerza de ley y todas las que no se limiten a la estimación subjetiva de un derecho, tienen plenos efectos frente a todos» (Artículo 164 CE)

«SIEMPRE CON UN UCRANIA Y SUS MÁRTIRES»



SIN INDEPENDENCIA DE LAS INSTITUCIONES CONSTITUCIONALES:  
LA SEGURIDAD JURÍDICA PELIGRA

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



El marco constitucional actual -el proveniente como ahora se dice del '78, dotado con cierto grado de consciente ingenuidad impuesta por las circunstancias que rodearon su elaboración- tiene un diseño qué, respetado en sus estrictos términos, debería garantizar la seguridad jurídica, y decimos debería porque los hechos parecen empecinados en acreditar que mediante maniobras torticeras ese marco constitucional puede ser alterado de «facto» precisamente por las Instituciones encargadas de mantenerlo incólume, por quienes precisamente han jurado o prometido guardarla.

Así, con ocasión de la tramitación parlamentaria de la Proposición de Ley que más tarde devendría en la Ley 38/2022, hemos podido comprobar cómo las Cortes Generales actuaron evidentemente como colaboradoras, por no decir tal que mandatarias de un Gobierno que, por activa y por pasiva, había declarado como objetivos prioritarios, en la materia que habitualmente nos ocupa, el establecimiento de impuestos (más tarde gravámenes en dos casos) extraordinarios a las entidades bancarias y energéticas y, cómo no, a los «ricos».

En consecuencia de lo expuesto en el párrafo anterior, y como se deduce de lo preceptuado por nuestra Constitución, el Gobierno no podrá ser responsabilizado de gestión política en materia de tales gravámenes, la responsabilidad, más bien la ausencia de la misma, será de las Cortes Generales [Artículo 108 CE: «*El Gobierno responde solidariamente en su gestión política ante el Congreso de los Diputados*»] que, por supuesto, no responden políticamente ante nadie sin perjuicio del enjuiciamiento en materia propia del Tribunal Constitucional.

[En Ponencia presentada en el Jornada Tributaria de Primavera, organizada desde la ciudad de Sevilla por la Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, explicamos con detalle el proceso parlamentario, en nuestra opinión torticero en grado máximo, en virtud del cual tuvo lugar el nacimiento de esa deforme criatura que el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas. Dicha Ponencia está disponible en [www.fundef.org](http://www.fundef.org)].

Sobre los avatares de la doctrina del Tribunal Constitucional, de su tendencia a decidir por la «razón de Estado» (la peor de las razones como tantas veces se ha dicho), tenemos ejemplo bien reciente cual es el de sus pronunciamientos al respecto Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza que han creado un caos en los Tribunales de Justicia, los intérpretes y en definitiva la ciudadanía. Papel importante en ese caos ha jugado el dar a conocer, por medio que se consideran fehacientes (Oficina de Prensa), sus pronunciamientos antes de que se publiquen en el Boletín Oficial del Estado, siendo así que conforme el artículo 164 CE las Sentencias del Tribunal Constitucional tienen el valor de cosa juzgada a partir del día siguiente de su publicación [en el BOE].

Sobre la injerencia política en el funcionamiento del Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) los acontecimientos no dejan lugar a la duda. Aun cuando no con el



alcance pretendido, el Gobierno ha conseguido «torcer el brazo» a dicho Órgano (el artículo 122 CE encomienda al Consejo General del Poder Judicial al «gobierno de los jueces») de modo que el efecto más visible de dicha injerencia lo tenemos en la Sección segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que ha visto reducido al máximo el número de magistrados integrantes de la misma con consecuencias perjudiciales en diversos ámbitos.

Así, una cuestión fundamental (calificación en el IRPF de los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos) como la que se resolvió en la STS 24/2023 (Rec. 2059/2020) se decidió con el voto favorable de tan solo tres magistrados (al Ponente nos referíamos en anterior como el Magistrado -Merino Jara- que prometió volver, y volvió para ganar una batalla perdida antaño, al modo del General (USA) MacArthur en su huida de las Islas Filipinas).

Como ya es sabido, y muy comentado, en la Sentencia más arriba citada se cambió el criterio que hasta entonces había sólida jurisprudencia del Tribunal Supremo con origen en votación de una Sección Segunda [Sala 3ª de dicho Alto Tribunal] integrada por ocho Magistrados (solo uno se opuso al criterio prácticamente unánime, el Magistrado Merino). Los efectos perversos de tal cambio de criterio (de cuya improcedencia argumentaron sólidamente los votos particulares formulados de dos de los Magistrados que también en aquél otro tiempo formaban parte de la dicha Sección segunda) se ponen claramente de manifiesto en el expediente de Consulta Vinculante tramitado con toda rapidez por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública.

En efecto, en Consulta formulada a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Función Pública, la consultante exponía que:

- Había obtenido sentencia favorable en un contencioso-administrativo por la denegación de la devolución de unos ingresos indebidos realizados en la Agencia Tributaria Valenciana (ATV).

- Para ingresar el importe que se le reclamó y que había sido objeto de la sentencia, la consultante solicitó un préstamo bancario, lo que le había generado unos gastos y unos intereses; además, para el procedimiento contencioso-administrativo, tuvo que contratar a un abogado y procurador a los que ha tenido que satisfacer unos honorarios.

Expuestos los anteriores antecedentes, la consultante preguntaba si, a la vista de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo nº 24 de fecha 12/01/2023, los intereses generados por la devolución de ingresos indebidos tributan como ganancia patrimonial y si los gastos generados por el préstamo solicitado y los honorarios del abogado y procurador contratados son deducibles en la renta de la consultante.



Y cómo no, en su contestación, por el «procedimiento de urgencia», cambio su criterio anterior aferrándose de inmediato a la novedad jurisprudencial, contestando en los siguientes términos (Consulta vinculante V0238-23, de fecha 13 de febrero de 2023):

*«Asentado lo anterior, se cuestiona por la consultante, en relación con los intereses de demora abonados por la ATV como consecuencia de la devolución de ingresos indebidos, si los gastos en que ha incurrido en el procedimiento contencioso administrativo resuelto a su favor —honorarios de abogado y procurador—, así como los gastos del préstamo que tuvo que solicitar para abonar el importe reclamado por la ATV, son deducibles en su declaración del IRPF.*

*En contestación a tal cuestión procede indicar que, al no proceder la ganancia patrimonial analizada de una transmisión, la cuantificación de esta ganancia viene dada por el propio importe de los intereses de demora, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1:b) de la Ley del Impuesto, 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".*

*Por tanto, conforme con esta regulación legal, los gastos objeto de consulta no pueden tenerse en cuenta en la determinación de la variación patrimonial producida por los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar la devolución de ingresos indebidos»*

En definitiva, el Centro Directivo concluye (probablemente el Magistrado Merino no pensó en ello) que los gastos realizados por el contribuyente no era más que un caso de aplicación de rentas. De momento, no cabe la esperanza de que alguien sensatamente introduzca los cambios normativos precisos para evitar el atropello.

Con independencia de que los Fallos del Tribunal Supremo en unas ocasiones sean favorables a los obligados tributarios y en otras a las diversas Administraciones Públicas, lo cierto es que, en particular la Sección segunda de la Sala Quinta, no ceja en su propósito de salvaguardar los derechos y garantías de los contribuyentes con relativa frecuencia desconocidos generalmente al amparo del mandato constitucional del deber general de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Así en Sentencia 247/2023, 28 de febrero (Sala Tercera, Sec.2ª. Rec.4598/2021. Ponente: Francisco José Navarro Sanchís) el Tribunal Supremo vuelve a insistir en la aplicación del principio de regularización íntegra que hasta no hace mucho las Administraciones Tributarias soslayaban y que, todavía lo sigue haciendo en determinados casos. De las distintas consideraciones que se hacen en la Sentencia de referencia, nos quedamos con las siguientes:

*Conviene no perder de vista, en una primera aproximación a la naturaleza y justificación de este principio de regularización íntegra, que se trata de un*



*principio general del Derecho tributario de configuración judicial, inspirado en principios constitucionales y legales, que toma como punto de partida la generalizada declaración de los tributos y su cuantificación por la vía de la autoliquidación, por la que la carga, virtualmente universal, de declarar el hecho imponible y cuantificar la deuda recae sobre el llamado por ley a satisfacerlos.*

*En ese contexto, el principio que nos ocupa desarrolla su potencialidad en el curso de la regularización correctora que de tal autoliquidación efectúe la Administración tributaria, en el ejercicio de sus competencias legalmente atribuidas, y tiene por objetivo que tal ajuste sea íntegro o total, es decir, que en el curso de tal comprobación se han de llevar a cabo todas las correcciones y ajustes necesarios para rectificar o establecer la situación tributaria de manera global, tanto si beneficia a la Administración como si la perjudica.*

*«Si el indicado principio de regularización íntegra ha de ser tomado en consideración y aplicado de modo general por la Administración, que no es la dueña del procedimiento ni de los tributos, sino un mero servidor instrumental de uno y otros, incluso debiendo actuar de oficio para ello -estricto deber legal que no es frecuente observar-, con más razón se impone aquí el derecho de la recurrente, si se tiene en cuenta la extraordinaria simplicidad de los hechos acaecidos y la evidencia con que se ha producido una doble imposición»*

Desdichadamente, salvo un cambio radical impensable, la jurisprudencia continuará vigilante para que el principio esencial, del que derivan o complementan otros, de la seguridad jurídica, y las Administraciones Públicas promoviendo modificaciones legislativas dirigidas a la inhibición de las consecuencias para ellas adversas (no para los obligados tributarios) de los fallos judiciales algo de lo que ya tenemos sobrada experiencia.



**Monumento de Triana al arte flamenco  
en TRIANA (Sevilla)**



Autor de la imagen: Reyes Martín Mas / J. A. López Geta

# SUMARIO

## Información FISCAL

### Número 22 / MAYO 2023

<b>PRESENTACIÓN</b> .....	Pág. 3
---------------------------	-----------

Índice de imágenes...	
01. Estatua de Juan Belmonte .....	portada
02. Monumento de Triana al arte flamenco .....	8
03. Cerámica Santa Ana .....	12
04. Triana desde el otro lado del puente .....	25
05. Basílica del cachorro .....	26
06. Parroquia de Santa Ana .....	36
07. Triana desde el otro lado del puente.....	38
08. Iglesia de San Jacinto .....	111
09. Capilla de los Marineros.....	112

<b>SUMARIO</b> .....	9
----------------------	---



<b>I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)</b> .....	13
<b>1. Febrero, 2023</b> .....	13
- Normas publicadas (Analizadas) .....	13
- Normas publicadas (Reseñas) .....	15
<b>2. Marzo, 2023</b> .....	15
- Normas publicadas (Analizadas) .....	15
- Normas publicadas (Reseñas) .....	24



<b>II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)</b> .....	27
<b>1. FEBRERO 2023</b> .....	27
<b>Normas publicadas (Reseña)</b> .....	27
- CCAA Régimen Común .....	27
- CCAA Régimen Foral.....	28
<b>2. MARZO 2023</b> .....	31
<b>Normas publicadas (Reseña)</b> .....	31
- CCAA Régimen Común.....	31



- CCAA Régimen Foral.....	32
---------------------------	----



<b>III. LEGISLACIÓN UNIÓN EUROPEA (FISCAL):</b> .....	37
<b>Febrero, 2023</b> .....	37



<b>IV. JURISPRUDENCIA INTERNA (TS):</b> .....	39
A) <b>FEBRERO, 2023</b> .....	39
A1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	39
A2. SENTENCIAS (Reseñas) .....	59
B) <b>MARZO, 2023</b> .....	87
B1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	87
B2. SENTENCIAS (Reseñas) .....	100



<b>V. TRIBUNAL DE JUSTICIA UNIÓN EUROPEA. Jurisprudencia tributaria:</b> ..	113
A) <b>FEBRERO, 2023</b> .....	113
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	113
II. SENTENCIAS (Reseñas) .....	116
B) <b>MARZO, 2023</b> .....	126
I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares).....	126
II. SENTENCIAS (Reseñas) .....	133



<b>VI. DOCTRINA ADMINISTRATIVA – DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (Mº. DE HACIENDA-FUNCIÓN PÚBLICA):</b> .....	143
<b>FEBRERO, 2023</b> .....	143
<b>I. Consultas vinculantes (con inclusión de PARTICULARES)</b> .....	143
<b>II. Consultas vinculantes (Reseñas)</b> .....	171





<b>VII. REVISTAS Y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES:</b> .....	179
<b>VII.I. REVISTAS</b> .....	179
FEBRERO, 2023.....	179
👉 <b>Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF</b> .....	179
👉 <b>TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria</b> .....	183
👉 <b>BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España</b> .	186
👉 <b>REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA</b> .....	187
👉 <b>CRÓNICA TRIBUTARIA (IEF)</b> .....	192
MARZO, 2023 .....	200
👉 <b>Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF</b> .....	200
👉 <b>TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria</b> .....	204
👉 <b>NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid</b> .....	207
<b>VII.II. PODIUM AUTORAS/AUTORES</b> .....	208
👉 <b>MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ</b> .....	208



<b>VIII. CONDICIÓN HUMANA:</b> .....	209
[Información – Noticias Judiciales – extraída de la Web del Consejo General del Poder Judicial]	
FEBRERO, 2023.....	209
MARZO, 2023 .....	219

\*\*\*\*\*



Cerámica Santa Ana  
en TRIANA (Sevilla)



Autor de la imagen: Reyes Martín Mas / J. A. López Geta

## I. LEGISLACIÓN ESTATAL (FISCAL)

**FEBRERO-MARZO, 2023**

**A. FEBRERO, 2023**

**A.1 Normas publicadas (analizadas)**

→ Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero (ORDEN) [BOE 35/2023, de 3 de febrero)]

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 3508 del BOE núm. 35 de 2023](#)

ASUNTO: se determinan los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 11 de febrero de 2023

### DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Ley 36/2006, de medidas para la prevención del fraude fiscal  
Disposición adicional primera. «Definición de jurisdicción no cooperativa»
- Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991

→ INDICE

- Artículo único Relación de jurisdicciones no cooperativas
- Disposición transitoria única. Aplicación transitoria de la consideración de jurisdicción no cooperativa

### NOVEDADES

(Particulares extraídos de la ORDEN)

- Se aprueba relación de jurisdicciones no cooperativas atendiendo tanto a criterios de transparencia, como de equidad fiscal, identificando Países y territorios caracterizados por:
  - Facilitar la existencia de sociedades extraterritoriales dirigidas a la atracción de beneficios sin actividad económica real.





- La existencia de baja o nula tributación.
- La opacidad y falta de transparencia.
- La inexistencia país de normativa de asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria aplicable.
- La ausencia de un efectivo intercambio de información tributaria con España.
- Los resultados de las evaluaciones realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales sobre la efectividad de los intercambios de información con dichos países y territorios.
  - Se mantienen en la lista países y territorios que ya figuran en la vigente (Real Decreto 1080/1991) y se incorporan: Barbados, Guam, Palaos, Samoa Americana, Trinidad y Tobago y Samoa, por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (offshore business).
  - Se instrumenta un régimen transitorio aplicable, de modo que para los tributos cuyo periodo impositivo no haya finalizado a la fecha de la entrada en vigor de la ORDEN, los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa para dicho periodo impositivo serán los previstos en el Real Decreto 1080/1991.

## → ANÁLISIS

### 1. Jurisdicciones no cooperativas y regímenes fiscales perjudiciales:

1. Anguila.	2. Bahréin.	3. Barbados.	4. Bermudas.
5. Dominica.	7. Gibraltar.	8. Guam.	9. Guernsey.
10. Isla de Man.	11. Islas Caimán.	12. Islas Malvinas.	13. Islas Marianas.
14. Islas Salomón.	15. Islas Turcas y Caicos.	16. Islas Vírgenes Británicas.	17. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América.
18. Jersey.	19. Palaos.	20. Samoa, por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (offshore business).	21. Samoa Americana.
22. Seychelles.	23. Trinidad y Tobago.	24. Vanuatu.	

### 2. Aplicación transitoria de la consideración de jurisdicción no cooperativa





En relación con los tributos cuyo período impositivo no hubiera concluido en la fecha de la entrada en vigor de la ORDEN [ de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria segunda de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal] los países o territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa en dicho período impositivo:

Serán los países o territorios previstos en el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

## A.2. Normas publicadas (Reseña)

- Orden HFP/188/2023, de 27 de febrero, por la que se aprueba la relación de valores negociados en centros de negociación, con su valor de negociación medio correspondiente al cuarto trimestre de 2022, a efectos de la declaración del Impuesto Sobre el Patrimonio del año 2022 y de la declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas, y por la que se modifica la Orden HAC/612/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 179, «Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE 50/2023, de 28 de febrero)

[Disposición 5260 del BOE núm. 50 de 2023](#)

- Resolución de 9 de febrero de 2023, del Comisionado para el Mercado de Tabacos, por la que se establece el procedimiento para el pago por vía telemática de las tasas y el canon establecidos en la Ley 13/1998, de 4 de mayo, de Ordenación del mercado de tabacos y normativa tributaria (BOE 40/2023, de 16 de febrero)

[Disposición 4134 del BOE núm. 40 de 2023](#)

## B. MARZO, 2023

### B.1. Normas publicadas (Analizadas)

 Ley 6/2023, de 17 de marzo (LEY) [BOE 66/2023, de 18 de marzo]

Acceso al documento. Vínculo: [Disposición 7053 del BOE núm. 66 de 2023](#)

ASUNTO: Mercados de Valores y de Servicios de Inversión

FECHA DE ENTRADA EN VIGOR: 7 de abril de 2023

Clausula derogatoria. el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, ahora derogado como se ha señalado en el párrafo anterior.





## DERECHO TRIBUTARIO AFECTADO

- Derecho Tributario. Parte General.
  - Obligaciones de información
  - Exenciones
- Derecho Tributario. Parte Especial
  - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
  - Impuesto sobre el Valor Añadido
  - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
  - Tasas

→ INDICE

### 1. Articulado

- Artículo 338. Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
- Artículo 339. Obligación de comunicación a la Administración Tributaria
- Artículo 340. Exenciones fiscales

### 2. Disposiciones finales

- Disposición final quinta.- Modificación 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.
- Disposición final octava.- Modificación de la Ley 16/2014, de 30 de septiembre, por la que se regulan las tasas de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

## NOVEDADES

(Particulares extraídos de la Introducción de la LEY)

- El Título X de la LEY incorpora la normativa contenida en el TÍTULO IX (Régimen Fiscal de las Operaciones sobre Valores) del ahora derogado Real Decreto Legislativo 4/2015.
- Se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [...] para proteger, vía deducción por maternidad, a las mujeres que durante los años 2020 a 2022 pasaron a encontrarse en la situación legal de desempleo.
- Se modifica la Ley 16/2014, de 30 de septiembre, por la que se regulan las tasas de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, para eliminar la tasa aplicable a la verificación de los requisitos de admisión a negociación de valores no participativos,



e incluyendo a las empresas de asesoramiento financiero nacionales dentro del ámbito de imposición de ciertas tasas establecidas en la Ley.

## → ANÁLISIS

### 1. Articulado

#### 1.1. Artículo 338. **Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**

(Antes, artículo 314 «Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados» del Real Decreto Legislativo 4/2015.)

«1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá, salvo prueba en contrario, que se actúa con ánimo de elusión del pago del impuesto correspondiente a la transmisión de bienes inmuebles en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.
- c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.



3. En los supuestos en que la transmisión de valores quede sujeta a los impuestos citados sin exención, según lo previsto en el apartado 2 anterior, se aplicarán las siguientes reglas:

1.<sup>a</sup> Para realizar el cómputo del activo, los valores netos contables de todos los bienes contabilizados se sustituirán por sus respectivos valores de mercado determinados a la fecha en que tenga lugar la transmisión o adquisición. A estos efectos, el sujeto pasivo estará obligado a formar un inventario del activo en dicha fecha y a facilitarlo a la Administración Tributaria a requerimiento de esta.

En el caso de bienes inmuebles, los valores netos contables se sustituirán por los valores que deban operar como base imponible del impuesto en cada caso, conforme a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

2.<sup>a</sup> Tratándose de sociedades mercantiles, se entenderá obtenido dicho control cuando directa o indirectamente se alcance una participación en el capital social superior al 50 por ciento. A estos efectos se computarán también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades.

3.<sup>a</sup> En los casos de transmisión de valores a la propia sociedad tenedora de los inmuebles para su posterior amortización por ella, se entenderá a efectos fiscales que tiene lugar el supuesto de elusión definido en las letras a) o b) del apartado anterior. En este caso será sujeto pasivo el accionista que, como consecuencia de dichas operaciones, obtenga el control de la sociedad, en los términos antes indicados.

4.<sup>a</sup> En las transmisiones de valores que, conforme al apartado 2, estén sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas, que tendrán la consideración de entrega de bienes a efectos del mismo, la base imponible se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes que deban computarse como inmuebles. A este respecto, en los supuestos recogidos en el apartado 2.c), la base imponible del impuesto será la parte proporcional del valor de mercado de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

5.<sup>a</sup> En las transmisiones de valores que, de acuerdo a lo expuesto en el apartado 2, deban tributar por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para la práctica de la liquidación, se aplicarán los elementos de dicho impuesto a la parte proporcional del valor de los inmuebles, calculado de acuerdo con las reglas contenidas en su normativa. A tal fin se tomará como base imponible:

– En los supuestos a los que se refiere el apartado 2.a), la parte proporcional sobre el valor de la totalidad de las partidas del activo que, a los efectos de la





aplicación de este precepto, deban computarse como inmuebles, que corresponda al porcentaje total de participación que se pase a tener en el momento de la obtención del control o, una vez obtenido, onerosa o lucrativamente, dicho control, al porcentaje en el que aumente la cuota de participación.

– En los supuestos a los que se refiere el apartado 2.b), para determinar la base imponible solo se tendrán en cuenta los inmuebles de aquellas cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles no afectos a actividades empresariales o profesionales.

– En los supuestos a que se refiere el apartado 2.c), la parte proporcional del valor de los inmuebles que fueron aportados en su día correspondiente a las acciones o participaciones transmitidas.

### 1.2. Artículo 339. **Obligación de comunicación a la Administración Tributaria**

(Antes, artículo 315 «Obligación de comunicación a la Administración Tributaria» del Real Decreto Legislativo 4/2015.)

«1. Las entidades emisoras de valores, las sociedades y agencias de valores y los demás intermediarios financieros quedan obligados a comunicar a la Administración Tributaria cualquier operación de emisión, suscripción y transmisión de valores en la que hubieran intervenido. Esta comunicación implicará la presentación de relaciones nominales de compradores y vendedores, clase y número de los valores transmitidos, precios de compra o venta, fecha de la transmisión y número de identificación fiscal del adquirente y transmitente en los plazos y en la forma que reglamentariamente se determine.

2. A los efectos previstos en el apartado anterior, quien pretenda adquirir o transmitir valores deberá comunicar, al tiempo de dar la orden correspondiente, su número de identificación fiscal a la entidad emisora e intermediarios financieros respectivos, que no atenderán aquélla hasta el cumplimiento de dicha obligación»

### 1.3. Artículo 340. **Exenciones fiscales**

(Antes, artículo 316 «Exenciones fiscales», del Real Decreto Legislativo 4/2015.)

«La CNMV gozará de las mismas exenciones fiscales que atribuya al Banco de España la legislación vigente»

## 2. Disposiciones finales

### 2.1. Disposición final quinta. **Modificación de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas [...]**

Se modifica la disposición adicional trigésima octava («Aplicación de determinados incentivos fiscales») de la Ley 35/2006 para incorporar un nuevo punto relativo a la deducción por maternidad de modo que el beneficio fiscal se amplía.



Hasta el 6 de abril de 2023, la presente disposición adicional contaba con los siguientes preceptos:

«1. Lo previsto en el apartado 3 del artículo 32 de esta Ley solamente resultará de aplicación a los contribuyentes que hubieran iniciado el ejercicio de una actividad económica a partir de 1 de enero de 2013.

2. Lo previsto en los artículos 38.2 y 68.1 de esta Ley solamente resultará de aplicación respecto de las acciones o participaciones suscritas a partir de la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización.

3. La deducción prevista en el artículo 37 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a que se refiere el artículo 68.2 de esta Ley, sólo resultará de aplicación respecto de los rendimientos netos de actividades económicas obtenidos a partir de 1 de enero de 2013»

A partir del 7 de abril de 2023 la disposición adicional de referencia cuenta con un nuevo punto, el 4, conforme al que se añade un nuevo punto 4 con la siguiente redacción:

«4. A efectos de la deducción por maternidad correspondiente a los períodos impositivos 2020, 2021 y 2022, se entenderá que continúan realizando una actividad por cuenta propia o ajena por la cual están dadas de alta en la Seguridad Social o mutualidad las mujeres que a partir de 1 de enero de 2020 hubieran pasado a encontrarse en situación legal de desempleo como consecuencia de haber quedado suspendido el contrato de trabajo o encontrarse en un período de inactividad productiva de las trabajadoras fijas-discontinuas, así como las trabajadoras por cuenta propia perceptoras de una prestación por cese de actividad como consecuencia de la suspensión de la actividad económica desarrollada, pudiendo aplicar la deducción por maternidad por los meses en los que continúen en dicha situación y se cumplan el resto de requisitos establecidos en el artículo 81 de la Ley del Impuesto en su redacción vigente en el momento del devengo del Impuesto.

La deducción por maternidad correspondiente a los meses de 2020 y 2021 respecto de los que se cumpla lo dispuesto en el párrafo anterior, se practicará de forma separada en la declaración de este Impuesto correspondiente al período impositivo 2022 en los términos que se establezcan en la orden ministerial por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2022, y se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos. No obstante, estos importes se entenderán aplicados en el caso de que en dichos meses el contribuyente hubiera practicado la deducción de forma efectiva y no se hubiera regularizado, siempre que se ajuste a los términos y condiciones establecidos en el párrafo anterior. La deducción así aplicada para cada uno de estos ejercicios





no podrá exceder junto con los pagos o deducciones practicadas en ese año del importe previsto en el apartado 1 del artículo 81 de la Ley del Impuesto para cada año».

Recordemos que hasta la entrada en vigor del transcrito punto 4, la deducción por maternidad era de aplicación a las mujeres con hijos menores de 3 años que realizan una actividad por cuenta propia o ajena, por lo que deben estar dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad. Pues bien, la nueva norma recurre a la «ficción» considerar que determinadas mujeres (a efectos de la deducción por maternidad) continúan realizando una actividad por cuenta propia o ajena por la cual están dadas de alta en la Seguridad Social o mutualidad. Dichas mujeres y a partir del 1 de enero de 2020, habrán de encontrarse en alguna de las siguientes situaciones:

Con esta nueva ley, se modifica la LIRPF para que, a los efectos de la deducción por maternidad señalada, se entienda que:

- ✓ Situación legal de desempleo como consecuencia de haber quedado suspendido el contrato de trabajo.
- ✓ Período de inactividad productiva de las trabajadoras fijas-discontinuas.
- ✓ Cese de actividad (trabajadoras por cuenta propia) como consecuencia de la suspensión de la actividad económica desarrollada.

## ATENCIÓN

En todo caso, para la aplicación de la deducción, será necesario que se den el resto de los requisitos establecidos en el artículo 81 de la LIRPF en su redacción vigente en el momento del devengo del Impuesto.

*«1. Las mujeres con hijos menores de tres años con derecho a la aplicación del mínimo por descendientes previsto en el artículo 58 de esta ley, que en el momento del nacimiento del menor perciban prestaciones contributivas o asistenciales del sistema de protección de desempleo, o que en dicho momento o en cualquier momento posterior estén dadas de alta en el régimen correspondiente de la Seguridad Social o mutualidad con un período mínimo, en este último caso, de 30 días cotizados, podrán minorar la cuota diferencial de este Impuesto hasta en 1.200 euros anuales por cada hijo menor de tres años hasta que el menor alcance los tres años de edad. En los supuestos de adopción o acogimiento, tanto preadoptivo como permanente, la deducción se podrá practicar, con independencia de la edad del menor, durante los tres años siguientes a la fecha de la inscripción en el Registro Civil.*

*Cuando la inscripción no sea necesaria, la deducción se podrá practicar durante los tres años posteriores a la fecha de la resolución judicial o administrativa que la declare.*

*En caso de fallecimiento de la madre, o cuando la guarda y custodia se atribuya*





*de forma exclusiva al padre o, en su caso, a un tutor, siempre que cumpla los requisitos previstos en este artículo, este tendrá derecho a la práctica de la deducción pendiente.*

*2. El importe de la deducción a que se refiere el apartado 1 anterior se podrá incrementar hasta en 1.000 euros adicionales cuando el contribuyente que tenga derecho a la misma hubiera satisfecho en el período impositivo gastos de custodia del hijo menor de tres años en guarderías o centros de educación infantil autorizados.*

*En el período impositivo en que el hijo menor cumpla tres años, el incremento previsto en este apartado podrá resultar de aplicación respecto de los gastos incurridos con posterioridad al cumplimiento de dicha edad hasta el mes anterior a aquel en el que pueda comenzar el segundo ciclo de educación infantil.*

*A estos efectos se entenderán por gastos de custodia las cantidades satisfechas a guarderías y centros de educación infantil por la preinscripción y matrícula de dichos menores, la asistencia, en horario general y ampliado, y la alimentación, siempre que se hayan producido por meses completos y no tuvieran la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos por aplicación de lo dispuesto en las letras b) o d) del apartado 3 del artículo 42 de esta ley.*

*3. La deducción prevista en el apartado 1 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses del período impositivo posteriores al momento en el que se cumplen los requisitos señalados en el apartado 1 anterior, en los que la mujer tenga derecho al mínimo por descendientes por ese menor de tres años, siempre que durante dichos meses no se perciba por ninguno de los progenitores en relación con dicho descendiente el complemento de ayuda para la infancia previsto en la Ley 19/2021, de 20 de diciembre, por la que se establece el ingreso mínimo vital.*

*Cuando tenga derecho a la deducción en relación con ese descendiente por haberse dado de alta en la Seguridad social o mutualidad con posterioridad al nacimiento del menor, la deducción correspondiente al mes en el que se cumpla el período de cotización de 30 días al que se refiere el apartado 1 anterior, se incrementará en 150 euros.*

*El incremento de la deducción previsto en el apartado 2 anterior se calculará de forma proporcional al número de meses en que se cumplan de forma simultánea los requisitos de los apartados 1 y 2 anteriores, salvo el relativo a que sea menor de tres años en los meses a los que se refiere el segundo párrafo del apartado 2 anterior, y tendrá como límite el importe total del gasto efectivo no subvencionado satisfecho en dicho período a la guardería o centro educativo en relación con ese hijo.*

*4. Se podrá solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el abono del importe de la deducción previsto en el apartado 1 anterior de forma*





*anticipada. En estos supuestos, no se minorará la cuota diferencial del impuesto.*

*5. Reglamentariamente se regularán el procedimiento y las condiciones para tener derecho a la práctica de esta deducción, los supuestos en que se pueda solicitar de forma anticipada su abono y las obligaciones de información a cumplir por las guarderías o centros infantiles»*

## 2.2. Disposición final octava. **Modificación de la Ley 16/2014, de 30 de septiembre, por la que se regulan las tasas de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.**

La modificación alcanza a:

**UNO. La Subsección primera de la Sección primera del Capítulo II, artículos 7 a 12.** (Tasas por examen de la documentación necesaria para la verificación del cumplimiento de los requisitos para la admisión a negociación de valores en mercados secundarios oficiales)

DOS. Tasas por examen de la documentación necesaria para la autorización o declaración de no oposición de determinadas personas o entidades y de actos relacionados con dichas personas o entidades

Nueva redacción: letras a) y b) del artículo 39 «Hecho imponible» y apartado dos del artículo 41. «Cuotas»

TRES. Tasas por inscripción de determinadas personas o entidades y de actos relacionados con dichas personas o entidades en los registros oficiales de la CNMV

Nueva redacción: apartados 1 de los artículos 44 «Hecho imponible» y 46 «Cuotas»,

CUATRO. Tasas por supervisión e inspección de los requisitos de solvencia y actividad de determinadas personas o entidades inscritas en los registros oficiales de la CNMV.

Nueva redacción de los artículos 55 «Sujetos pasivos» y 56 «Bases imponibles, tipos de gravamen y cuotas»

CINCO. Tasas por supervisión e inspección de las normas de conducta de las personas o entidades que realizan actividades de prestación de servicios de inversión.

Nueva redacción: letra a) del artículo 60 «Sujeto pasivo»

### ATENCIÓN

Se elimina la tasa aplicable a la verificación de los requisitos de admisión a negociación de valores no participativos, e incluyendo a las empresas de asesoramiento financiero nacionales dentro del ámbito de imposición de algunas de las tasas establecidas en la Ley.





## B.2. Normas publicadas (Reseña)

- Orden HFP/307/2023, de 28 de marzo, por la que se modifica la Orden HAC/590/2021, de 9 de junio, por la que se aprueba el modelo 490 de «Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales» y se determina la forma y procedimiento para su presentación. (BOE 77/2023, de 31 de marzo)

[Disposición 8115 del BOE núm. 77 de 2023](#)

- Orden HFP/308/2023, de 28 de marzo, por la que se modifica la Orden HAC/510/2021, de 26 de mayo, por la que se aprueba el modelo 604 «Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Autoliquidación» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación. (BOE 77/2023, de 31 de marzo)

[Disposición 8116 del BOE núm. 77 de 2023](#)

- Orden HFP/309/2023, de 28 de marzo, por la que se aprueban el modelo 792, «Autoliquidación de la aportación a realizar por los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisivo y por los prestadores del servicio de intercambio de vídeos a través de plataforma de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma», y el modelo 793, «Pagos a cuenta de la aportación a realizar por los prestadores del servicio de comunicación audiovisual televisivo y por los prestadores del servicio de intercambio de vídeos a través de plataforma de ámbito geográfico estatal o superior al de una Comunidad Autónoma», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE 77/2023, de 31 de marzo)

[Disposición 8117 del BOE núm. 77 de 2023](#)

- Orden HFP/310/2023, de 28 de marzo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio, ejercicio 2022, se determinan el lugar, forma y plazos de presentación de los mismos, se establecen los procedimientos de obtención, modificación, confirmación y presentación del borrador de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación de ambos por medios electrónicos ( BOE 77/2023, de 31 de marzo)

[Disposición 8118 del BOE núm. 77 de 2023](#)

- Orden HFP/311/2023, de 28 de marzo, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 50.000 euros. (BOE 77/2023, de 31 de marzo)

[Disposición 8119 del BOE núm. 77 de 2023](#)





- Orden HFP/312/2023, de 28 de marzo, por la que se modifica la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación electrónica; y la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establecen el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas a través de cuentas abiertas en las Entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE 77/2023, de 31 de marzo)

[Disposición 8120 del BOE núm. 77 de 2023](#)

\*\*\*\*\*

**TRIANA (Sevilla)**



Autor de la imagen: Reyes Martín Mas / J. A. López Geta



**Basílica del Cristo de la Expiración o Basílica del Cachorro**



Autor de la imagen: Reyes Martín Mas / J. A. López Geta

## II. LEGISLACIÓN AUTONÓMICA (FISCAL)

### Normas publicadas (Reseña)

#### 1. FEBRERO, 2023

##### A) CCAA (Régimen Común)

##### → ARAGÓN

- Ley 1/2023, de 26 de enero, por la que se modifica el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, mediante la introducción de deducciones autonómicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con motivo del conflicto armado en Ucrania (BOA 26 2023 , de 8 de febrero)

[LEY 1/2023, de 26 de enero. \(aragon.es\)](#)

##### → CANARIAS

- Resolución de 10 de enero de 2023, de la Directora, por la que se establecen procedimientos o trámites concretos para los que puedan otorgarse apoderamientos para actuar de forma electrónica ante la Agencia Tributaria Canaria (BOC 23/2023, de 2 de febrero)

[boc-a-2023-023-368.pdf](#)

##### → CASTILLA-LA MANCHA

- Resolución de 24/01/2023, de la Dirección General de Tributos y Ordenación del Juego, por la que se aprueba el censo fiscal de las máquinas de juego autorizadas en la comunidad autónoma de Castilla-La Mancha a fecha 01/01/2023 DOCM 23/2022, de 2 de febrero)

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

##### → CATALUÑA

- Orden Eco/16/2023, de 1 de febrero, por la que se modifica el modelo 900, del gravamen de protección civil, aprobado por la Orden VEH/35/2016, de 19 de febrero, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 510, del impuesto sobre las viviendas vacías, y 900, del gravamen de protección civil (DOGC 8848, de 6 de febrero)

[ORDEN ECO/16/2023, de 1 de febrero \(gencat.cat\)](#)





## → MURCIA

- Orden de 2 de febrero de 2023 de la Consejería de Economía, Hacienda, Fondos Europeos y Administración Digital, por la que se publican las tarifas de las tasas y precios públicos aplicables en el año 2023 (BORM 40/2022, de 18 de febrero)

[Publicación número 951 del BORM número 40 de 18/02/2023](#)

## B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

### → NAVARRA

- Orden Foral 1/2023, de 11 enero, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se modifican las órdenes forales que aprueban los modelos 181, 184, 196, 198 y 280. (BON 24/2023, de 3 de febrero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 83/2022, de 8 de agosto, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se regula el censo de representación voluntaria en el ámbito de la Hacienda Foral de Navarra y del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Navarra. (BON 24/2023, de 3 de febrero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Decreto Foral Legislativo 1/2023, de 25 de enero, de armonización tributaria, por el que se modifican la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales, la Ley Foral 37/2022, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se prorrogan determinadas medidas en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y con el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. (BON 26/2023, de 7 de febrero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Orden Foral 3/2023, de 16 de enero, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y de embarcaciones usados, aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (BON 38/2023, 22 de febrero)

[Anuncio - Boletín Oficial de Navarra](#)

- Resolución 2/2023, de 17 de febrero, del director del Servicio de Riqueza Territorial y Tributos Patrimoniales de la Hacienda Foral de Navarra, por la que se aprueban los valores de los bienes inmuebles, inscritos en el Registro de la Riqueza Territorial con posterioridad al día 30 de noviembre de 2022 y correspondientes al mismo año, que obren en el referido registro administrativo a 27 de febrero de 2023.





## [Resolución 2/2023, de 17 de febrero](#)

- Orden Foral 10/2023, de 13 de febrero, de la consejera de Economía y Hacienda por la que se modifican la Orden Foral 27/2009, de 27 de febrero, del consejero de Economía y Hacienda que aprueba el modelo 189 "Declaración informativa anual acerca de valores, seguros y rentas", y la Orden Foral 80/2013, de 1 de marzo, de la consejera de Economía, Hacienda, Industria y Empleo que aprueba el modelo 720 "Declaración informativa de bienes y derechos situados en el extranjero"(BON 42/2023, de 28 de febrero)

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

- Orden Foral 11/2023, de 16 de febrero, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se regula el procedimiento para la gestión y pago de las ayudas extraordinarias y temporales para sufragar el precio del gasóleo consumido por los productores agrarios, así como 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, previstas en el Real Decreto-ley 20/2022, de 27 de diciembre. (BON 42/2023, de 28 de febrero)

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

### PAIS VASCO

#### Diputaciones-Territorios Históricos

##### ▪ ÁLAVA

- Orden Foral 8/2023, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 13 de enero, por la que se modifica la Orden Foral 38/2015, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 4 de febrero, de aprobación de los nuevos modelos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 303 Autoliquidación y 322 Grupo de Entidades y la Orden Foral 765/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 11 de diciembre, de aprobación de los Modelos 390 y 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A 13/2023, de 1 de febrero)

## [2023\\_013\\_00277\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 24/2023, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 23 de enero, por la que se modifica el plazo de presentación e ingreso de determinadas autoliquidaciones y declaraciones (BOTH A 15/2013, de 6 de febrero)

## [2023\\_015\\_00290\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Norma Foral 3/2023, de 25 de enero, General Presupuestaria (BOTH A 16/2023, de 8 de febrero)

## [2023\\_016\\_00321\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)





- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2023, del Consejo de Gobierno Foral de 7 de febrero. Aprobar la modificación del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y adopción de medidas en relación con la imputación temporal de determinadas compensaciones procedentes de seguros agrarios (BOTH 19/2023, de 15 de febrero)

[2023\\_019\\_00404\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2023, del Consejo de Gobierno Foral de 14 de febrero. Aprobar la adaptación a la normativa tributaria alavesa de diversas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en los Impuestos Especiales, en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica y en el interés de demora (BOTH 22/2023, 22 de febrero)

[2023\\_022\\_00478\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Decreto Foral 4/2023, del Consejo de Gobierno Foral de 21 de febrero. Aprobar la regulación para el año 2023 del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido

[2023\\_025\\_00548\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

## ▪ VIZCAYA

- Orden Foral 35/2023, de 2 de febrero, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el coeficiente modulador de referencia con el mercado «Coeficiente K» aplicable en las valoraciones automatizadas de los bienes inmuebles de naturaleza rústica. (BOB 29/2023, de 10 de febrero)

[I-187\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

## ▪ GIPUZKOA

- Orden Foral 66/2023, de 8 de febrero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, impuesto sobre sucesiones y donaciones, impuesto especial sobre determinados medios de transporte e impuesto sobre el patrimonio. (BOG 34/2023, 20 de febrero)

[2300939 \(gipuzkoa.eus\)](#)

- Orden Foral 83/2023, de 15 de febrero, por la que se regula el procedimiento para solicitar la ayuda a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio prevista en el 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. BOG 34/2023, 20 de febrero)

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





- Orden Foral 65/2023, de 8 de febrero, por la que se aprueba el modelo 002 de solicitud de alta, modificación y baja en el Registro de Trabajadores Fronterizos y se establece el lugar y plazo para su presentación. (BOG 36/2023, de 22 de febrero)

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

## 2. MARZO, 2023

### A) CCAA (RÉGIMEN COMÚN)

#### → CASTILLA-LEÓN

- Ley 1/2023, de 24 de febrero, de Medidas Tributarias, Financieras y Administrativa (DOCYL 4/2023, de 6 de marzo)

[BOCyL n.º 44, 6 de marzo de 2023 - Disp. 001 \(jcyl.es\)](#)

#### → CATALUÑA

- Resolución Eco/784/2023, de 7 de marzo, por la que se da publicidad a los criterios generales del Plan de control tributario de la Agencia Tributaria de Cataluña para el 2023 (DOGC 8872 de 10 de marzo)

[RESOLUCIÓN ECO/784/2023, de 7 de marzo, \(gencat.cat\)](#)

- Ley 2/2023, de 16 de marzo, de presupuestos de la Generalitat de Catalunya para 2023 (DOGC 8877 - 17.03.2023)

[LEY 2/2023, de 16 de marzo, \(gencat.cat\)](#)

- Ley 3/2023, de 16 de marzo, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público para el 2023. (DOGC 8877 - 17.03.2023)

[LEY 3/2023, de 16 de marzo, \(gencat.cat\)](#)

#### → EXTREMADURA

- Ley 1/2023, de 2 de marzo, de gestión y ciclo urbano del agua de Extremadura (DOE 44/2023, de 6 de marzo).

[DOE n.º 44 - 6-marzo-2023 \(juntaex.es\)](#)

- Ley 4/2023, de 29 de marzo, que modifica la Ley 11/2019, de 11 de abril, de promoción y acceso a la vivienda de Extremadura, y por la que se crea el Impuesto sobre las viviendas vacías a los grandes tenedores, el Fondo de Garantía de Adquisición de Vivienda de Extremadura y el Mecanismo de garantía de alojamiento y realojamiento del menor y se modifican otras normas tributarias. (DOE 63 /2023, de 31 de marzo)

[DOE n.º 63 31-marzo-2023 \(juntaex.es\)](#)

#### → LA RIOJA





- Ley 3/2023, de 23 de febrero, de familias monoparentales en La Rioja (BOLR 48/2023, de 9 de marzo)

[Bor \(larioja.org\)](#)

## → MADRID

- ORDEN de 23 de febrero de 2023, de la Consejería de Economía, Hacienda y Empleo, por la que se establece el procedimiento para la elaboración, presentación y pago electrónico de autoliquidaciones, se aprueba la diligencia acreditativa de la presentación y pago electrónico, se establecen los supuestos de obligatoriedad de presentación electrónica y se aprueban los modelos de autoliquidación correspondientes a los impuestos gestionados por la Comunidad de Madrid (BOCM 86/2023, de 14 de marzo)

[untitled \(bocm.es\)](#)

- Ley 3/2023, de 16 de marzo, por la que se modifica el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, para la adopción de medidas fiscales dirigidas a la protección a la maternidad y paternidad y de fomento de la natalidad y la conciliación (BOCM 70/2023, de 23 de marzo)

[untitled \(bocm.es\)](#)

## → MURCIA

- Ley 1/2023, de 23 de febrero, por la que se regula el reconocimiento de la condición de familia monoparental en la Región de Murcia (BORM 55/2023, de 8 de marzo)

[Publicación número 1355 del BORM número 55 de 08/03/2023](#)

## → VALENCIA

- Decreto Ley 5/2023, de 16 de marzo, del Consell, de aprobación de las medidas necesarias para la concesión de ayudas destinadas a impulsar un nuevo modelo económico de la industria audiovisual en materia de producción de obras cinematográficas y obras audiovisuales en territorio valenciano (DOGV 9557/20.03.2023)

[2023\\_3015.pdf \(gva.es\)](#)

## B) CCAA (RÉGIMEN FORAL)

### → NAVARRA

- Orden Foral 9/2023, de 10 de febrero, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se actualizan para el año 2023 los importes establecidos en el artículo 68 del Texto Refundido de la Ley Foral del impuesto sobre la renta de las





personas físicas, relativos a las deducciones por pensiones de viudedad y por pensiones de jubilación (BON 47/2023, de 7 de marzo)

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

- Orden Foral 13/2023, de 28 de febrero, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se desarrolla el régimen especial para personas trabajadoras desplazadas, y se aprueban los modelos 149 "Comunicación de la opción, renuncia, exclusión y fin del plazo de aplicación del régimen especial para personas trabajadoras desplazadas" y 150 "Autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del régimen especial para personas trabajadoras desplazadas". (BON 55/2023, de 17 de marzo)

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

- Orden Foral 17/2023, de 8 de marzo, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 179 de "Declaración informativa anual de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos".(BON 61/2023, de 27 de marzo)

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

- Orden Foral 19/2023, de 16 de marzo, de la consejera de Economía y Hacienda, por la que se aprueba el modelo 366 "Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la coincineración de residuos. Autoliquidación" y se regula la inscripción en el Registro territorial del impuesto (BON 65/2023, de 31 de marzo)

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

### PAIS VASCO

Diputaciones-Territorios Históricos

#### ▪ ÁLAVA

- Decreto Foral 4/2023, del Consejo de Gobierno Foral de 21 de febrero. Aprobar la regulación para el año 2023 del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A 25/203, de 1 de marzo)

[2023\\_025\\_00548\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 111/2023, de la Diputada Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 21 de febrero. Aprobación del 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 (BOTH A 25/2023, de 1 de marzo)

[2023\\_025\\_00558\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)





- Decreto Foral 9/2023, del Consejo de Gobierno Foral de 7 de marzo. Aprobar los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (BOTH A 31/2023, de 15 de marzo)

[2023\\_031\\_00726\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Norma Foral 8/2023, de 8 de marzo, de convalidación del Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 2/2023, de 14 de febrero, por el que se aprueba la adaptación a la normativa tributaria alavesa de diversas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en los Impuestos Especiales, en el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica y en el interés de demora (BOTH A 32/2023, de 17 de marzo)

[2023\\_032\\_00768\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

- Orden Foral 143/2023, de la Diputada de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 2 de marzo. Aprobación de las normas y modalidades para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2022 (BOTH A 32/2023, de 17 de marzo)

[2023\\_032\\_00765\\_C.pdf \(araba.eus\)](#)

## ▪ VIZCAYA

- Norma Foral 3/2023, de 15 de febrero, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 17 de noviembre de 2022 y del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 27 de diciembre de 2022 (BOB 42/2023, de 1 de marzo)

[I-248\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Decreto Foral Normativo 1/2023, de 28 de febrero, de medidas tributarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido, en el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (BOB 47/2023, de 8 de marzo)

[I-273\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Decreto Foral 22/2023, de 7 de marzo, de la Diputación Foral de Bizkaia por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento de gestión de los tributos del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB 49/2023, de 10 de marzo)

[I-280\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Orden Foral 97/2023, de 21 de marzo, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 655/2022, de 22 de junio, del diputado





foral de Hacienda y Finanzas por la que se aprueba el modelo 490 de Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y se modifica el plazo de presentación del modelo 179 Declaración Informativa de la cesión de viviendas para uso turístico (BOG 56/2023, de 24 de marzo)

[I-369\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

- Decreto Foral 28/2023, de 21 de marzo, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia (BOB 62/2023, de 29 de marzo)

[I-360\\_cas.pdf \(bizkaia.eus\)](#)

### ▪ GIPUZKOA

- Orden Foral 86/2023, de 17 de febrero, por la que se aprueba el modelo 620 de autoliquidación del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados por la transmisión de medios de transporte usados, así como las formas de presentación e ingreso de la cuota resultante. (BOG 42/2023, 2 de marzo)

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

- Orden Foral 113/2023, de 10 de marzo, por la que se modifica la Orden Foral 88/2022, de 11 de febrero, por la que se aprueba el modelo 179, «Declaración informativa de la cesión de uso de viviendas para uso turístico» y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación. (BOG 51/2023, 15 de marzo)

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

- Orden Foral 124/2023, de 16 de marzo, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre el patrimonio correspondientes al período impositivo 2022, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso (BOG 57/2023, de 23 de marzo)

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

**Real Parroquia de Santa Ana  
(popularmente conocida como la catedral de Triana)**



Autor de la imagen: Reyes Martín Mas / J. A. López Geta

## III. LEGISLACIÓN UNIÓN EUROPEA (FISCAL)

### Diario Oficial de la Unión Europea

#### Normas publicadas (Reseña)

- Reglamento (UE) 2023/246, de 30 de enero del Consejo, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 389/2012 en lo que respecta al intercambio de la información conservada en los registros electrónicos relativa a los operadores económicos que trasladan productos sujetos a impuestos especiales entre Estados miembros con fines comerciales (6.2.2023-L 34/1)

[Publications Office \(europa.eu\)](https://european-council.europa.eu/media/e3000420/1/162223main_en.pdf)



TRIANA (Sevilla)



Autor de la imagen: Reyes Martín Mas / J. A. López Geta

## IV. JURISPRUDENCIA INTERNA

### SENTENCIAS RELATIVAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO

#### TRIBUNAL SUPREMO (ESPAÑA)

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

A) FEBRERO, 2023

→ A1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 178/2023 [15.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3001/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 414/2023 - ECLI:ES:TS:2023:414]

#### RESUMEN

Responsabilidad solidaria. Art. 42.2.a) LGT. Reparto de dividendos acordada en una sociedad tras la venta de participaciones de otra. El mero hecho de obtener el beneficio repartido, sin constar la asistencia o voto del socio, no basta a efectos de la responsabilidad, por lo general. 1) La responsabilidad establecida en el artículo 42.2.a) LGT es subjetiva, contiene un elemento tendencial y su establecimiento está sometido a la prueba por la Administración de la conducta y de la finalidad a que aspira. 2) Por regla general, no basta con un mero no hacer -no asistir a la junta, no votar o no impugnar el acuerdo social-, si la conducta merecedora de la responsabilidad solidaria es la del artículo 42.2.a) LGT y se consuma con el reparto de dividendos acordado en Junta, que comprende la mayor parte o la práctica totalidad de los activos de la sociedad. Se requiere inexcusablemente la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos del precepto. 3) No cabe considerar incurso en responsabilidad del

\* 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»





artículo 42.2.a) LGT el verse favorecido por un acuerdo social adoptado antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata, salvo prueba suficiente de la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora prescindiendo de las concretas deudas tributarias a que se refiriera dicha evasión.

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

Recurso interpuesto por la procuradora, en nombre y representación de SN, S.A., contra la sentencia de 7 de octubre de 2020 dictada por la Sección Séptima de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1258/2019. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

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

La citada sentencia de 7 de octubre de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 1258/2019, con imposición de costas a la demandante [...]"

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

Determinar si el mero hecho de aceptar la distribución de dividendos acordados por la junta de accionistas -por un accionista que no asiste a la junta, no ejerce su derecho a ser informado y no impugna el acuerdo social-, puede constituir el presupuesto de hecho habilitante de la derivación de responsabilidad por actos ilícitos ex art. 42.2.a) LGT, como causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, con el fin de exigirle el pago de las deudas tributarias pendientes de la sociedad como responsable solidario.

## → FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad SN, S.A., contra la sentencia de 7 de octubre de 2020, dictada por la Sección Séptima de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1258/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 1258/2019, entablado por SN, S.A. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de enero 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»





que estimó el recurso de alzada impropio presentado por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT contra el acuerdo del TEAR de Cantabria de 25 de febrero del 2016 que estimó la reclamación de dicha recurrente contra el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria al amparo del artículo 42.2 LGT, con un alcance de 172.000 euros, con anulación de dicha resolución del TEAC y el acuerdo de declaración de responsabilidad, por ser contrarios 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

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

Somos conscientes de la dificultad que acarrea un pronunciamiento de alcance general, sin matices, que contestase con un sí o con un no, para todo caso que se pudiera presentar, a la pregunta planteada en el auto de admisión, porque, como se ha dicho reiteradamente, la tarea de localizar la intención defraudatoria en las conductas que tipifica el artículo 42.2.a) LGT y conectarla con los hechos o actos de los que, en principio, podrían derivarse manifestaciones de tal conducta, no sólo es eminentemente circunstancial y casuística, irreductible, casi, a la unidad, sino que también resiste con dificultad la fijación de una doctrina que, rígidamente establecida para todos los eventuales supuestos, pudiera dar lugar a situaciones de injusticia notoria, en un doble sentido o con riesgo de materialización de un doble peligro. Así, por regla general, hemos dicho que la conducta del artículo 42.2.a) LGT precisa de un acuerdo en que se plasme la conducta de la que la ley habla, de causar o colaborar en la ocultación de bienes o derechos del obligado al pago, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria.

Ahora bien, aceptar con carácter indiscriminado el hecho de que basta, en cualquier situación, con ese mero hecho al que se refiere el auto de admisión, de verse favorecido por lo acordado en una Junta, en lo tocante a lo allí decidido, al margen de la presencia o de la voluntad del socio y de su posición en la sociedad, favorecería sin duda una interpretación de la norma inclinada a sustituir la responsabilidad subjetiva por otra objetiva, que no es la querida en modo alguno por la ley, en la que el centro de gravedad recayese en la percepción del dividendo, al margen de las demás circunstancias concurrentes; y, por el contrario, negar a priori toda posibilidad de que, a través de una buscada o pactada abstención o desaparición de la escena pudieran quedar sin consecuencia verdaderos actos 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»





frustración o entorpecimiento de la acción de cobro, también podría ser una solución maximalista y, asimismo, injusta.

Por tales razones, consideramos inoportuna, por genérica, una respuesta directa y expresa, única en suma, a la cuestión que nos propone el auto de admisión.

No obstante ello, sí pueden establecerse criterios orientadores mínimos, fruto de nuestros razonamientos anteriores, para embridar y someter a control jurisdiccional pleno el ejercicio de la facultad de declarar la responsabilidad solidaria que nos ocupa:

1) La responsabilidad establecida en el artículo 42.2.a) LGT es subjetiva, contiene un elemento tendencial y su declaración está sometida a prueba de la conducta y de la finalidad a que aspira.

2) Por regla general, no basta con un mero no hacer pasivo -no asistir a la junta, no votar o no impugnar el acuerdo social-, si la conducta merecedora de la responsabilidad solidaria es la del artículo 42.2.a) LGT, pues sería en principio contraria tal postura con la propia fisonomía del precepto, ya que se consumaría mediante el solo reparto de dividendos acordado en el seno del órgano social, que comprende la mayor parte o la práctica totalidad de los activos de la sociedad. Se requiere inexcusablemente la prueba de que con tal conducta pasiva se cumplen los elementos objetivos y subjetivos del precepto.

3) No cabe considerar incurso en responsabilidad solidaria ex artículo 42.2.a) LGT el hecho de verse favorecido por un acuerdo social adoptado antes del acaecimiento del devengo del impuesto de cuya exacción se trata, a menos que hubiese quedado probada de un modo preciso la existencia de un fraude, maquinación o pacto que comprendiera la estrategia evasora, prescindiendo de las concretas deudas tributarias a que se refiriera dicha evasión.

👉 LGT. 2ª. SENTENCIA 247/2023 [28.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4598/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 644/2023 - ECLI:ES:TS:2023:644]

## RESUMEN

Procedimiento de comprobación limitada. Se comprueba y exige el importe de la tasa dejada de ingresar en su día, en el periodo legalmente procedente, pero ingresada más tarde de modo espontáneo. Principio de regularización íntegra. Su caracterización y fines establecidos en la jurisprudencia de esta Sala. Carácter

\* 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»





indebido del doble pago percibido como consecuencia de la regularización emprendida, sin atender a esta circunstancia.

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

Recurso interpuesto por el procurador, en nombre y representación de la sociedad mercantil E, S.L. contra la sentencia de 8 de febrero de 2021, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1587/2019. Ha sido recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

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

La mencionada sentencia de 8 de febrero de 2021, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 1587/2019 promovido por la entidad E, SL representada por el procurador, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 10 abril 2019 en materia de tasa del ICAC. Con expresa imposición de costas a la parte actora [...]"

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

Determinar si el principio de íntegra regularización, en su vertiente sustantiva, es aplicable a los supuestos en los que se regulariza por la Administración un hecho imponible imputándolo al ejercicio correspondiente, cuando el contribuyente ha procedido previamente a autoliquidar imputando erróneamente el hecho imponible a un período posterior al del devengo, debiendo analizar la administración tanto los aspectos desfavorables como los favorables para el contribuyente.

Aclarar si este principio, en su vertiente procedimental, es aplicable no solo a los procedimientos de inspección sino también a los procedimientos de gestión tributaria, precisando si la Administración debe comprobar tanto la correcta imputación pretendida, como la procedencia de la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas por el contribuyente en el ejercicio siguiente; o, por el contrario, el contribuyente para obtener la devolución de la cantidad incorrectamente autoliquidada debe de iniciar un procedimiento de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos [...].

## → FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la sociedad mercantil E, S.L. contra

\* 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 sentencia de 8 de febrero de 2021, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1587/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso nº 1587/2019, entablado por la citada mercantil contra la resolución del TEAC de 10 de abril de 2019, desestimatoria de la reclamación deducida contra la liquidación provisional de la tasa practicada por la presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) por la emisión de informes de auditoría de cuentas por el periodo comprendido entre el 1 julio 2010 y el 30 septiembre 2011, ascendente a 18.501'49 euros, declarando que tales actos de gestión y revisión son nulos, por ser disconformes al ordenamiento jurídico, con los efectos jurídicos que procedan a partir de dicha declaración.

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

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### QUINTO.- **Juicio de la Sala. El principio de regularización íntegra.**

Conviene no perder de vista, en una primera aproximación a la naturaleza y justificación de este principio de regularización íntegra, que se trata de un principio general del Derecho tributario de configuración judicial, inspirado en principios constitucionales y legales, que toma como punto de partida la generalizada declaración de los tributos y **su cuantificación por la vía de la autoliquidación, por la que la carga, virtualmente universal**, de declarar el hecho imponible y cuantificar la deuda recae sobre el llamado por ley a satisfacerlos.

En ese contexto, el principio que nos ocupa desarrolla su potencialidad en el curso de la regularización correctora que de tal autoliquidación efectúe la Administración tributaria, en el ejercicio de sus competencias legalmente atribuidas, y tiene por objetivo que tal ajuste sea íntegro o total, es decir, que en el curso de tal comprobación se han de llevar a cabo todas las correcciones y ajustes necesarios para rectificar o establecer la situación tributaria de manera global, tanto si beneficia a la Administración como si la perjudica.

Esa regularización, obviamente, puede afectar a periodos, conceptos tributarios o sujetos distintos a los determinantes del ámbito objetivo inicial del procedimiento comprobador de que se trate pero, en uno y otros casos, la finalidad última es dejar indemne al contribuyente de los efectos colaterales de la regularización emprendida. Así, la idea misma de obligación conexa se encuentra recogida en la LGT (artículos 68 y 225, entre otros, tras la reforma operada por Ley 34/2015) como evidencia de que los tributos no son compartimentos estancos, ni en sí mismos considerados ni puestos en relación con otras figuras fiscales.

\* 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 reiteradísima la jurisprudencia de este Tribunal Supremo construida en relación con este principio de regularización íntegra y su directa vinculación a principios sustantivos y procedimentales. Entre los primeros se encuentra concernido directamente el de justicia tributaria, atributo del sistema por medio del cual se satisface el deber de contribuir a las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica (art. 31.1 CE). Más específicamente, sirve al designio de evitar la doble imposición y las situaciones de enriquecimiento sin causa o injusto, corolarios de dicho principio de justicia. Entre los de orden procedimental, es de conectar este principio, obviamente, con los de eficacia y economía, en el ámbito de una organización servicial de los intereses generales (art. 103 CE), que desdeña enrevesamientos, artificio o excusas banales para no devolver lo que se ha satisfecho de más, así como el de proporcionalidad en la aplicación del derecho tributario (art. 3.2 LGT).

Si el indicado principio de regularización íntegra ha de ser tomado en consideración y aplicado de modo general por la Administración, que no es la dueña del procedimiento ni de los tributos, sino un mero servidor instrumental de uno y otros, incluso debiendo actuar de oficio para ello -estricto deber legal que no es frecuente observar-, con más razón se impone aquí el derecho de la recurrente, si se tiene en cuenta la extraordinaria simplicidad de los hechos acaecidos y la evidencia con que se ha producido una doble imposición.

Lo que aquí ha sucedido es lo siguiente, resumidamente:

1) El ICAC tiene derecho a exigir una tasa, prevista en el artículo 44.2 del Texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio -en realidad, esa figura encubre un impuesto, como ha declarado el Tribunal Constitucional en el auto nº 381/2005, de 25 de octubre, de modo que su hecho imponible es la mera emisión de informes por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, con independencia de que dichos informes sean o no objeto de verificación posterior por el ICAC-.

No se trata, pues de retribuir con una tasa el servicio prestado al respecto por dicho organismo, con lo que el hecho imponible queda un tanto etéreo y en cierto modo huérfano de justificación identificable, pues si se atiende a la remisión que el art. 44.2 efectúa al 27.4 del propio TR, la tasa se exige por consecuencia de un control formal que no parece necesario realizar. En todo caso, no es problemático en este asunto el deber de satisfacer la sedicente tasa.

2) El sistema de declaración y determinación de la tasa es el de autoliquidación.

\* 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»





3) E. SL se equivocó -y lo admite llanamente- a la hora de computar el número de informes que debían ser integrados en la declaración de 2011, por lo que los incluyó en su primera declaración de 2012.

4) Esto es, esos mismos informes que fueron objeto de la comprobación limitada abierta, sin discusión de la Administración actuante, fueron espontáneamente declarados por el sujeto pasivo en 2012. Ello significa que aquélla conocía -o debía conocer- que los mismos informes determinantes de la mal llamada tasa que debió ser declarada e ingresada tempestivamente lo habían sido con notoria anterioridad a la apertura del procedimiento.

5) En su comprobación limitada, se corrige, aumentándolo, el importe de la tasa debida, añadiendo a la base imponible el número de informes que debieron declararse en 2011, pero que en todo caso se habían declarado ya en 2012, aunque sin que ese ajuste temporal diese lugar a declaración o decisión relativa a los que ya se conocía que habían sido satisfechos, consumando con ello, con toda evidencia, la exigencia de un doble tributo por los mismos hechos.

6) La Administración revisora y la Sala a quo, en su sentencia, niegan que, en el mismo procedimiento en que se exige la tasa por los informes elaborados en 2011, se pueda acordar la devolución de lo indebidamente pagado en 2012 en relación con esos mismos informes.

Con ello, de hecho, se ha producido, a conciencia de ello, una doble imposición innegable, pues unos mismos informes se han sometido dos veces a la tasa (2011, objeto de la comprobación; y 2012, por el importe indebidamente declarado y no devuelto). La indicación de la sentencia recurrida acerca de que no existe tal doble imposición es difícil de asimilar: "[...] No estamos, tampoco, ante un supuesto de doble imposición, como pretende hacer ver el actor. Esos informes no declarados en 2011 se devengaron en 2011, la doble imposición se produce cuando se tributa dos veces por el mismo hecho imponible y desde luego no es el caso".

Pues bien, con ello parece olvidar la Sala juzgadora, acaso de modo impremeditado, que los informes en cuestión, que ciertamente se devengaron en 2011, son los mismos que se habían declarado por E,SL en 2012. Con ello se corona la tributación dos veces por el mismo hecho -la emisión particular de los reiterados informes-, cuando la Administración estaba en disposición de saber -de haber observado una mínima diligencia- que ya se había autoliquidado la tasa correspondiente a los informes propios de ese año 2011, si bien no fueron incluidos inicialmente, pues lo fueron de modo tardío, pero en todo caso anterior a la apertura de procedimiento de comprobación limitada.

\* 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»





7) No parece un esfuerzo sobrehumano, lejos del alcance de una Administración servicial de los intereses generales, la mera comprobación de la realidad de ese doble pago y la posibilidad de regularización íntegra, a fin de evitar esa indebida y perturbadora doble imposición, que es evidente, y el enriquecimiento injusto de aquélla.

Cabe añadir, finalmente, puesto que el asunto, en su simplicidad, no requiere de mayor despliegue argumental, lo siguiente: de un lado, que la idea del TEAC sobre que lo que se pretende en la solicitud del recurrente es una especie de compensación -que luego asume como propia la Sala a quo, apodícticamente -no se compadece con los rasgos esenciales de la figura, pues la compensación es un modo de extinguir las deudas mediante la neutralización entre acreedor y deudor de las que recíprocamente se deban entre sí.

Aquí, por el contrario, se trata de otro fenómeno distinto, no difícil de distinguir del anterior: se ha satisfecho la tasa, por el sujeto pasivo, de modo extemporáneo y luego, en una comprobación que no es íntegra, ni siquiera atenta o diligente, se vuelve a exigir la misma tasa, relativa al mismo periodo y afectante a unos mismos informes, sin tener en cuenta el pago previo. Dicho de modo sencillo, no cabe la compensación de una deuda con la misma deuda.

Por otro lado, tampoco es aceptable la incorporación justificadora del supuesto principio de estanqueidad, dentro de una misma figura tributaria, entre periodos, lo que llevado a sus últimas consecuencias, haría inviable no solo la aplicación del principio de regularización íntegra en muchos de los supuestos en que sería posible, sino la propia actuación de la Administración que pretendiera comprobar hechos que afectasen a una pluralidad de periodos o ejercicios que dogmáticamente considera como estancos o incomunicables, máxime cuando no se menciona la norma legal que reconoce ese sedicente principio, sea jurídico o técnico, que se superponga al de justicia tributaria o al de evitación de la doble imposición sobre unos mismos hechos, demostrativos de la evanescente capacidad económica que se grava.

Por último, la reflexión que efectúa el escrito de oposición en relación con la dificultad de ampliar actuaciones en el en el ámbito del procedimiento de comprobación limitada, con mención de la sentencia de esta Sala de 3 de mayo de 2022, pronunciada en el recurso de casación nº 5101/2020, no es afortunada.

Al margen de que en dicho asunto la cuestión debatida era ajena por completo a la que aquí se dirime -siendo, además, que la Administración vio anulados sus actos de liquidación y revisión por consecuencia de la estimación del recurso deducido por el contribuyente-, la cuestión no es la mayor o menor dificultad en ampliar actuaciones, sino en el ámbito originario a que afectaba el procedimiento elegido

\* 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»





al efecto, pese a que se conocían de antemano las circunstancias que han quedado expuestas y que exigían, sin duda, otro tratamiento del órgano de gestión, atendidos los principios que hemos visto, que recusan frontalmente la posibilidad, fácilmente evitable, de tributar doblemente por unos mismos hechos.



## IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO (IP)

👉 IP. 1ª SENTENCIA 167/2023 [13.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4647/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 418/2023 - ECLI:ES:TS:2023:418]

### RESUMEN

La deuda garantizada con hipoteca sobre el bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real al Impuesto sobre el Patrimonio, cuando no haya sido destinada a la adquisición del bien, o a la inversión en el mismo, no puede deducirse de su valor a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre el patrimonio por obligación real.

#### → Interposición del recurso de casación

Recurso promovido por la Administración General Estado, con la postulación y defensa de la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 28 de abril de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Islas Baleares, recaída en el procedimiento ordinario núm. 610/2020. Comparece como parte recurrida don L, representado por el procurador de los Tribunales bajo la dirección letrada.

#### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia núm. 267/2021, de 28 de abril, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, estimatoria del recurso núm. 610/2020, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Islas Baleares ["TEARIB"], de 30 de julio de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de la AEAT en Islas Baleares, que, a su vez, desestimó el recurso de reposición instado frente a la liquidación provisional practicada por el concepto del Impuesto sobre Patrimonio, ejercicio 2012.

\* 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.

Determinar si resulta procedente que los préstamos hipotecarios minoren la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio, con independencia de que el capital obtenido al contraer la deuda hipotecaria no se destine a la adquisición o reforma del inmueble gravado.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 5 y 9 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio. 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 jurídico séptimo.**
- 2.- Haber lugar al recurso de casación núm. 4647/2021, interpuesto por la Administración General Estado contra la sentencia núm. 267/2021, de 28 de abril, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, estimatoria del recurso núm. 610/2020. Casar y anular la sentencia recurrida.
- 3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de don L frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de las Islas Baleares, de 30 de julio de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de la AEAT en Islas Baleares, que, a su vez, desestimó el recurso de reposición instado frente a la liquidación provisional practicada por el concepto del Impuesto sobre Patrimonio, ejercicio 2012. Confirmar las resoluciones impugnadas por ser ajustadas a Derecho
- 4.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos del último fundamento.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### SÉPTIMO.- **Fijación de la doctrina jurisprudencial.**

Como conclusión de lo expuesto hasta aquí, hemos de establecer como criterio jurisprudencial que la deuda garantizada con hipoteca sobre el bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real al Impuesto sobre el Patrimonio, cuando no haya sido destinada a la adquisición del bien, o a la inversión en el mismo, no puede deducirse de su valor a efectos de determinar la base imponible del impuesto sobre el patrimonio por obligación real.

#### OCTAVO.- **Resolución de las pretensiones.**

\* 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 sentencia recurrida infringe el art. 9.cuarto de la LIP, interpretado conforme al criterio que hemos establecido. En el caso enjuiciado, el Sr. L, aquí parte recurrida, contrajo la deuda que pretende deducir del valor de la finca, tres años después de haber adquirido la finca situada en territorio español por cuya titularidad está sujeto por obligación real al Impuesto sobre el Patrimonio. La finalidad concreta de esa deuda no es relevante, pero si es importante reseñar que, en modo alguno, fue la adquisición de la finca -que ya se ha dicho, adquirió tres años antes de concertar el préstamo- y nada se ha alegado sobre que estuviera destinada a obtener la financiación para su adquisición ni tampoco con destino a inversión en la finca. Por consiguiente, la sentencia interpreta erróneamente el art. 9.cuarto de la LIP y ha de ser casada y anulada, y entrando a resolver sobre el fondo de la cuestión, hemos de desestimar el recurso contencioso- administrativo por ser ajustada a Derecho las resoluciones impugnadas.

## **SEXTO.- El juicio de la Sala.**

La base imponible en el Impuesto sobre el patrimonio está constituida por el patrimonio neto del sujeto pasivo (art. 9.1 de LIP). Ahora bien, en el supuesto de los sujetos pasivos por obligación personal, la delimitación de la base imponible, esto es, el patrimonio neto, es la diferencia entre el valor de los bienes y derechos y las cargas y gravámenes de naturaleza que pesen son los bienes y derechos, y que disminuyan su valor, así como las deudas y obligaciones personales de que deba responder el sujeto pasivo. En el caso de los sujetos por obligación real, la delimitación de la base imponible está vinculada al propio bien y derecho radicado en territorio español, cuya titularidad determina el hecho imponible. Por eso, tan solo se pueden deducir las cargas y gravámenes que afecten a esos bienes y derechos de los que sea titular y radiquen en España o pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, y las deudas por capitales invertidos en los indicados bienes. Dicho de otra forma, las deudas no vinculadas a la adquisición o inversión en el bien que determina el hecho imponible no son deducibles del valor del bien.

Ahora bien, la constitución de una hipoteca sobre el bien cuya titularidad determina la sujeción por obligación real no puede confundirse con la deuda personal por un préstamo en cuya seguridad y garantía de pago ha sido contraída dicha hipoteca. La hipoteca es un derecho real de garantía de naturaleza esencialmente accesoria, es decir, vinculada a una obligación principal, cuyo cumplimiento garantiza. Pero no es lo mismo el crédito derivado de la obligación principal que la garantía de cumplimiento constituida con la hipoteca. La hipoteca, en tanto carga sobre el bien, no es la deuda contraída como obligación a satisfacer en cumplimiento del derecho de crédito del prestamista, sino una garantía del mismo.

\* 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»





Conforme al art. 104 de la Ley Hipotecaria, la hipoteca sujeta directa e inmediatamente los bienes sobre que se impone, cualquiera que sea su poseedor, al cumplimiento de la obligación para cuya seguridad fue constituida, pero no altera la responsabilidad personal ilimitada del deudor que establece el art. 1911 del Código civil. Como consecuencia del carácter accesorio del derecho de hipoteca, la transmisión de finca hipotecada y de la obligación garantizada con la hipoteca no van unidas, pues como establece el art. 118 de la Ley Hipotecaria, "[...] en caso de venta de finca hipotecada, si el vendedor y el comprador hubieren pactado que el segundo se subrogará no sólo en las responsabilidades derivadas de la hipoteca, sino también en la obligación personal con ella garantizada, quedará el primero desligado de dicha obligación, si el acreedor prestare su consentimiento expreso o tácito.[...]", luego, tal pacto expreso así como el consentimiento del acreedor es necesario. Y, por otra parte "[...] Si no se hubiere pactado la transmisión de la obligación garantizada, pero el comprador hubiere descontado su importe del precio de la venta, o lo hubiese retenido y al vencimiento de la obligación fuere ésta satisfecha por el deudor que vendió la finca, quedará subrogado éste en el lugar del acreedor hasta tanto que por el comprador se le reintegre el total importe retenido o descontado [...]".

También la jurisprudencia civil es inequívoca en la diferenciación entre la deuda derivada del contrato de préstamo concertado por el acreedor y la garantía hipotecaria que se haya establecido sobre la finca en cuestión para asegurar el pago de dicha deuda. Como señala la STS de 3 de junio de 2016 (rec. cas. 1304/2014) -reiterando la doctrina establecida en la STS de 11 de mayo de 2006 (rec. cas. 2901/1999)- interpretando el alcance de la subrogación del adquirente del bien hipotecado en proceso de ejecución hipotecaria ( art. 114 Ley Hipotecaria, en relación con los arts. 668.3 y 670.5 LEC) "[...] conforme a la propia previsión normativa, que delimita el alcance del *efectum iuris* en la subrogación legal, la subrogación se produce respecto de la carga y no respecto de la deuda que tal carga asegura, esto es, la subrogación al amparo del precepto, acontece sobre el deber de naturaleza real de soportar la realización forzosa del bien para satisfacer el crédito asegurado y no en asumir forzosamente la posición del deudor en la relación obligacional objeto de la garantía hipotecaria [...]".

Por tanto, separada la deuda de la garantía hipotecaria, puesto que se trata, como se ha explicado, de dos derechos distintos, el segundo accesorio y en garantía del primero, no cabe equiparar, como erróneamente sostiene la sentencia recurrida, que la carga hipotecaria se equipare al valor de la deuda. Y la deuda, en sí misma, no puede ser deducida del valor del bien al objeto de establecer la base imponible por obligación real, salvo que se haya contraído para obtener los capitales invertidos en el bien.

\* 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»





👉 IP. 2ª SENTENCIA 246/2023 [24.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5059/2021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 612/2023 - ECLI:ES:TS:2023:612]

## RESUMEN

Deducibilidad de las deudas del IRPF en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio. Se confirma la jurisprudencia existente sobre la deducibilidad de las deudas del IRPF en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio y, en particular, se precisa que solo son deducibles la deudas existentes y exigibles a la fecha del devengo del impuesto, pero no las nacidas con posterioridad. En relación con las deudas procedentes de liquidaciones existentes a la fecha de devengo del impuesto sobre el patrimonio, por ser anteriores o coetáneas al ejercicio en que se devenga el impuesto, podrán ser deducidas si son exigibles, bien porque no esté suspendida la liquidación o porque la misma sea firme.

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

Recurso interpuesto por el procurador en representación de don A, contra la sentencia dictada el 26 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, en el recurso 991/2018.

Han comparecido como partes recurridas la Administración General del Estado, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado, y la Junta de Andalucía, representada por la Letrada de su Servicio Jurídico.

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

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

"FALLAMOS: Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite de 1.500 euros más IVA por todos los conceptos".

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

Confirmar, precisar o matizar la jurisprudencia existente sobre la deducibilidad de las deudas del IRPF en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio y, en particular, determinar si resulta procedente computar en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio las cuotas del IRPF, correspondientes a ejercicios previos o coetáneos al del impuesto sobre el patrimonio, que hayan resultado 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»





liquidaciones que, en el momento de la liquidación del impuesto sobre patrimonio, no son firmes ni se encuentran suspendidas.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 1, 9 y 25 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

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."

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 1, 9 y 25 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. 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:

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador en representación de don A, contra la sentencia dictada el 26 de marzo de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede en Málaga, que desestimó el recurso núm. 991/2018.

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

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### CUARTO. **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 se confirma la jurisprudencia existente sobre la deducibilidad de las deudas del IRPF en la base imponible del impuesto sobre el patrimonio y, en particular, se precisa que solo son deducibles las deudas existentes y exigibles a la fecha del devengo del impuesto, pero no las nacidas con posterioridad. En relación con las deudas procedentes de liquidaciones existentes a la fecha de devengo del impuesto sobre el patrimonio, por ser anteriores o coetáneas al ejercicio en que se devenga el impuesto, podrán ser deducidas si son exigibles, bien porque no esté suspendida la liquidación o porque la misma sea firme.

\* 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»





## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 IVA. 1ª SENTENCIA 236/2023 [23.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6007/2021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 648/2023 - ECLI:ES:TS:2023:648]

### RESUMEN

Ejercicio del derecho a la deducción de las cuotas soportadas correspondientes a prestaciones de servicios realizadas por representantes de jugadores de fútbol. La deducción de las cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria en los términos previstos en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria. Los contribuyentes pueden instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado, siguiendo el procedimiento previsto en los artículos 120.3 y 221.4 de la citada Ley.

### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por la procuradora, en representación del RM, CF, contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 425/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

### → Resolución recurrida en casación.

La mencionada sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso nº 425/2020 interpuesto contra el acuerdo de 23 de enero de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Central ["TEAC"], desestimatorio de la reclamación económico-administrativa formulada frente a la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones complementarias presentadas en concepto de impuesto sobre el valor añadido ["IVA"], periodos 10/2015, 11/2015, 02/2016 y 10/2016.

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»





FALLAMOS: DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto la representación procesal del RM,CF, contra la resolución de 23 de enero de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestima la reclamación económico-administrativa deducida contra el acuerdo de 7 de marzo de 2018 de resolución de rectificación de autoliquidaciones dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de la Administración Tributaria), relativo a los períodos 10/2015, 11/2015, 02/2016 y 10/2016 del Impuesto sobre el Valor Añadido, resoluciones que se confirman por ser ajustadas a Derecho. Con imposición de costas a la parte demandante".

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

Determinar si el contribuyente puede instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado, o, por el contrario, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, deberá practicarla en otra autoliquidación ulterior dentro del periodo de caducidad legalmente establecido.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 119 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre; y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre

→ 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 doña Ana Isabel Arranz Grande, en representación del RM,C., contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 425/2020, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 425/2020, interpuesto por el referido recurrente contra el acuerdo de 23 de enero de 2020 del Tribunal Económico Administrativo Central, desestimatorio de la reclamación económico-administrativa formulada frente a la resolución denegatoria de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones complementarias presentadas en concepto de impuesto sobre el valor añadido, periodos 10/2015, 11/2015, 02/2016 y 10/2016,

\* 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»





con anulación de los mencionados actos administrativos de resolución y revisión, devolución de las cantidades indebidamente ingresadas, junto con los intereses de demora correspondientes.

Cuarto. No hacer imposición de las costas procesales, ni del recurso de casación, ni de la instancia.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### CUARTO. **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 cuestión que se nos plantea en el auto de admisión del recurso.

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que la deducción de las cuotas soportadas del IVA es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria en los términos previstos en el artículo 119.3 de la Ley General Tributaria. Los contribuyentes pueden instar la rectificación y la correspondiente devolución de ingresos indebidos respecto de una autoliquidación complementaria del IVA, en la que se ha procedido a incluir mayores cuotas soportadas, presentada a fin de adecuarse al criterio seguido por la Administración tributaria en un procedimiento inspector previo y con el objetivo de evitar ser sancionado, siguiendo el procedimiento previsto en los artículos 120.3 y 221.4 de la citada Ley.

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 del Real Madrid Club de Fútbol, pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es contrario a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, lo que, a su vez, comporta la estimación de la pretensión actuada en la instancia.

👉 IVA. 2ª SENTENCIA 235/2023 [23.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4775/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 615/2023 - ECLI:ES:TS:2023:615]

## RESUMEN

Subrogación en permuta de solar por obra futura. Identificación del hecho imponible y delimitación de las contraprestaciones pactadas. La asunción, por subrogación, de los derechos y obligaciones de una de las partes por otra 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»





y la consiguiente liberación del permutante inicial, no constituye el hecho imponible del IVA, atendiendo a las específicas circunstancias del presente caso, en particular, que dicha liberación opera como condición o contraprestación de la subrogación y que la sociedad que formalizó el contrato original ya había tributado por IVA al haberse producido el devengo anticipado con la entrega del terreno.

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

Recurso interpuesto por EIR, S.L., representado por el procurador de los Tribunales, bajo la dirección letrada, contra la sentencia dictada el 28 de diciembre de 2020 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 211/2018. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

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

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2020, que desestimó el recurso núm. 211/2018, interpuesto por la representación procesal de EIR, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 22 de febrero de 2018, que desestima el recurso de alzada interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) del Principado de Asturias de 11 de abril de 2014, que desestimó la reclamación contra el acuerdo de liquidación de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Asturias de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 7 de septiembre de 2011, concepto IVA 4T, ejercicio 2010 minorando la devolución solicitada por la recurrente en 338.261 euros.

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

1. Determinar si la subrogación en un contrato de permuta de solar por obra futura previamente formalizado, con la asunción de los derechos y obligaciones de una de las partes, devenga IVA en el caso de que la entidad que formalizó el contrato original ya hubiese tributado por este impuesto al haberse producido el devengo anticipado con la entrega del terreno.
2. En caso de que se devengue IVA con motivo de la subrogación en la posición de uno de los permutantes, determinar si el hecho imponible gravable es la entrega del bien o una prestación de servicios consistente en una obligación de hacer.
3. En último lugar, precisar, en caso de que se produzca un nuevo hecho imponible, cómo ha de determinarse la base imponible del impuesto.

## → **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 11.Dos.Cinco, 75.Dos y 78 de la Ley 37/1992

\* 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 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 29 diciembre 1992). 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.- Declarar como doctrina del presente recurso, la expresada al **Fundamento de Derecho Quinto** de esta sentencia.
- 2.- Estimar el recurso de casación 4775/2021 interpuesto por la representación procesal de EIR, S.L. contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 28 de diciembre de 2020 (recurso núm. 211/2018), sentencia que se casa y anula.
- 3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 211/2018), interpuesto por la representación procesal de EIR, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 22 de febrero de 2018, que desestimó el recurso de alzada contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias de 11 de abril de 2014, desestimatoria de la reclamación contra acuerdo de liquidación, concepto IVA 4T, ejercicio 2010, minorando la devolución solicitada por la recurrente en 338.261 euros, resoluciones económico-administrativas que se anulan, así como la referida liquidación de la que traen causa.
- 4.- Sin costas.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### QUINTO.- **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:

En el contexto de un contrato de permuta de solar por obra futura, entre una sociedad y un ayuntamiento, la asunción, por subrogación, de los derechos y obligaciones de una de las partes por otra entidad y la consiguiente liberación del permutante inicial, no constituye el hecho imponible del IVA, atendiendo a las específicas circunstancias del presente caso, en particular, que dicha liberación opera como condición o contraprestación de la subrogación y que la sociedad que formalizó el contrato original ya había tributado por IVA al haberse producido el devengo anticipado con la entrega del terreno.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior 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»





## → A2. SENTENCIAS (Reseñas)

### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 130/2023 [02.02.2023). Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5225/2020). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 215/2023 - ECLI:ES:TS:2023:215]

#### RESUMEN

Art. 95 bis LGT. Publicación de la lista de deudores en situaciones de incumplimiento relevante de las obligaciones tributarias (lista de morosos). Las liquidaciones vinculadas al delito del art. 250.1 y concordantes de la LGT, por su vocación instrumental de la causa penal, no determinan una deuda tributaria en sentido propio, cuyo impago permita la inclusión del afectado en la citada lista. Prevalece, en tal sentido, el derecho fundamental a la presunción de inocencia.

#### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia de 9 de junio de 2020 de 18 de enero de 2018, del Juzgado Contencioso-Administrativo Central nº 6, en el recurso nº 50/2018. Ha sido recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**. En dicha Sentencia se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] DESESTIMAMOS el recurso de apelación núm. 69/2019 promovido por procurador de los Tribunales y de Dª Isabel, contra la sentencia de fecha 18 de enero de 2018 dictada por el Juzgado Central de lo Contencioso Administrativo nº 6 de PO 50/2018 contra la resolución de 9 septiembre 2019 del Director General de la AEAT de 1 octubre 2018. Con expresa imposición de costas a la parte actora [...]"

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

1. Discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal que ampara el artículo 18 de la Constitución Española, 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»





la publicidad que contempla el artículo 95 bis LGT.

2. Determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado [...].

## → La controversia jurídica.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia propuesto en el auto de admisión, en discernir la adecuación al derecho al honor, a la intimidad y a la protección de datos de carácter personal, que ampara el artículo 18 de la Constitución Española, de la publicidad que contempla el artículo 95 bis LGT.

Con un carácter más específico para este concreto asunto, dadas las circunstancias concurrentes, es preciso determinar si las deudas derivadas de liquidaciones vinculadas a delito cumplen o no los requisitos del artículo 95 bis.3 LGT para que proceda la inclusión del deudor en el correspondiente listado de morosos, al limitar el citado precepto la referida publicidad exclusivamente a los tributos de titularidad estatal para los que la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y las facultades de revisión estén atribuidas en exclusiva a los órganos de la Administración Tributaria del Estado.

## → FALLO:

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

2º) Ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador don José Manuel Jiménez López, en nombre de **Doña Isabel**, contra la sentencia de 9 de junio de 2020, dictada por la Sección Séptima de la Sala Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso de apelación nº 69/2019, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el mencionado recurso de apelación nº 69/2019, entablado por la Sra. Isabel, contra la sentencia de 18 de enero de 2018 dictada por el Juzgado Contencioso-Administrativo Central nº 6 en el recurso nº 50/2018 interpuesto contra la resolución de 1 de octubre de 2018, que desestima el recurso de reposición frente al acuerdo del Director General de la AEAT, de 28 de junio de 2018, por la que se autorizaba la publicación del listado comprensivo de deudores a que se refiere el art. 95 bis de la LGT, por ser contrarios a derecho tales actos administrativos.

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

👉 LGT.2ª SENTENCIA 142/2023 [07.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.109/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 408/2023 - ECLI:ES:TS:2023:408]

## RESUMEN

Responsabilidad tributaria solidaria regulada en el artículo 42.1.a) LGT. Se reafirma la jurisprudencia existente conforme a la cual la responsabilidad indicada posee naturaleza sancionadora. Tal esencia sancionadora, sin embargo, no impide que el legislador ordinario, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los relativos a la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación - la parte derivada que consiste en deuda en sentido estricto- sea contraria a la Constitución. El inciso del artículo 212.3 LGT que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, debe ser interpretado en el sentido de que se incluye -solo- en esa inejecución la parte derivada procedente de la sanción, es compatible también con el principio constitucional de igualdad, en los términos expuestos en la sentencia.

### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por la procuradora, en nombre y representación de la sociedad mercantil X, S.L., contra la sentencia nº 1557/2020, de 31 de julio, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 999/2019. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia de 31 de julio de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

*"[...]DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por los recurrentes, contra las resoluciones de 17 de abril de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en Sala de Suspensiones, que se consideran conformes a derecho [...]"*

\* 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.

1.1. Reafirmar, concretar o, en su caso, modificar la jurisprudencia existente sobre si la responsabilidad tributaria solidaria contemplada en el artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora, en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación.

1.2. En el caso de que se confirme la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria referida, y, en atención a la misma, determinar si el inciso del artículo 212.3 de la LGT que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación es compatible con el principio constitucional de igualdad [...]"

## → Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación.

→ FALLO:

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

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por X, S.L., contra la sentencia nº 1557/2020, de 31 de julio, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 999/2019 (y acumulados).

3º) No hacer imposición de las costas procesales.

👉 LGT. 3ª SENTENCIA 170/2023 [14.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 3687/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 500/2023 - LI:ES:TS:2023:500]

### RESUMEN

1. La resolución indebida, por un Tribunal Económico-Administrativo, de la reclamación per saltum prevista en el artículo 229.5 LGT -actual artículo 229.6 LGT-, no es causa de nulidad de pleno de derecho, de las letras b) y e) del art. 217.1 LGT, pues estamos, sin duda, ante un vicio de incompetencia jerárquica, en asunto del que ha terminado conociendo el órgano competente.

2.- Los actos dictados por un órgano revisor declarado incompetente -por razones distintas a la concurrencia de nulidad de pleno derecho- no determinan la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el tributo de que se trate, a menos que hubieran transcurrido más de cuatro años de inactividad en esa sede revisora, conforme a nuestra reiteradísima 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»





3.- Aunque en este asunto ha habido una vulneración -clara y evidente- del principio de buena administración, en su modalidad de deber de diligencia al resolver las reclamaciones y recursos y de resolverlos en un plazo razonable, su concurrencia no determina per se la nulidad de los actos tardíamente dictados, sino las consecuencias que se han descrito más arriba -silencio administrativo y cesación en el pago de los intereses de demora-.

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

Recurso interpuesto por la procuradora, en nombre y representación de MPD, S.A., contra la sentencia de 4 de marzo de 2021 dictada por la Sección Segunda de la Sala Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 596/2018. Ha comparecido como recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

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

La mencionada Sentencia de 4 de marzo de 2021, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por MPD, S.A. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de abril de 2018, debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, con imposición al recurrente de las costas procesales causadas en esta instancia [...].

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

- Determinar si la resolución por un Tribunal Económico Administrativo Regional de la reclamación económico-administrativa "per saltum", prevista en el artículo 229.5 LGT, aplicable ratione temporis actualmente artículo 229.6 LGT -, es causa de nulidad de pleno de derecho o de simple anulabilidad.

- Aclarar, interpretando el artículo 68.1.b) LGT conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3, 103 y 106 CE, si los actos dictados por un órgano revisor declarado incompetente interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el gravamen correspondiente, al suponer una tramitación no diligente, lo que motiva su resolución en un tiempo no razonable [...].

## → **La controversia jurídica.**

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la óptica del interés casacional objetivo concretado en el auto, con miras a la formación de jurisprudencia, en determinar si la resolución por un Tribunal Económico Administrativo Regional 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»





reclamación económico-administrativa per saltum, prevista en el artículo 229.5 LGT, aplicable *ratione temporis* actualmente artículo 229.6.

Además de tal cuestión, es necesario aclarar, interpretando el artículo 68.1.b) LGT conforme al principio de buena administración inferido de los artículos 9.3, 103 y 106 CE, si los actos dictados por un órgano revisor declarado incompetente interrumpen la prescripción del derecho de la Administración a liquidar el gravamen correspondiente, al suponer una tramitación no diligente, lo que motiva su resolución en un tiempo no razonable.

Hemos de recordar que se recurre ahora la sentencia de 4 de marzo de 2021, arriba indicada, que desestimó el recurso entablado por la aquí recurrente, y confirmó la resolución del TEAC de 5 de abril de 2018, que estimó parcialmente el recurso de alzada formulado contra otra del TEAR del País Vasco de 29 de febrero de 2016, en relación con el Impuesto sobre Sociedades 2008/2010, ascendente a 711.006,01 euros, ordenando la retroacción de actuaciones.

→ FALLO:

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

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por la entidad MPD, S.A., contra la sentencia de 4 de marzo de 2021, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 596/2018.

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

👉 LGT. 4ª SENTENCIA 142/2023 [07.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.109/2021) Ponente. Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 408/2023 - ECLI:ES:TS:2023:408]

## RESUMEN

Responsabilidad tributaria solidaria regulada en el artículo 42.1.a) LGT. Se reafirma la jurisprudencia existente conforme a la cual la responsabilidad indicada posee naturaleza sancionadora. Tal esencia sancionadora, sin embargo, no impide que el legislador ordinario, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inejecutividad de los actos sancionadores, incluidos los relativos a la responsabilidad solidaria del art. 42.1.a) LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación - la parte derivada que consiste en deuda en sentido estricto- sea contraria a 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»





Constitución. El inciso del artículo 212.3 LGT que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, debe ser interpretado en el sentido de que se incluye -solo- en esa inejecución la parte derivada procedente de la sanción, es compatible también con el principio constitucional de igualdad, en los términos expuestos en la sentencia.

## → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por la procuradora, en nombre y representación de la sociedad mercantil MC, S.L., contra la sentencia nº 1557/2020, de 31 de julio, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 999/2019. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

## → Resolución recurrida en casación

La citada sentencia n 1557/2020 en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

[...] DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo interpuesto por los recurrentes, contra las resoluciones de 17 de abril de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, en Sala de Suspensiones, que se consideran conformes a derecho [...].

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

1. Reafirmar, concretar o, en su caso, modificar la jurisprudencia existente sobre si la responsabilidad tributaria solidaria contemplada en el artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora, en lo relativo a la deuda tributaria objeto de derivación.
2. En el caso de que se confirme la naturaleza sancionadora de la responsabilidad solidaria referida, y, en atención a la misma, determinar si el inciso del artículo 212.3 de la LGT que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación es compatible con el principio constitucional de igualdad [...].

## → FALLO:

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

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por MC, S.L., contra la sentencia nº 1557/2020, de 31 de julio, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en el recurso nº 999/2019 (y acumulados).

\* 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) No hacer imposición de las costas procesales.

👉 LGT. 5ª SENTENCIA 183/2023 [15.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1250/2021) Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 416/2023 - ECLI:ES:TS:2023:416]

## RESUMEN

Es procedente la incoación al contribuyente de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se refieran a unos conceptos y ejercicios tributarios que han sido objeto de un único procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante actas de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado, y un informe sobre las obligaciones formales incumplidas.

### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por don CJ, representado por el procurador de los tribunales y bajo la dirección letrada, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, de fecha 21 de octubre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 128/2018, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, de fecha 27 de marzo de 2014, por la que se desestimó la reclamación económico-administrativa número NUM000, interpuesta contra Acuerdo de Imposición de Sanción por infracción tributaria, dictado en fecha 21 de septiembre de 2011 por la Dependencia Regional de Inspección de la Agencia Tributaria de Galicia, sede A Coruña, por emisión de facturas con datos falsos, ejercicio 2008, importe 165.151,35€.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia.

### → Resolución recurrida en casación

En el recurso contencioso-administrativo núm. 128/2018 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, con fecha 14 de octubre de 2020, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

FALLAMOS: DESESTIMAMOS el recurso contencioso-administrativo núm. 122/2018, interpuesto por el Procurador, en nombre de DON CJ, contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC) de 2 de noviembre de 2017 (RG 3649/2014).

CONDENAMOS al demandante al pago de las COSTAS PROCESALES.

\* 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:

Determinar, a la luz de la doctrina de los actos propios y de los principios de confianza legítima y buena administración, si resulta procedente la incoación al contribuyente de un procedimiento sancionador por el incumplimiento de las obligaciones formales exigibles, cuando tales obligaciones se refieran a unos conceptos y ejercicios tributarios que hayan sido objeto de un previo procedimiento de inspección tributaria que finalizó mediante un acta de conformidad relativa al cumplimiento de las obligaciones materiales, sin regularización del inspeccionado.

→ Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: artículos 17, 29, 143, 144, 145, 148, 153 y 156 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y 189 y 192 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, 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; en conexión con el artículo 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, y los artículos 9.3 y 103 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 LJCA.

## → FALLO:

Primero. No haber lugar al recurso de casación núm. 1250/2021, interpuesto por don CJ, representado por el procurador de los tribunales, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) de la Audiencia Nacional, de fecha 21 de octubre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 128/2018, cuya confirmación procede.

Segundo. Hacer el pronunciamiento sobre las costas en los términos expuestos en el último fundamento.

👉 LGT. 6ª SENTENCIA 184/2023 [15.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4596/2021) Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 541/2023 - ECLI:ES:TS:2023:541]

### RESUMEN

Responsabilidad solidaria art. 42.2.a) de la LGT: alcance general. Recargo de apremio derivado de la deuda principal: conforma parte de la deuda susceptible de derivar. STS, a 14 de febrero de 2023 - ROJ: STS 500/2023

\* 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»





## → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por la sociedad GPC, S.L., representado por el procurador de los tribunales con la dirección letra, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, de fecha 29 de marzo de 2021, dictada en el recurso núm. 1247/2019, en el que se impugna la resolución del TEAC de fecha 30 enero 2019 en materia de derivación de responsabilidad.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la Administración General del Estado, con la representación que le es propia.

## → Resolución recurrida en casación

En el recurso contencioso-administrativo núm. 4596/2021 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, con fecha 29 de marzo de 2021, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

FALLAMOS: DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 1247/2019, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad GPC, S.L. representada por el procurador, contra la resolución del TEAC de fecha 30 enero 2019 en materia de derivación de responsabilidad; resolución que declaramos conforme a Derecho.

Se imponen las costas a la parte demandante.

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

Determinar si la administración puede derivar los recargos de apremio del deudor principal a todos los responsables solidarios declarados de conformidad con el artículo 42.2.a) LGT, cuando uno de ellos ha solicitado el aplazamiento o fraccionamiento y la deuda goza de una garantía aceptada por la propia Administración Tributaria.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículo 42.2.a) de la Ley 58/2003, General Tributaria ["LGT"]. 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:

Primero. Declarar no haber lugar al recurso de casación n.º 4596/2021, interpuesto por la sociedad GPC, S.L., representado por el procurador de los tribunales, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, de fecha 29 de marzo de 2021, dictada en el recurso núm. 1247/2019, en el que se impugna la resolución del TEAC de fecha 30 enero 2019 en materia de derivación de responsabilidad, cuya confirmación es procedente.

\* 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»





Segundo. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

👉 LGT. 7ª SENTENCIA 204/2023 [17.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1965/2023) Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 523/2023 - CLI:ES:TS:2023:523]

## RESUMEN

Sustituto del contribuyente al que corresponden las obligaciones materiales y formales. La Administración no puede regularizar en procedimiento tributario dirigidos contra el contribuyente los débitos de facturas emitidas por el sustituto del contribuyente. Estimación.

### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por la Mancomunidad de Municipios de la Serena, representada por el procurador de los Tribunales, bajo la dirección letrada, contra la sentencia núm. 67/2021, de 19 de febrero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, recaída en el procedimiento ordinario núm. 189/2020.

Comparece como parte recurrida la Junta de Extremadura, representada y asistida por letrada de sus Servicios Jurídicos.

### → Resolución recurrida en casación

La citada sentencia núm. 67/2021, de 19 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que desestimó el recurso 189/2020, promovido frente a la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa instada ante la Junta Económico Administrativa de Extremadura contra la liquidación definitiva 8019010058692, por importe de 156.505,16 euros, practicada por el Servicio de Inspección Fiscal de la Dirección General de Tributos de la Junta de Extremadura por el concepto de impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero.

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

Determinar si la administración tributaria puede girar la liquidación directamente al contribuyente, como sujeto pasivo de la obligación tributaria, en lugar de al sustituto del contribuyente, en aquellos impuestos en los que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, el sustituto del contribuyente.

\* 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, serán objeto de interpretación:** artículos 8, 36, 38, 141, 145 y 227 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 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 fundamento jurídico sexto.
- 2.- Haber lugar al recurso de casación núm. 1965/2021, interpuesto por la representación procesal de la Mancomunidad de Municipios de la Serena contra la sentencia núm. 67/2021, de 19 de febrero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura. Casar y anular la sentencia recurrida.
- 3.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 189/2020, interpuesto por la representación procesal de la Mancomunidad de Municipios de la Serena frente a la desestimación presunta por silencio administrativo de la reclamación económico-administrativa instada ante la Junta Económico Administrativa de Extremadura contra la liquidación definitiva 8019010058692, por importe de 156.505,16 euros, practicada por el Servicio de Inspección Fiscal de la Dirección General de Tributos de la Junta de Extremadura por el concepto de impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero. Anular la resolución económico administrativa y la liquidación impugnada, y declararlas sin valor ni efecto. Desestimar el resto de pretensiones de la parte actora.
- 4.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos expuestos en el último fundamento.

👉 LGT. 8ª SENTENCIA 208/2023 [21.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5948/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 613/2023 - ECLI:ES:TS:2023:613]

## RESUMEN

Recurso de casación improcedente. Se recurre contra la sentencia estimatoria del recurso contencioso-administrativo, dirigido contra un acto favorable del TEAR, en tanto estimó la reclamación del interesado y anuló la liquidación y sanción. El motivo relativo a la caducidad del procedimiento no puede ser objeto autónomo de un proceso por quien ya ha obtenido una resolución íntegramente favorable, ni 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»





recurso de casación por quien, ocupando la posición antagónica en la vía previa ante el TEAR, consintió el acto que le era adverso.

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

Recurso contra la sentencia nº 97/2021, de 18 de mayo, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en su sede de Burgos, pronunciada en el recurso nº 94/2020. La parte emplazada como recurrida, Servicios S.L., no se ha personado en el presente recurso de casación.

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

El recurso tiene por objeto la mencionada sentencia de 18 de mayo de 2021, en cuyo fallo se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...]Que debemos estimar y estimamos el presente recurso contencioso administrativo interpuesto, por la representación de Servicios Burgaleses de Idiomas SL, contra la resolución administrativa reseñada al antecedente de hechos primero de esta sentencia, que declaramos contraria a derecho en cuanto no ha estimado la alegación de caducidad el procedimiento de comprobación limitada. Todo ello, sin que proceda hacer una condena en costas [...]".

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

Determinar si, la concesión por la Administración de la ampliación de cualquier plazo por silencio administrativo, por el tiempo que medie desde el día siguiente al de la finalización del plazo previsto o la fecha inicialmente fijada hasta la fecha fijada en segundo lugar, constituye una dilación del procedimiento por causa no imputable a la Administración tributaria, que, por tanto, no se incluirá en el cómputo del plazo máximo de resolución de los procedimientos [...].

## → FALLO:

1º) Ha lugar al recurso de casación deducido por la Administración General del Estado, contra la sentencia nº 97/2021, de 18 de mayo, dictada por la Sección Segunda de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos, en el recurso nº 94/2020, sentencia que se casa y anula.

2º) Desestimar el mencionado recurso nº 94/2020, entablado por la entidad Servicios, S.L., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla y León, Sala desconcentrada de Burgos de 5 de junio de 2020, estimatoria de las reclamaciones acumuladas interpuestas contra: 1) el acuerdo que contiene la liquidación provisional del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2013, 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»





determina una cantidad a ingresar de 10.577'03 euros; 2) el acuerdo de sanción por infracción tributaria, derivada de la liquidación antes citada, por importe de 4.562'50 euros, debiendo mantenerse la mencionada resolución del TEAR en todos sus términos.

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

👉 LGT.9ª SENTENCIA 249/2023 [28.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2649/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 807/2023 - ECLI:ES:TS:2023:807]

## RESUMEN

El plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de un ingreso indebido, consistente en las cuotas del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), soportadas en virtud de una normativa a la que se opone el Derecho de la Unión Europea, a tenor de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 27 de febrero de 2014, Jordi Besora, C 82/12, ECLI:EU:C:2014:108, comienza en la fecha del ingreso de las cuotas.

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por GL, S.L., representado por procurador de los Tribunales bajo la dirección letrada, contra la sentencia dictada el 29 de enero de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ("TSJA"), en el recurso núm. 25/2018. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

### → Resolución recurrida en casación.

Sentencia de 29 de enero de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (sede de Sevilla) del TSJA, que desestimó el recurso núm. 25/2018, interpuesto por la representación procesal de GL, S.L. contra resolución de 29 de septiembre de 2017 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), que desestimó la reclamación núm. 14-03374-2015, de GL, S.L. contra resolución de 3 de abril de 2015 de la Jefa de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Cádiz, que rechazó su petición de devolución de ingresos indebidos por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH), formulada el 24 de febrero de 2015, con relación al periodo primer trimestre de 2002 a tercer trimestre de 2010.

\* 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.

Determinar el momento en que ha de situarse el dies a quo del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de un ingreso indebido, consistente en las cuotas del IVMDH que fueron soportadas y que, posteriormente, ha sido declarado contrario al Derecho de la Unión Europea por la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014, asunto C-82/12. En particular, precisar si el cómputo ha de comenzar en la fecha del ingreso o en la de la publicación de la sentencia que declaró la ilegalidad del tributo que originó el ingreso indebido.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 66, 67, 216 y 221 de Ley 58/2003, de la General Tributaria, de 17 de diciembre; artículo 32.5 de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público.

→ FALLO:

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

2.- Desestimar el recurso de casación 2649/2021 interpuesto por la representación procesal de GL, S.L. contra la sentencia de 29 de enero de 2021, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (sede Sevilla) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, dictada en el recurso núm. 25/2018.

3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.



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

👉 IRPF. 1ª SENTENCIA 117/2023 [02.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1895/2021). Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 322/2023 - ECLI:ES:TS:2023:322]

### RESUMEN

Las cantidades percibidas por los ex parlamentarios de la Unión Europea,

\* 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»





procedentes del régimen voluntario de pensión complementaria del Parlamento Europeo, deben tributar como rendimientos del trabajo con arreglo al artículo 17.2.b) de la LIRPF en sus dos terceras partes, y como rendimientos de capital mobiliario del artículo 25.3.a.2º en el tercio restante.

## → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por don E, representado por el procurador de los tribunales, bajo dirección letrada. contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera, Las Palmas de Gran Canaria) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de fecha 3 de diciembre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 438/2019, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Canarias de 31 de julio de 2019, por la que se estimaron en parte las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra los acuerdos de liquidación y sanción girados por el concepto de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2010 a 2013, así como la desestimación del recurso de anulación contra la anterior resolución. Personada como parte recurrida la Administración General del Estado, con la representación que le es propia.

## → Resolución recurrida en casación.

En el recurso contencioso-administrativo núm. 438/2019 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera, Las Palmas de Gran Canaria) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, con fecha 3 de diciembre de 2020, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

FALLAMOS. Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de E contra la resolución del TEAR de Canarias a que se refiere el antecedente primero del presente fallo, la cual declaramos ajustada a derecho, así como la desestimación del recurso de anulación deducido contra la misma. Ello sin imposición de costas.

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

Determinar si las cantidades percibidas por los ex parlamentarios de la Unión Europea, procedentes del régimen voluntario de pensión complementaria del Parlamento Europeo, deben tributar como rendimientos del trabajo con arreglo al artículo 17.2.b) de la LIRPF o bien como rendimientos de capital mobiliario del artículo 25.3 del mismo texto legal.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 17.2.b) y 25.3. a) 2ª y b) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 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»





modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio [...].

→ FALLO:

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación nº. núm.1895/2021, interpuesto por don Eugenio, representado por el procurador de los tribunales don Gerardo Pérez Almeida, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera, Las Palmas de Gran Canaria) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de fecha 3 de diciembre de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 438/2019, cuya confirmación es procedente.

Tercero. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

👉 IRPF. 2ª SENTENCIA 135/2023 [06.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5353/2021) Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 301/2023 - ECLI:ES:TS:2023:301]

## RESUMEN

Transmisión de Oficina de Farmacia adquirida a título lucrativo. Interpretación de los artículos 34, 35, 36 y 37 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y artículo 40 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. A efectos de cuantificar las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas adquiridos a título lucrativo, que no sean susceptibles de ser registrados como activo individualizado y separado en la contabilidad, debe considerarse como valor de adquisición el importe real de los valores respectivos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado, conforme al artículo 36 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por el Abogado del Estado, en representación 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»





Administración General del Estado, contra la sentencia pronunciada el 3 de febrero de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 447/2017.

Ha comparecido como parte recurrida el procurador en representación de doña A.

## → Resolución recurrida en casación

La sentencia antes citada de 3 de febrero de 2021 pronunciada por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso administrativo núm. 447/2017, promovido por doña Amanda contra la resolución de 11 de septiembre de 2017 dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000 interpuesta, a su vez, contra el acuerdo de la Administradora de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Pozuelo de Alarcón (Madrid), que practicó liquidación provisional por el concepto de Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, ejercicio 2012.

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

Determinar si, a efectos de cuantificar las ganancias o pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas adquiridos a título lucrativo, debe considerarse como valor de adquisición el valor contable en los términos previstos en el artículo 37 TRLIRPF, o, por el contrario, debe considerarse el importe real de los valores respectivos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sin que puedan exceder del valor de mercado, conforme al artículo 36 TRLIRPF.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación:** artículos 34, 35, 36 y 37 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; El artículo 40 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. 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:

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

Segundo. No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra 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»





sentencia pronunciada el 3 de febrero de 2021 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 447/2017.

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

👉 IRPF. 3ª SENTENCIA 255/2023 [28.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 5335/2021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 707/2023 - ECLI:ES:TS:2023:707]

## RESUMEN

Mutualidad Laboral de Banca. Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Aportaciones realizadas a partir del 1 de enero de 1967. Las aportaciones/cotizaciones realizadas a la Mutualidad Laboral de Banca a partir del 1 de enero de 1967 hasta el 31 de diciembre de 1978, cualquiera que sea su naturaleza jurídica, no fueron susceptibles de deducción en la base imponible del IRPF de acuerdo con la legislación vigente en cada momento, por lo que resulta procedente la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, a la pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social, debiendo integrarse en la base imponible del impuesto el 75% del importe de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

### → Interposición del recurso de casación

Recurso interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia pronunciada el 3 de junio de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el recurso núm. 539/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la procuradora en representación de LA.

### → Resolución recurrida en casación.

La sentencia citada de 3 de junio de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, que estimó el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 539/2020, promovido por don LA contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Extremadura, de 29 de julio de 2020, por el que se desestimaron las reclamaciones económico-administrativas presentadas contra las desestimaciones presuntas, por silencio administrativo, de las solicitudes de rectificaciones de las autoliquidaciones del IRPF, ejercicios 2014 a 2017, ambos

\* 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»





inclusive, sobre la base de la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006 a la pensión de jubilación que percibe el recurrente de la Seguridad Social, correspondiente a las aportaciones que hizo a la Mutualidad Laboral de la Banca desde el 1 de septiembre de 1968, fecha en la que empezó a trabajar en la Banca Sánchez de Cáceres, hasta el 1 de enero de 1979.

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

1. Precisar si las aportaciones a la Mutualidad Laboral de Banca realizadas a partir del 1 de enero de 1967, tienen la naturaleza de cotizaciones a la Seguridad Social o aportaciones a contrato de seguro concertados con mutualidades de previsión social.
2. En función de la respuesta dada a la pregunta anterior, determinar si resulta procedente la aplicación de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, a la pensión pública por jubilación percibida de la Seguridad Social, cuando se han realizado aportaciones a la Mutualidad Laboral de Banca a partir del 1 de enero de 1967, precisando si debe integrarse en la base imponible del IRPF el 100% del importe percibido como rendimientos del trabajo, o por el contrario, debe integrarse en la base imponible del impuesto el 75% de las prestaciones por jubilación o invalidez percibidas.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. La Disposición Transitoria Segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; 2. Los artículos 61.1, 194 y 196.1 del Decreto 907/1966, de 21 de abril, que aprueba el texto articulado primero de la Ley 193/1963, de 28 de diciembre, sobre Bases de la Seguridad Social; 3. El artículo 1 del Real Decreto-Ley 36/1978, de 16 de noviembre, sobre gestión institucional de la Seguridad Social, la salud y el empleo.

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:**

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, contra la sentencia pronunciada el 3 de junio de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Extremadura, en el recurso núm. 539/2020.

Tercero. 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»





## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 IS. SENTENCIA 173/2023 [14.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec. 802/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 420/2023 - ECLI:ES:TS:2023:420]

### RESUMEN

A efectos de computar el plazo para la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo) debe estarse a las reglas generales en materia de cómputo de plazos, de manera que los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo deben computarse, de fecha a fecha; y los 25 días naturales a los que alude el precepto, en la forma expresada por el art 5 del Código Civil.

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

Recurso interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 25 de noviembre de 2020 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 37/2020.

Ha sido parte recurrida GGC, S.L. (Antes P,SL) representada por procurador de los Tribunales, bajo dirección letrada.

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

Sentencia citada de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2020, que estimó el recurso núm. 37/2020, interpuesto por la representación procesal de P, S.L. contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 2 de marzo de 2016, que desestimó la reclamación económico-administrativo interpuesta contra la liquidación de recargo, por presentación fuera de plazo de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades 2010/2011.

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

Determinar cómo debe computarse el plazo de 25 días naturales previsto en el artículo 136.1 del TRLIS (hoy 124.1 de la LIS ) para la presentación 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»





autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades y, en particular, cómo debe determinarse el término inicial del citado plazo, fijado legalmente por referencia a los "seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo".

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 136.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

→ FALLO:

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

2.- Estimar el recurso de casación 802/2021, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 25 de noviembre de 2020 (recurso núm. 37/2020), sentencia que se casa y anula.

3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 37/2020), interpuesto por la representación procesal de P, S.L. (hoy GGC, S.L.) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 2 de marzo de 2016, que desestimó la reclamación económico-administrativo interpuesta contra la liquidación de recargo, por presentación fuera de plazo de la autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades 2010/2011.

4.- Sin costas



## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (IVA)

👉 IVA. 1ª SENTENCIA 234/2023 [23.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5730/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 616/2023 - ECLI:ES:TS:2023:616]

### RESUMEN

Delimitación de las potestades de calificación (artículo 13 de la Ley General Tributaria) y de los procedimientos de conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15 de la Ley General Tributaria) y simulación (artículo 16 de la Ley General Tributaria). La calificación es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene

\* 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 objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes. Remisión a la doctrina de la Sala. Estimación.

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

Recurso interpuesto por el RM, Club de Fútbol, representado por la procuradora de los Tribunales y bajo la dirección letrada, contra sentencia dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el procedimiento ordinario núm. 424/2020.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

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

Sentencia dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso núm. 424/2020 deducido frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], de 23 de enero de 2020, que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra: (i) el acuerdo de liquidación núm. A23/72757335, dictado el 28 de junio de 2017 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes

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

1. Determinar si la Administración puede ejercer la facultad de calificación que le otorga el artículo 13 LGT amparándose en normas de carácter privado, como en este caso, el Reglamento sobre los Agentes de Jugadores (RAJ), de 29 de octubre de 2007.

2. Determinar si, habiéndole negado la Administración tributaria a un sujeto pasivo la deducibilidad de determinadas cuotas soportadas de Impuesto sobre el Valor Añadido, aun así, por mor del artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y de acuerdo con el principio de íntegra regularización conformado en la jurisprudencia de esta Sala, la Administración tributaria debe, asimismo, efectuar las actuaciones de comprobación necesarias para determinar si el mismo sujeto tiene derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas, regularizando de forma íntegra la situación del reclamante con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

\* 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 13 LGT, en relación con los artículos 7 y 8 del mismo texto legal, 1.255 del Código Civil, 22.4 de la Ley 56/2003, de 16 de diciembre, de Empleo, 6 y 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 9.3 y 31.1 de la Constitución Española; artículos 88, 89, 92, 97 y 99 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, 32 LGT, 14 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa, 9.3 CE y la jurisprudencia sobre el principio de íntegra regularización representada, entre Código Seguro otras, por las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de mayo de 2021 (rec. nº 574/2020) y de 22 de abril de 2021 (rec. nº 1367/2020). 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.

Se impugna la citada sentencia de 26 de mayo de 2021, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso núm. 424/2020 interpuesto por el RM, Club de Fútbol contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], de 23 de enero de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada frente a: (i) el acuerdo de liquidación núm. A23/72757335, dictado el 28 de junio de 2017 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), correspondiente al período 07/2014 a 06/2015, ambos incluidos, del que resulta una deuda tributaria por importe de 383.921,38 euros (de los cuales 347.240,36 euros corresponden a la cuota y 36.681,02 euros a los intereses de demora); y el (ii) acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con número de referencia A23/78135593 dictado el día 5 de diciembre de 2017 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, derivado del acuerdo de liquidación descrito en el apartado anterior, en virtud del cual se acuerda la imposición de una sanción por importe total de 129.975,00 euros.

## → FALLO:

- 1.- Fijar los criterios interpretativos expuestos en el fundamento jurídico sexto por remisión al establecido en el fundamento jurídico cuarto de la sentencia de 2 de julio de 2022 (rec. cas. 1429/2018).
- 2.- Estimar el recurso de casación 5730/2021 interpuesto por la representación procesal de la entidad deportiva Real Madrid Club de Fútbol contra la 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»





dictada el 26 de mayo de 2021 por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso núm. 424/2020. Casar y anular la sentencia recurrida.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 424/2020 interpuesto por la entidad deportiva Real Madrid club de fútbol, frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central ["TEAC"], de 23 de enero de 2020, que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra: (i) el acuerdo de liquidación núm. A23/72757335, dictado el 28 de junio de 2017 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el concepto tributario Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente al período 07/2014 a 06/2015, ambos incluidos, del que resulta una deuda tributaria por importe de 383.921,38 euros (de los cuales 347.240,36 euros corresponden a la cuota y 36.681,02 euros a los intereses de demora); y (ii) el acuerdo de resolución del procedimiento sancionador con número de referencia A23/78135593, dictado el día 5 de diciembre de 2017 por el Jefe Adjunto de la Oficina Técnica de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, derivado del acuerdo de liquidación descrito en el apartado anterior, en virtud del cual se acuerda la imposición de una sanción por importe total de 129.975,00 euros. Anular la resolución económico administrativa así como los acuerdos de liquidación y sancionador impugnados, y declararlos sin valor ni efectos.

4.- Hacer el pronunciamiento sobre imposición de costas en los términos expuestos en el último fundamento.

👉 IVA. 2ª SENTENCIA 169/2023 [14.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.878/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 522/2023 - ECLI:ES:TS:2023:522]

## RESUMEN

Territorio foral de Guipúzcoa. Orden foral que aprueba un modelo de declaración e ingreso que sustituye la declaración resumen anual por una autoliquidación. El artículo 26 de la Ley del Concierto Económico no permite que se sustituya el régimen de liquidación resumen anual previsto en la Norma Foral reguladora del IVA por el de autoliquidación y, menos aún, que el cambio de sistema haga surgir una causa de interrupción de la prescripción extintiva en materia de IVA distinta de la que se atribuye al modelo 390 que rige para la Administración del Estado. 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»





presentación de la autoliquidación anual del IVA, modelo 390, aprobada en la Orden Foral 1164/2012 de 20 de diciembre, no interrumpe la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, según el artículo 26 LC, en relación con su artículo 3.

## → Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por la procuradora, en nombre y representación de la entidad P. S.L, contra la sentencia nº 334/2020, de 5 de noviembre, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso nº 259/2020. Ha comparecido como recurrida la Diputación Foral de Guipúzcoa y, en su nombre, el procurador.

## → Resolución recurrida en casación.

La sentencia recurrida, en su fallo acuerda, literalmente, lo siguiente:

[...] Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo presentado por P, SL contra la Resolución de 18-12-2019 del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Gipuzkoa que desestimó las reclamaciones 2018/0246 y 2018/0361 interpuestas por P, S.L. contra el Acuerdo de 9-03-2018 del Jefe del Servicio de Gestión de Impuestos Indirectos y Tributos Medioambientales que desestimó el recurso de reposición dirigido contra la liquidación del IVA del ejercicio 2013 y contra el Acuerdo de 7-05-2018 del mismo Servicio de imposición de sanción; e imponemos a la recurrente las costas del procedimiento [...].

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

Determinar si el artículo 26 de la Ley del Concierto Económico habilita al legislador foral para que, en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, se aprueben modelos de declaración e ingreso que, no debiendo diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado (en cuanto a los datos y a los plazos de ingreso) comporten, sin embargo, una virtualidad interruptora de la prescripción en materia de IVA, distinta a la que se atribuya al modelo 390 "común.

Dilucidar, consecuentemente, si la presentación de la declaración resumen anual del IVA, modelo 390, en su modalidad "foral" constituye un supuesto de interrupción de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria, o si, por el contrario, no tiene virtualidad interruptiva alguna en territorio foral, a la luz del citado artículo 26 de la Ley del Concierto Económico [...].

## → FALLO:

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto 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 la entidad P, S.L. contra la sentencia nº 334/2020, de 5 de noviembre, dictada por la Sección Primera de la Sala Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en el recurso nº 259/2020, sentencia que se casa y anula.

3º) Estimar el citado recurso nº 259/2020, entablado por la citada demandante contra la resolución de 18 de diciembre de 2019, del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, que desestimó las reclamaciones 2018/0246 y 2018/0361 interpuestas contra el acuerdo de 9 de marzo de 2018, que desestimó el recurso de reposición dirigido contra la liquidación del IVA del ejercicio 2013 y contra el acuerdo de imposición de sanción, actos todos ellos que se anulan por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

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



TASAS)

(TA)

TA. SENTENCIA 172/2023 [14.02.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3042/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 415/2023 - ECLI:ES:TS:2023:415]

## RESUMEN

Tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros. Estimación.

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso promovido por EE, S.A.U., representada por procurador de los Tribunales el bajo la dirección letrada, contra la sentencia núm. 7/2021, de 20 de enero, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección novena, en el recurso de apelación núm. 708/2020.

Comparece como parte recurrida el Ayuntamiento de Madrid, representado y asistido por letrada de sus Servicios Jurídicos.

### → Resolución recurrida en 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»





Recurso formulado frente a la sentencia núm. 90/2020, de 10 de junio, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 8 de Madrid, que desestimó el recurso instado contra la resolución económico-administrativa del Tribunal Económico-Administrativo de Madrid, expediente 200/2018/04558 relativa a liquidaciones por la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros.

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

Determinar si, en virtud de lo dispuesto en el artículo 24.1.c) TRLRHL, deben integrar la base imponible de la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros, todos los ingresos brutos facturados por el sujeto pasivo en el municipio o, por el contrario, han de excluirse de este parámetro los servicios adicionales que se presten en el mismo y que no tengan una vinculación directa o no sean necesarios para la prestación de los suministros.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 5.2 de la Ordenanza fiscal de 6 de octubre de 1999 del Ayuntamiento de Madrid, reguladora de la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros; y los artículos 20 y 24.1.c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la ley reguladora de las Haciendas Locales ["TRLRHL"], 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 expuesto en el **fundamento jurídico octavo**.
- 2.- Haber lugar al recurso de casación 3042/2021 interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Endesa Energía S.A.U. contra la sentencia núm. 7/2021, de 20 de enero, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección novena, desestimatoria del recurso de apelación núm. 708/2020. Casar y anular la sentencia recurrida.
- 3.- Estimar el recurso de apelación registrado ante la Sala de instancia con el número 708/2020, interpuesto por la entidad mercantil Endesa Energía S.A.U. contra la sentencia núm. 90/2020, de 10 de junio, dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 8 de Madrid, desestimatoria del recurso contencioso-administrativo registrado como procedimiento ordinario 336/2019. Anular 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»





sentencia apelada y estimar el recurso contencioso-administrativo procedimiento ordinario núm. 336/2019, promovido por la entidad EE, S.A.U. contra la resolución económico-administrativa del Tribunal Económico-Administrativo Municipal de Madrid, expediente 200/2018/04558, relativa a liquidaciones por la tasa por utilización privativa y aprovechamientos especiales en el suelo, subsuelo o vuelo de la vía pública a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros. núms. 1203523, 1203528, 1203530, 1203532 y 1203566, dictadas en relación con la Tasa por Utilización Privativa y Aprovechamientos Especiales constituidos en el Suelo, Subsuelo o Vuelo de la vía pública -ejercicios 2010 a 2013- y dejarlas sin valor ni efecto.

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



B) MARZO, 2023

→ B1. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

  
**LEY GENERAL TRIBUTARIA  
(LGT)**

👉 LGT. 1ª SENTENCIA 281/2023 [7.03.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.4926/2021). Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 806/2023 - ECLI:ES:TS:2023:806]

**RESUMEN**

Responsabilidad subsidiaria. Artículo 43.1.b) LGT. Incurre en ella el administrador que, negligentemente, en relación con las sociedades que hayan cesado en sus actividades no hubieran hecho lo necesario para el pago de las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encontrasen pendientes en el momento del cese. El administrador no cesa, por caducidad de su mandato, ni por la convocatoria de junta general para nombramiento de nuevo administrador u órgano de administración, hasta que es sustituido y tal cese se da a conocer a terceros. Está

\* 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»





acreditado sin posible controversia casacional la situación de cesación de la actividad empresarial.

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

Recurso interpuesto por el procurador en nombre y representación de DON G , contra la sentencia de 14 de abril de 2021, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 18052019. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

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

En la resolución recurrida se acuerda, literalmente, lo siguiente:

[...] 1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo número 1805/2018, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido el Procurador de los Tribunales y de D. G, contra la Resolución identificada en el encabezamiento de esta Sentencia, la cual se confirma por ser conforme a derecho.

2º.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas causadas en esta instancia [...]"

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

Determinar si, a los efectos del supuesto de responsabilidad tributaria del artículo 43.1.b) de la Ley General Tributaria, resulta exigible a un administrador con cargo caducado y que ha convocado la junta general para el nombramiento de los nuevos integrantes del órgano de administración, que proceda adicionalmente, como consecuencia de la concurrencia de una causa legal de disolución sobrevenida a la celebración de aquella junta general, a convocar una nueva junta general para acordar la disolución de la sociedad, ex art. 365 de la Ley de Sociedades de Capital, y/o a solicitar su disolución judicial en su condición de "interesado", ex art. 366 de la Ley de Sociedades de Capital[...].

→ FALLO:

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

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por DON G contra la sentencia de 14 de abril de 2021, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 1805/2019.

3º) No hacer imposición de las costas devengadas en este recurso.

\* 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»





## FUNDAMENTO DE DERECHO

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

Como conclusión de lo anteriormente expuesto y a partir de los hechos probados en la sentencia de instancia, no aptos para ser alterados ni discutidos en casación, podemos establecer la jurisprudencia que no es debida, en respuesta a la cuestión formulada en el auto de admisión:

1)A los efectos del supuesto de responsabilidad tributaria previsto en el artículo 43.1.b) LGT, es exigible a un administrador social cuyo cargo ha caducado que convoque puntual y diligentemente la junta general para el nombramiento de los nuevos integrantes del órgano de administración, en las circunstancias que concurrían en el asunto debatido.

2)Conforme a lo establecido en la legislación mercantil, es preceptivo para quien se mantiene en la condición de administrador que proceda, además, al concurrir causa legal de disolución tras la celebración de aquella junta general, a convocar una nueva junta general para acordar la disolución de la sociedad, ex art. 365 de la Ley de Sociedades de Capital, o a solicitar su disolución judicial en su condición de interesado, ex art. 366 de la Ley de Sociedades de Capital.

3)Si bien la inscripción registral no es constitutiva y, por tanto, requisito de validez del nombramiento del nuevo órgano de administración, conforme reiterada jurisprudencia, tanto civil como administrativa, los efectos frente a terceros del cese acordado no se producen hasta que sean conocidos por éstos, normalmente a través de la publicidad que brinda el Registro Mercantil.

4)Atendida la fecha en que el cese de la actividad empresarial fue establecido por la sentencia a quo, en abril de 2013, aun debía considerarse como administrador de la sociedad al recurrente y, en tal carácter, debe reputarse negligente su conducta, a efectos de su incardinación en la causa de responsabilidad subsidiaria del art. 43.1.b) de la LGT. Así, partiendo ineludiblemente tanto del cese de las actividades de la sociedad como de la existencia de obligaciones tributarias devengadas y pendientes en el momento del cese, no hizo el administrador lo necesario para su pago.

👉 LGT. 2ª SENTENCIA 337/2023 [16.03.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3855/2023). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 1050/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1050]

\* 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»





## RESUMEN

El artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT permite impugnar, en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad por la vía del artículo 42.1.a) LGT, las liquidaciones y sanciones objeto de la derivación de responsabilidad sin que quepa restringir o excepcionar dicha posibilidad por haber sido el responsable tributario, administrador de la sociedad al tiempo en que tuvo lugar el presupuesto habilitante de su responsabilidad, incluso aun cuando hubiese intervenido -prestando su conformidad- como representante de la sociedad en la regularización tributaria que dio lugar a las liquidaciones y sanciones derivadas. La impugnación de las liquidaciones y sanciones derivadas resulta posible, tanto por razones de forma o fondo, aun cuando estas ya hubiesen sido analizadas en la vía económico-administrativa o judicial por resoluciones firmes a instancias de los obligados principales.

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por don A, representado por procuradora de los Tribunales doña bajo la dirección letrada, contra la sentencia dictada el 8 de febrero de 2021 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 913/2018. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

### → Resolución recurrida en casación.

El recurso se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2021, que desestimó el recurso núm. 913/2018, interpuesto por la representación procesal de Andrés contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) de 26 de abril de 2018 (R.G155/16), desestimatoria del recurso de alzada contra resolución del Tribunal Económico- Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 28 de octubre de 2015, relativa al acuerdo que declaró la responsabilidad solidaria del recurrente, al amparo del artículo 42.1.a) de la LGT, por el pago de las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad TAC, S.L., conceptos IVA e Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2006-2007 y los correspondientes expedientes sancionadores, con un alcance total de la responsabilidad de 312.784,40 euros.

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

Reafirmar, reforzar o completar nuestra jurisprudencia, aclarando si la posibilidad que brinda el artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT, de impugnar en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que dicho presupuesto alcanza, queda

\* 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»





excepcionada o puede ser de algún modo restringida si el responsable era administrador de la sociedad cuando se produjo el hecho imponible o se cometieron los hechos sancionados cuya responsabilidad se le deriva.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** 1. El artículo 174.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 2. El artículo 124.4 del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. 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.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al **Fundamento de Derecho Tercero** de esta sentencia.

2.- Estimar el recurso de casación 3855/2021 interpuesto por la representación procesal de don A, contra la sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de 8 de febrero de 2021 (recurso núm. 913/2018), sentencia que se casa y anula.

3.- Ordenar la retroacción de actuaciones en el recurso contencioso-administrativo núm. 913/2018, interpuesto por la representación procesal de don Andrés contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de abril de 2018 (RG155/16), para que la Sala de instancia analice la totalidad de los argumentos impugnatorios de la parte recurrente y valore con plenitud de cognición la prueba propuesta por dicha parte.

4.- Sin costas

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### TERCERO.- **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:

El artículo 174.5, primer párrafo, de la LGT permite impugnar, en el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad por la vía del artículo 42.1.a) LGT, las liquidaciones y sanciones objeto de la derivación de responsabilidad sin que quepa restringir o excepcionar dicha posibilidad por haber sido el responsable tributario, administrador de la sociedad al tiempo en que tuvo lugar el presupuesto habilitante de su responsabilidad, incluso aun cuando hubiese intervenido -prestando su conformidad- como representante de la sociedad en la regularización tributaria que dio lugar a las liquidaciones y sanciones derivadas.

\* 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 impugnación de las liquidaciones y sanciones derivadas resulta posible, tanto por razones de forma o fondo, aun cuando estas ya hubiesen sido analizadas en la vía económico-administrativa o judicial por resoluciones firmes a instancias de los obligados principales.

En consecuencia, la sentencia impugnada debe ser casada y anulada al resultar contraria a la anterior doctrina.

Teniendo en consideración que la estimación del recurso de casación se basa en que la sentencia impugnada descansa -como postula, en primer término, el escrito de interposición- en una interpretación errónea y restrictiva del art. 174.5 LGT, procede ordenar la retroacción de actuaciones para que la Sala de instancia analice la totalidad de los argumentos impugnatorios de la parte recurrente contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de abril de 2018, valorando con plenitud de cognición la prueba propuesta por dicha recurrente.



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

👉 IRPF. SENTENCIA 294/2023 [8.03.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.1269/2032). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 837/2023 - ECLI:ES:TS:2023:837]

### RESUMEN

Atendiendo a las circunstancias específicas del caso, con la finalidad de aplicar el mínimo por discapacidad del artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el grado de discapacidad resultará acreditado mediante la aportación del correspondiente certificado o resolución, expedidos por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas, a los que se refiere el art 72 del Reglamento del impuesto, sin perjuicio de la posibilidad de utilizar cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, como aquí ha ocurrido.

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia dictada el 3 de septiembre de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ("TSJCV"), en el recurso núm. 1060/2019. Han sido parte recurrida doña J y don A,

\* 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»





representados por procuradora de los Tribunales bajo la dirección letrada de doña Carmen Escriche Monzón.

## → Resolución recurrida en casación.

El recurso se dirige contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJCV, núm. 1461/2020 de 3 de septiembre, que estimó el recurso núm. 1060/2019, interpuesto por la representación procesal de doña J contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana, de 29 de marzo de 2019, que desestimó las reclamaciones 46/00703/2018 y 46/00721/2018, concepto, impuesto sobre la renta de las personas físicas [«IRPF»], ejercicios 2014 y 2015.

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

1. Determinar si, a los efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, los medios de prueba para acreditar el grado de discapacidad están limitados a los expresamente recogidos en la normativa del impuesto y su desarrollo -certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las CCAA- o, por el contrario, puede ser acreditado mediante cualquier otro medio de prueba admitido en derecho.

2. Esclarecer si los efectos de estos medios de prueba se pueden retrotraer más allá de lo previsto en ellos, en concreto, al momento del devengo del IRPF.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; artículo 72 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 105 la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 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.- Declarar la doctrina del presente recurso, expresada al **Fundamento de Derecho Sexto** de esta sentencia.

2.- Desestimar el recurso de casación 1269/2021, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado, contra la sentencia núm. 1461/2020 de 3 de septiembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 1060/2019.

\* 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»





3.- 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:

Atendiendo a las circunstancias específicas del caso, con la finalidad de aplicar el mínimo por discapacidad del artículo 60 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el grado de discapacidad resultará acreditado mediante la aportación del correspondiente certificado o resolución, expedidos por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las comunidades autónomas, a los que se refiere el art 72 del Reglamento del impuesto, sin perjuicio de la posibilidad de utilizar cualquier otro medio de prueba admitido en derecho, como aquí ha ocurrido.

Dado que, como anteriormente se ha expresado, no ha habido aplicación retroactiva de los efectos temporales de la resolución de la Generalidad Valenciana, no procede responder a la segunda cuestión, contenida en el auto de admisión.

En consecuencia, se desestima el recurso de casación al resultar la sentencia impugnada, conforme a la anterior doctrina.



## CATASTRO INMOBILIARIO (CI)

👉 CI. SENTENCIA 451/2023 [31.03.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.2837/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 1464/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1464]

## RESUMEN

Clasificación catastral de los terrenos con arreglo a lo establecido en el artículo 7.2 letra b) del TRLCI. Delimitación fáctica y jurídica de la situación urbanística.

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por OT, S.L., representado por procurador de los Tribunales bajo

\* 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 dirección letrada, contra la sentencia dictada el 25 de febrero de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia de Murcia ("TSJ de Murcia"), en el recurso núm. 1009/2019. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

## → Resolución recurrida en casación.

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Murcia núm. 81/2021 de 25 de febrero, que desestimó el recurso núm. 1009/2019, interpuesto por la representación procesal de OT, S.L. contra las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Regional de Murcia (TEAR de Murcia) de 24 y 31 de mayo de 2019, por la que se desestiman las reclamaciones económico-administrativa número 30-2767-2019, 30-2768-2019, 30-2769-2019, 30-2770-2019, 30-2771-2019, 30-2772-2019, 30-2773-2019, 30-2774-2019, 30-2775-2019, 30-2776-2019, 30-2777-2019, 30-2778-2019 y 30-2779-2019, 30-00374-2019 interpuestas por la mercantil OT, S.L. contra la resolución de la Gerencia de Catastro de 10 de agosto de 2018, recaída en el expediente 145880.30/17 por la que se acuerda la notificación del nuevo valor catastral individualizado de los bienes con referencia catastral, que identifica como resultado del procedimiento de valoración colectiva de carácter general llevado a cabo en el municipio de Murcia en el año 2018.

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

Determinar si los terrenos clasificados catastralmente como urbanos por estar ubicados en un ámbito espacial sectorializado y con ordenación pormenorizada, cuya programación en cambio no se ha desarrollado por no haberse aprobado el programa de actuación integrada pertinente, comporta que los terrenos afectados vuelvan a tener la consideración de suelo no urbanizable o rústico con arreglo a lo establecido en el art. 7.3 en relación con el artículo 7.2.b) del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario; y los efectos que ello haya de tener en las liquidaciones giradas del IBI.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 7.2.b) del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, en relación con la Disposición transitoria segunda del mismo texto legal, en la redacción dada por la Ley 13/2015, de 24 de junio, de reforma de la Ley Hipotecaria, 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 esta última.

## → FALLO:

1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 2837/2021, interpuesto por 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»





representación procesal de OT, S.L., contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Murcia núm. 81/2021 de 25 de febrero, dictada en el recurso núm. 1009/2019, sentencia que se casa y anula, con el fin de que la Sala de instancia se pronuncie expresamente, a partir de la interpretación de la norma urbanística autonómica, sobre las circunstancias fácticas y jurídicas del Plan Especial de Infraestructuras del Campo de Murcia y, una vez determinadas las mismas, sobre su funcionalidad a los efectos de la naturaleza catastral urbana de los terrenos de la entidad recurrente, todo ello a la vista de la jurisprudencia de esta Sala sobre el art. 7.2.b del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

2.- Sin costas.

## FUNDAMENTO DE DERECHO

### SEGUNDO.- **La resolución del recurso de casación.**

El Fundamento de Derecho Tercero de la sentencia recurrida acierta al sintetizar la evolución experimentada en el ámbito de la clasificación catastral y urbanística de los terrenos, apreciando como punto de inflexión de la interacción entre ambas disciplinas la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014, rec, 2362/2013, ECLI:ES:TS:2014:2159 , determinante de la nueva redacción, de la letra b) del apartado 2 del artículo 7 TRLCI, introducida por la Ley 13/2015, de 24 de junio, de reforma de la Ley Hipotecaria aprobada por Decreto de 8 de febrero de 1946 y del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo ("BOE" núm. 151, de 25/06/2015).

A estos efectos, con base en nuestra citada sentencia de 2014, la sentencia de la Sala de Murcia viene a reconocer "[...] que no cabía sostener [...] que todo el suelo urbanizable sectorizado o delimitado en el planeamiento general tiene la consideración catastral de suelo urbano, sin distinguir si se encuentra ordenado o no ordenado y que el artículo 7 solo excluye de tal consideración al urbanizable no sectorizado sin instrumento urbanístico aprobado que establezca las determinaciones para su desarrollo, añadiendo que, antes al contrario, hay que entender que el legislador quiso diferenciar entre suelo de expansión inmediata donde el plan delimita y programa actuaciones sin necesidad de posteriores trámites de ordenación, de aquel otro, que, aunque sectorizado carece de tal programación y cuyo desarrollo urbanístico queda pospuesto para el futuro, por lo que a efectos catastrales solo pueden considerarse suelos de naturaleza urbana el suelo urbanizable sectorizado ordenado así como el suelo sectorizado no ordenado a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que establezca 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»





determinaciones para su desarrollo, Antes de ese momento el suelo tendrá, como dice la sentencia recurrida, el carácter de rústico."

En efecto, aunque los terrenos pueden ser catastralmente urbanos con independencia de que no se hubiera terminado la urbanización, no cabe negar que, aun no siendo determinante la clasificación y sectorización del suelo, en suma, su ordenación urbanística condiciona su clasificación catastral.

Esa dependencia se explicita por el apartado 1 del artículo 7 TRLCI, al hacer referencia a que el carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza de su suelo. Además, de ella se hace eco también la referida sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2014, al poner de manifiesto que "si se desconectan completamente ambas normativas nos podemos encontrar con valores muy diferentes, consecuencia de métodos de valoración distintos, de suerte que un mismo bien inmueble tenga un valor sustancialmente distinto según el sector normativo de que se trate, fiscal o urbanístico", auspiciando -para evitar dichas divergencias-, una hermenéutica homogénea del artículo 7 del TRLCI, acudiendo, en caso de duda, "a los criterios dimanantes del TRLS, evitando las incoherencias generadas por la concurrencia de dos regulaciones tan distintas sobre una misma realidad fáctica".

De esta forma, los términos del artículo 7.2.b) TRLCI permiten identificar como elementos interpretativos fiables a los instrumentos de ordenación territorial y urbanística aprobados, que "prevean" o "permitan" el paso a la situación de suelo urbanizado.

En efecto, para que los terrenos urbanizables (los controvertidos los son) tengan consideración catastral de naturaleza urbana se precisa ("siempre que") no solo que se incluyan en sectores o ámbitos espaciales delimitados, sino que, además ("y"), se hayan establecido las determinaciones de ordenación detallada o pormenorizada, de acuerdo con la legislación urbanística aplicable.

Tales circunstancias no se deducen de la sentencia recurrida, que fundamenta la desestimación del recurso de OT, S.L a tenor de que los terrenos de su propiedad están incluidos en el ámbito del Plan Parcial, de lo que aprecia "una ordenación pormenorizada del sector, estableciendo su zonificación con la asignación de usos y tipologías edificatorias y constando, además que el mismo fue desarrollado a través de instrumento de gestión, como era un proyecto de reparcelación y urbanización que fueron aprobados", que le lleva a concluir que tales terrenos "entrarán de lleno dentro de la consideración de urbanizables que se contiene en el artículo 7.2 letra b del Texto Refundido de la Ley del Catastro en conexión con los artículos 79 y 84 de la Ley del Suelo de la Región de Murcia."

\* 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 síntesis, la sentencia de instancia asume que los terrenos tienen un carácter catastralmente de urbanos, sobre la base de su ordenación pormenorizada en el Plan Parcial y porque se han aprobado los instrumentos de gestión (proyecto de reparcelación y urbanización), admitiendo que dicha conclusión no se ve alterada [...] en cuanto que la actuación de urbanización está vinculada a un Plan especial de infraestructuras del campo de Murcia que según sostiene no está concluido.

Ahora bien, sobre la base de esa mera apreciación, este tribunal de casación no puede obtener conclusiones sobre si de acuerdo con la legislación urbanística aplicable, tal ordenación pormenorizada o la mera aprobación de los instrumentos de gestión resultan suficiente a los efectos de prever o permitir el tránsito a suelo urbanizado.

En efecto, parecen coincidir las partes en el carácter casuístico de la controversia y en su condicionamiento a la demostración o prueba de las circunstancias concurrentes.

De esta manera, únicamente a partir del análisis completo y exhaustivo de todas las circunstancias requeridas por el artículo 7.2.b) TRLCI, ha sido posible fijar doctrina casacional al respecto partiendo, evidentemente, de la interpretación de la normativa urbanística, proporcionada por las sentencias de instancia.

Así ha ocurrido, por ejemplo, en nuestras sentencias 196/2019, de 19 febrero, rec. 128/2016, ECLI:ES:TS:2019:579, y 273/2019, de 4 de marzo, rec. 11/2017, ECLI:ES:TS:2019:804, en las que hemos afirmado la posibilidad de impugnar la liquidación de IBI, cuestionando el valor catastral firme en vía de gestión catastral, en supuestos en los que concurren determinadas circunstancias excepcionales o sobrevenidas.

Asimismo, en sentencia 282/2019, de 5 de marzo, rec. 1431/2017, ECLI:ES:TS:2019:772, hemos admitido que a través de la impugnación de las liquidaciones por IBI sea posible combatir una valoración catastral firme en vía administrativa, ante una situación urbanística de absoluta inestabilidad, en el marco de la anulación de las disposiciones que clasificaban un sector como suelo urbanizable, con incidencia directa sobre la consideración catastral como urbano o rústico del bien inmueble en cuestión.

O, en fin, por agotar los ejemplos, citaremos las sentencias 1607/2022 de 2 de diciembre, rec. 411/2021, ECLI:ES:TS:2022:4474; 846/2022, de 29 de junio, rca 1196/2020, ECLI:ES:TS:2022:3123; 847/2022 de 29 de junio, rca. 3420/2020, ECLI:ES:TS:2022:3141; y 1070/2022, de 20 de julio, rec. 4768/2020, ECLI:ES:TS:2022:3205, en las que esta Sección ha concluido que la doctrina que se infiere de las sentencias de 30 de mayo de 2014, rec. 2362/2013,

\* 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»





ECLI:ES:TS:2014:2159, de 196/2019, de 19 de febrero, rec. 128/2016, ECLI:ES:TS:2019:579; 282/2019, de 5 de marzo, rec. 1431/2017, ECLI:ES:TS:2019:772 y 443/2019, de 2 de abril, rec. 2154/2017, ECLI:ES:TS:2019:1131, no resulta trasladable a supuestos en los que los terrenos están clasificados catastralmente como urbanos, aunque estén ubicados en ámbito espacial sectorizado con ordenación pormenorizada cuya programación no se ha desarrollado por encontrarse suspendida sine die, manteniéndose la existencia de un Agente Urbanizador y en los que no existe una declaración de caducidad que finalice el procedimiento.

Pues bien, en los citados ejemplos, de las sentencias de instancia se infería sin dificultad las distintas consecuencias fácticas y jurídicas de la normativa urbanística que resultaba aplicable en cada caso, lo que no acontece en el presente.

En efecto, la ausencia de un pronunciamiento por parte de la Sala de instancia sobre la funcionalidad o virtualidad del Plan Especial de Infraestructuras del Campo de Murcia impide que nos pronunciemos en los términos reclamados por el auto de Admisión. Y es que, para definir desde el punto de vista catastral la naturaleza de esos terrenos, las claves se encuentran en la legislación urbanística que, como ya hemos dicho, no podemos interpretar.

Por otro lado, las circunstancias fácticas y jurídicas distan mucho de ser nítidas con relación a lo acontecido. En efecto, a diferencia de lo que mantiene la parte recurrente, en modo alguno podemos extraer la conclusión de que la sentencia recurrida considere acreditada la suspensión indefinida del Plan Especial de Infraestructuras de Murcia. Es más, cierta imprecisión terminológica impide constatar, incluso, si dicho Plan especial fue aprobado o si habiendo sido aprobado, sin embargo, no se ejecutó o, en fin, si se encuentra o no suspendido de forma indefinida.

A mayor abundamiento, el escenario se empaña aún más desde el momento que el auto de Admisión alude a un suelo cuya programación no se ha desarrollado por no haberse aprobado el programa de actuación integrada pertinente, sin referirse al Plan Especial de Infraestructuras de Murcia.

En definitiva, coincidimos con la apreciación del abogado del Estado en torno a que el debate que se suscita, en los términos en que se plantea, resulta poco idóneo para ser abordado en casación.

En otras palabras, como hemos puesto de manifiesto en alguna ocasión - sentencias 445/2020 de 18 de mayo, rca. 4166/2017, ECLI:ES:TS:2020:950; 700/2021 de 19 de mayo, rca. 5436/2019, ECLI:ES:TS:2021:2029; y 449/2022 de 18 de abril, rca. 7579/2019, ECLI:ES:TS:2022:1616-, no cabe que el recurso de casación se

\* 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»





desvincule del caso concreto objeto de enjuiciamiento, porque la función principal nomofiláctica asignada no debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida entre las partes y resuelta en la sentencia impugnada, en tanto que, de otra manera, se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes.

Surge así la necesidad de que la interpretación normativa y la doctrina que se establezca a través del recurso de casación tome como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, siendo que, con relación al que nos ocupa, la ausencia de pronunciamiento del tribunal de instancia en cuanto a (i) si la actuación de urbanización está fáctica y jurídicamente vinculada al Plan Especial de Infraestructuras del Campo de Murcia; (ii) si dicho Plan Especial llegó o no a aprobarse y/o a desarrollarse; y (iii) a quien compete la iniciativa para su aprobación y/o desarrollo, impide que podamos asumir la premisa planteada por la entidad recurrente, como base para la proclamación de doctrina.

No obstante, como se ha apuntado, la respuesta ofrecida por la Sala de Murcia resulta insuficiente a los efectos del art. 7.2b) TRLCI, por lo que, con el fin de garantizar el efecto útil de este pronunciamiento en términos de tutela judicial efectiva, es procedente dar lugar al recurso de casación, anulando la sentencia recurrida para que la Sala de instancia analice y obtenga las conclusiones pertinentes con relación a la funcionalidad del Plan Especial de Infraestructuras del Campo de Murcia conforme a la interpretación de la norma urbanística autonómica y, a partir de ahí, aplique el marco interpretativo que se infiere de nuestra jurisprudencia -entre otras, de las sentencias anteriormente expresadas, a los efectos de determinar la naturaleza catastral de los terrenos de la entidad recurrente.



## → B2. SENTENCIAS (Reseña)

### ★ LEY GENERAL TRIBUTARIA (LGT)

👉 LGT. SENTENCIA 283/2023 [7.03.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.3742/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

\* 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 883/2023 - ECLI:ES:TS:2023:883]

## RESUMEN

En las circunstancias del presente caso, la minoración del alcance cuantitativo global de la responsabilidad tributaria, derivada a tenor del artículo 42.2.a) LGT, comporta la obligación de dictar un nuevo acuerdo derivativo de responsabilidad conforme al nuevo importe, sin que puedan mantenerse las actuaciones recaudatorias contra el declarado responsable, seguidas sobre la base del incorrecto alcance originario de la responsabilidad tributaria.

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

Recurso interpuesto por don H, representado por procuradora de los Tribunales bajo dirección letrada, contra la sentencia dictada el 26 de marzo de 2021 por la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 1279/2019. Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

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

Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2021, que desestimó el recurso núm. 1279/2019, interpuesto por la representación procesal de don H contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central ("TEAC") de 26 de febrero 2019 (reclamaciones NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007), con relación a providencia de embargo y actuaciones posteriores, consecuencia de un acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria, que fue anulado en lo que se refiere al alcance de la responsabilidad misma, que se determinó en 1.388.056,78 euros, cantidad inferior a la que constituía el objeto de la inicialmente derivada.

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

Determinar si, en los supuestos de anulación parcial en vía judicial de una declaración de responsabilidad del artículo 42.2.a) de la Ley General Tributaria, minorándose el alcance de ésta, la administración tributaria está obligada a dictar un nuevo acto declarativo de responsabilidad conforme al nuevo importe y proceder a la exigencia de este en el periodo voluntario para ello o, por el contrario, subsiste el acto inicial y, consecuentemente, no hay supuesto alguno de retroacción para que se proceda a ejecutar por el órgano correspondiente, manteniéndose incólumes los actos de recaudación efectuados, toda vez que el nuevo alcance ya está cuantificado en la sentencia parcialmente estimatoria.

\* 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:** (i) los artículos 167.3.a), 42.2.a) y 25 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y (ii) el artículo 66.3 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa. 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.- Declarar como doctrina del presente recurso, la expresada en el **Fundamento de Derecho Quinto**.

2.- Estimar el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de don Humberto contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 26 de marzo de 2021 (recurso núm. 1279/2019), sentencia que se casa y anula.

3.- Estimar el recurso contencioso-administrativo (núm. 1279/2019), interpuesto por la representación procesal de don H contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de febrero 2019 (reclamaciones NUM000, NUM001, NUM002, NUM003, NUM004, NUM005, NUM006 y NUM007), resolución que se anula, así como los actos recaudatorios de los que trae causa, por ser contrarios al ordenamiento jurídico.

4.- Sin costas.



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

👉 IRPF. 1ª SENTENCIA 302/2023 [9.03.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.8087/2020 ). Ponente: José Antonio Montero Fernández

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 955/2023 - ECLI:ES:TS:2023:955]

### RESUMEN

Eurodiputados. Asignación percibida del Parlamento europeo. IRPF, exención. No procede aplicar la exención contemplada en el art.º 7.p) LIRPF a las asignaciones abonadas por el Parlamento Europeo a sus diputados

→ **Interposición del recurso de 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»





Recurso interpuesto por don E y doña A, representados por procurador de los tribunales bajo la dirección letrada, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera, Las Palmas de Gran Canaria) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de fecha 28 de julio de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 343/2019, en el que se impugna la resolución del TEAR de Canarias de 28 de junio de 2019, por la que se desestima la reclamación interpuesta contra los acuerdos de resolución de liquidación provisional de IRPF y acuerdos de imposición de sanciones derivadas. Se ha personado en este recurso como parte recurrida la Administración General del Estado, con la representación que le es propia.

## → Resolución recurrida en casación.

La sentencia recurrida cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

«FALLO: 1º.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don E y doña A contra la resolución de fecha 18 de julio de 2019, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias.

2º.- Imponer las costas del recurso».

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

Precisar, a la luz del Protocolo de privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas y del Estatuto de los diputados al Parlamento Europeo, el alcance de la exención contemplada en el artículo 7.p) LIRPF a efectos de si puede aplicarse a las asignaciones abonadas por el Parlamento Europeo a sus diputados.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 7.p) y 17.2.b) 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) [«LIRPF»], 12 del Protocolo de privilegios e inmunidades de las Comunidades Europeas, contenido en el Tratado por el que se constituye un Consejo y una Comisión única de las Comunidades Europeas aprobado el 8 de abril de 1965, (versión consolidada publicada en el DOUE de 26 de octubre de 2012) y 12 del Estatuto de los diputados al Parlamento Europeo, aprobado mediante Decisión de 28 de septiembre de 2005 (DOL 7 octubre 2005, núm. 262) [...].

→ FALLO:

Primero. Fijar los criterios interpretativos expresados en el **fundamento jurídico tercero** 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»





Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación núm. 8087/2020, interpuesto por don E y doña A, representados por procurador de los tribunales, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera, Las Palmas de Gran Canaria) del Tribunal Superior de Justicia de Canarias, de fecha 28 de julio de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 343/2019, cuya confirmación procede.

👉 IRPF. 2ª SENTENCIA 373/2023 [21.03.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.851/2021). Ponente: Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ], Roj: STS 1183/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1183]

## RESUMEN

Partiendo de la expresión "sueldos y emolumentos", contenida en el artículo 14 b del Protocolo Adicional núm. 1 a la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), las prestaciones por jubilación, percibidas de la citada Organización, por una persona física residente en España no se encuentran exentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

### → Interposición del recurso de casación.

Recurso interpuesto por la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado, contra la sentencia dictada el 18 de noviembre de 2020 por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana ("TSJ de la Comunidad Valenciana"), en el recurso núm. 196/2020. Ha sido parte recurrida don LA, representado por la procuradora de los Tribunales doña Beatriz López-Amor Ruano, bajo la dirección letrada de don Alfonso García Amoraga.

### → Resolución recurrida en casación.

El recurso se dirige contra la sentencia núm. 1916/2020 de 18 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, que estimó el recurso núm. 196/2020, interpuesto por don LA contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 20 de diciembre de 2019, desestimatoria de las reclamaciones NUM000, NUM001 y NUM002, IRPF, 2014 a 2017.

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

Determinar si han de entenderse incluidas en la expresión "sueldos y emolumentos", contenida en el artículo 14 b del Protocolo Adicional número 1 a la Convención 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»





OCDE, las prestaciones por jubilación percibidas por quienes fueron funcionarios/as de la OCDE, y si las mismas están o no exentas del IRPF.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 14. b del Protocolo Adicional número 1, adoptado en 1948, sobre la personalidad jurídica, privilegios e inmunidades de la Organización Europea de Cooperación Económica (actual Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos) y el artículo 17 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 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 como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Cuarto.
- 2.- Declarar haber lugar al recurso de casación 851/2021, interpuesto por la Administración General del Estado, contra la sentencia núm. 1916/2020 de 18 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 196/2020, sentencia que se casa y anula.
- 3.- Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Luis Antonio contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 20 de diciembre de 2019, desestimatoria de las reclamaciones NUM000, NUM001 y NUM002, IRPF, 2014 a 2017.
- 4.- Sin costas.



## IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES (ISD)

👉 ISD.SENTENCIA 295/2023 [8.03.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5810/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ Roj: STS 1439/2023 – ECLI:ES:TS:2023: 1439,]

### RESUMEN

Comprobación de valores. Caducidad del procedimiento. Según las circunstancias del presente caso, una actuación administrativa con trascendencia "ad extra", como es la solicitud de comprobación de valores cursada a otra Administración, excede

\* 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 propio ámbito interno de la Administración actuante, y tiene el carácter de acto iniciador del procedimiento, en este caso de comprobación limitada. Desestimación.

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

Recurso promovido por el Principado de Asturias, representado y asistido por letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 431/2021, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, Sección Única, en fecha 12 de mayo de 2021, en el Procedimiento Ordinario núm. 318/2020. Comparecen como partes recurridas la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado y don E, representado por la procuradora de los Tribunales con asistencia letrada.

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

La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

TERCERO.- El art. 134 de la LGT, al regular el procedimiento de comprobación de valores, dentro de la Sección su dedicada a los procedimientos de gestión tributaria, lo regula como un procedimiento especial y distinto del procedimiento iniciado por declaración y de la comprobación limitada [...]

En el presente caso consta una comunicación del Ente Público de Servicios Tributarios del Principado de Asturias de fecha 20 de abril de 2016 a la Agencia Tributaria de Cantabria (folios 70 a 75 expediente). Dicha comunicación cita el expediente de gestión de origen, NUM000, y "adjunta copia del documento presentado para la liquidación del impuesto sobre Sucesiones con el ruego de que emitan informe suficientemente motivado de los bienes de naturaleza rústica y urbana sitios en esa provincia, y de que sea remitido a esta Oficina una vez efectuada la comprobación de valores", lo que sería cumplimentado y remitido por la entidad cántabra con el resultado pericial el 26 de marzo de 2018 ("una vez valorados los bienes urbanos solicitados").

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

Determinar si en la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores, tanto si es un procedimiento autónomo como si se sustancia, como actuación inicial, en el curso de otro procedimiento tributario, ha de considerarse que las actuaciones desarrolladas por la Administración relativas a la determinación del valor de los bienes o derechos, esto es, las actuaciones dirigidas a la obtención del informe de valoración, suponen el inicio del procedimiento tributario o si, por el contrario,

\* 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»





suponen actuaciones previas necesarias para contar con los datos suficientes para iniciarlo mediante la notificación conjunta de la propuesta de liquidación y valoración.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículo 134, apartados 1 y 3, de la LGT, en relación con el artículo 104, apartados 1 y 4, de la misma norma. 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 expresados en el **fundamento séptimo**.

2.- No haber lugar al recurso de casación núm. 5810/2021, interpuesto por los Servicios Jurídicos de la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias contra la sentencia núm. 431/2021, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, de fecha 12 de mayo de 2021, estimatoria del recurso contencioso-administrativo núm. 318/2020 interpuesto por don E frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias, de 28 de noviembre de 2019, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM001 correspondiente al impuesto sobre sucesiones y derivada de expediente de comprobación realizado por el Ente Público de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias que dio lugar a la liquidación por importe de 42.525,69 euros. Confirmar la sentencia recurrida.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento.



## IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (IS)

👉 IS. SENTENCIA 453/2023 [31.03.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.5998/2021). Ponente: Rafael Toledano Cantero

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 1408/2023 - ECLI:ES:TS:2023:1408]

### RESUMEN

Operaciones vinculadas. Legitimación procesal de la entidad aquí recurrente como sujeto pasivo de la actuación impugnada. Estimación.

→ **Interposición del recurso de 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»





Recurso promovido por JP, S.L., representada por procurador de los Tribunales bajo la dirección letrada, contra la sentencia núm. 724/2021, de 30 de marzo, dictada por la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en el procedimiento ordinario 231/2018. Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

## → Resolución recurrida en casación.

Recurso de casación se interpuso por la mercantil JP S.L. contra la sentencia núm. 724/2021, de 30 de marzo, de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que inadmitió por falta de legitimación activa el recurso núm. 231/2018 formulado frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo de Andalucía (TEARA), de 24 de noviembre de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 5459/2016 instada por la mercantil recurrente contra la liquidación girada por la Inspección de los Tributos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de regularización del Impuesto de Sociedades (IS) del ejercicio 2012, por importe de 4.911,21 euros a devolver.

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

Determinar, en el marco de los ajustes por operaciones vinculadas, si la parte que, por mor de dichos ajustes, se ha beneficiado al haberse reducido su base imponible, carece de legitimación para recurrir el acuerdo de liquidación efectuado en su sede y del que es sujeto pasivo, al considerarse que no concurre interés legítimo en que se deje sin efecto una liquidación tributaria que le beneficia, o, por el contrario, sí concurre en ella interés legítimo para el ejercicio de la acción impugnatoria al amparo del artículo 19.1 LJCA, estando legitimado el sujeto pasivo y vinculado, cuya base imponible se ha ajustado, en este caso, minorándola.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 24 de la Constitución Española; 19.1.a) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa; 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 21 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

## → FALLO:

\* A LOS EFECTOS LEGALES oportunos y vistas las recomendaciones formuladas por el Consejo 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»





- 1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 5498/2021, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil JP, S.L. contra la sentencia núm. 724/2021, de 30 de marzo, de la Sección 1ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de Málaga del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que inadmitió, por falta de legitimación activa, el recurso núm. 231/2018 formulado frente a la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo de Andalucía, de 24 de noviembre de 2017, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa núm. 5459/2016 instada por la mercantil recurrente contra la liquidación girada por la Inspección de los Tributos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de regularización del Impuesto de Sociedades del ejercicio recurrida. Casar y anular la sentencia recurrida.
- 2.- Ordenar la retroacción de actuaciones al momento anterior a sentencia para que, con nuevo señalamiento, se dicte nueva sentencia en la que se entre a resolver sobre el fondo de las cuestiones suscitadas en el litigio.
- 3.- Hacer el pronunciamiento sobre costas en los términos previstos en el último fundamento.



## TASAS (TA)

👉 TA. SENTENCIA 319/2023 [9.03.2023]. Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sec.2ª (Rec.6107/2021). Ponente: María de la Esperanza Córdoba Castroverde

[ATENCIÓN: Consultar texto original en WEB del CGPJ, Roj: STS 706/2023 - ECLI:ES:TS:2023:70]

### RESUMEN

Los importes adicionales de las tasas portuarias por ocupación y actividad previstos en el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante no tienen naturaleza tributaria, sino que forman parte de las condiciones del título concesional. Es posible exigir importes adicionales sobre las tasas de ocupación y actividad en los casos, como el examinado en este recurso, en los que no se haya licitado el título concesional, por mantenerse transitoriamente en vigor por mor del régimen transitorio, siempre que dichos importes sean aceptados libremente por el destinatario.

### → Interposición del recurso de casación.

El recurso se interpone por procurador, en representación de CLH, S.A., contra 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»





sentencia dictada el 6 de mayo de 2021, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en el recurso núm. 891/2019. Ha comparecido como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por la Abogacía del Estado.

## → Resolución recurrida en casación.

La sentencia recurrida desestima el recurso núm. 891/2019 interpuesto por la CLH, SA, contra las resoluciones de la Autoridad Portuaria de Gijón, de 18 de julio de 2019, recaídas en los expedientes EXP2018/005692 y EXP2018/006813, por las que se desestiman los recursos de reposición formulados contra las liquidaciones del importe adicional a la tasa de ocupación, D/2018/76 y D/2018/164, correspondientes a los periodos del 11 de marzo al 30 de junio de 2018 y al segundo semestre de 2018.

La sentencia recurrida, en su parte dispositiva, se manifiesta con el siguiente literal del siguiente tenor literal:

"FALLO: En atención a todo lo expuesto, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias ha decidido: Desestimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el procurador en nombre y representación de la CLH, SA, contra sendas Resoluciones, de 18 de julio de 2019, expedientes EXP2018/005692 y EXP2018/006813, de la Autoridad Portuaria de Gijón por la que se desestiman los recursos de reposición formulados contra las liquidaciones del importe adicional a la tasa de ocupación, D/2018/76 y D/2018/164, correspondientes a los períodos del 11 de marzo al 30 de junio de 2018 y al segundo semestre de 2018. Se imponen las costas a la parte actora, limitándolas, no obstante y por todos los conceptos, a una cuantía máxima de 500 euros, más el IVA si procediera".

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

1. Determinar si los importes adicionales de las tasas portuarias por ocupación y actividad previstos en el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante son ajustados a derecho, y en su caso, si tales importes adicionales tienen o no naturaleza tributaria, con las consecuencias que de dicha declaración se deriven.

2. Aclarar si los importes adicionales de las tasas portuarias por ocupación y actividad resultan de aplicación en aquellos supuestos en los que el otorgamiento de las concesiones o autorizaciones no se haya efectuado mediante concurso público.

→ **Identificación de las normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:** artículos 81, 161, 180 y 192 y la DT 2ª del Real Decreto Legislativo 2/2011, de 5 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, así como el artículo 31 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»





Constitución española. Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.".

→ FALLO:

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

Segundo. Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador en representación de CLH, S.A., contra la sentencia dictada el 6 de mayo de 2021, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que desestimó el recurso núm. 891/2019.

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

\*\*\*\*\*

## Iglesia de San Jacinto



Autor: [Anual](#) (realización propia Wikimedia Commons)

Licencia: [Creative Commons Attribution-Share Alike 4.0 International](#)

\* 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»

## Capilla de los Marineros



Autor de la imagen: Reyes Martín Mas / J. A. López Geta

### V. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

#### JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA (FEBRERO-MARZO, 2023)

[Fuente: EUR-LEX. CURIA: Recopilación de jurisprudencia\*]



A) FEBRERO, 2023

I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

❖ Fiscalidad indirecta

➡ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 **IVA - Asunto C-695/20. Gran Sala. ST.28.02.2023**

«Procedimiento prejudicial – Poder de ejecución del Consejo de la Unión Europea – Artículo 291 TFUE, apartado 2 – Artículos 28 y 397 – Sujeto pasivo que actúa en nombre propio, pero por cuenta ajena – Prestador de servicios por vía electrónica – Reglamento de Ejecución (UE) n.º. 282/2011 – Artículo 9 bis – Presunción – Validez»

→ **Derecho de la Unión - Acuerdo de retirada** del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica.

→ **Objeto del asunto:** validez del artículo 9 *bis* del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2011, L 77, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013 (DO 2013, L 284, p. 1) (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución n.º 282/2011»).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Fenix International Ltd (en lo sucesivo, «Fénix») y la Administración Tributaria y Aduanera, Reino Unido,] relativo a una liquidación por el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que giró esta última por los meses de julio de 2017 a enero de 2020

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





y por el mes de abril de 2020.

## → CUESTIÓN [PREJUDICIAL] PLANTEADA

Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, en esencia, si el artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 es inválido en la medida en que el Consejo completó o modificó el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, de suerte que rebasó las competencias de ejecución que le ha otorgado el artículo 397 de esta Directiva con arreglo al artículo 291 TFUE, apartado 2.

## → DECLARACIÓN-FALLO

El examen de la cuestión prejudicial no ha puesto de manifiesto la existencia de ningún elemento que pueda afectar a la validez del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, a la vista de los artículos 28 y 397 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, y del artículo 291 TFUE, apartado 2.

## → FONDO DE LA CUESTIÓN PREJUDICIAL

1. Contrariamente a lo que sostiene Fénix, el Consejo tuvo en cuenta, al adoptar el párrafo tercero del artículo 9 bis, apartado 1, de ese Reglamento de Ejecución [nº 282/2011], la realidad económica y comercial de las operaciones, en el contexto específico de la prestación de servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, como exige el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA a la luz de la jurisprudencia citada en el apartado 73 de la presente sentencia. (82)

2. Cuando un sujeto pasivo que media en la prestación de un servicio por vía electrónica operando, por ejemplo, con una plataforma «on line» de redes sociales, está facultado para autorizar la prestación del servicio o el cargo de este al cliente o bien para fijar los términos y las condiciones generales de tal prestación, entonces dicho sujeto pasivo tiene la posibilidad de definir unilateralmente elementos esenciales de la prestación, a saber, su realización y el momento en que tendrá lugar esta, o bien las condiciones en que será exigible la contraprestación, o incluso las normas que forman el marco general de la prestación. **En tales circunstancias, atendiendo a la realidad económica y comercial subyacente, debe considerarse que el sujeto pasivo es el prestador de los servicios a efectos del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA.** (83)

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





En consecuencia, es claramente conforme al artículo 28 de la Directiva sobre el IVA que, en las circunstancias descritas en el párrafo tercero del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, tal sujeto pasivo no pueda eludir la presunción establecida en dicho artículo 28 designando contractualmente a otro sujeto pasivo como el prestador de los servicios de que se trate. En efecto, esta última disposición no puede tolerar estipulaciones contractuales que no reflejen la realidad económica y comercial. (84)

El hecho de que el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA no mencione las circunstancias previstas en el párrafo tercero del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no desvirtúa tal análisis. (85)

3. En efecto, habida cuenta de las consideraciones expuestas en los apartados 50 y 82 a 84 de la presente sentencia, basta señalar que, al enumerar expresamente esas circunstancias, el artículo 9 bis, apartado 1, párrafo tercero, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 no altera el contenido normativo del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA, sino que se limita, por el contrario, a concretar la aplicación de este para el caso particular de los servicios a los que se refiere el artículo 9 bis, apartado 1, del citado Reglamento de Ejecución

Por razones análogas, no puede acogerse el argumento de Fénix según el cual es contrario al artículo 28 de la Directiva sobre el IVA tratar al sujeto pasivo al que se refiere este artículo como el prestador de los servicios cuando el cliente final conoce la existencia del mandato entre el comitente y el comisionista, así como la identidad de ese comitente. (87)

4. A este respecto, es cierto que para que proceda la aplicación del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA debe existir un mandato en virtud del cual el comisionista interviene en la prestación de los servicios por cuenta del comitente (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 51). No obstante, aun suponiendo que el cliente final, a pesar de la probable complejidad de cadenas de operaciones característica de la prestación de servicios por vía electrónica, pueda en algunos casos conocer la existencia del mandato y la identidad del comitente, estas circunstancias no bastan por sí solas para excluir que el sujeto pasivo que media en la prestación de servicios actúe en nombre propio pero por cuenta ajena en el sentido del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de julio de 2011, Henfling y otros, C-464/10, EU:C:2011:489, apartado 43). En efecto, **son las facultades que posea el sujeto pasivo en el marco de la prestación de servicios en la que ha tomado parte lo que debe tenerse principalmente en cuenta.** (88)

5. En esta medida, al igual que los dos primeros párrafos del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, no cabe considerar que el párrafo tercero de esta disposición complete o modifique el artículo 28 de la Directiva sobre el IVA. (89)

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





6-Por consiguiente, al adoptar el artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, con el fin de garantizar una aplicación uniforme en la Unión del artículo 28 de la Directiva sobre el IVA para los servicios a los que se refiere esa primera disposición, el Consejo no rebasó las competencias de ejecución que le ha otorgado el artículo 397 de dicha Directiva con arreglo al artículo 291 TFUE, apartado 2. (90)

A la vista de cuantas consideraciones anteceden, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que: *«el examen de esta no ha puesto de manifiesto la existencia de ningún elemento que pueda afectar a la validez del artículo 9 bis, apartado 1, del Reglamento de Ejecución n.º 282/2011, a la vista de los artículos 28 y 397 de la Directiva sobre el IVA y del artículo 291 TFUE, apartado 2»*

## II. SENTENCIAS (Reseña)

### ❖ Fiscalidad indirecta

#### ➡ Impuesto sobre el Valor Añadido

#### 👉 **IVA 1.º Asunto C-482/21 (Sala Octava) ST.9.02.2023**

«Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 90 – Base imponible – Reducción – Asegurador que paga una indemnización a los asegurados por créditos impagados, incluido el IVA – Normativa nacional que niega a dicho asegurador, en cuanto sucesor legal, la posibilidad de reducción de la base imponible – Principio de neutralidad fiscal – Principio de efectividad»

→ **Objeto del asunto:** petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal General de la Capital (Hungría), mediante resolución de 29 de junio de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de agosto de 2021, en el procedimiento entre A y B

#### → **Derecho de la Unión – Derecho Húngaro**

#### → LITIGIO PRINCIPAL

La demandante en el litigio principal ejerce una actividad de seguro en la que se obliga, sobre la base de un contrato de seguro, a indemnizar a sus asegurados en caso de impago por parte de un cliente de estos. El porcentaje de indemnización asciende, en principio, al 90 % del valor del crédito incobrado, IVA incluido.

En virtud de dicho contrato de seguro, paralelamente a la indemnización, se ceden a la demandante en el litigio principal la parte del valor del crédito y todos los derechos conexos que correspondieran inicialmente al asegurado. En la práctica, por lo que se refiere a la parte cedida del importe del IVA, la demandante en el

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





litigio principal soporta la carga del IVA ya ingresado en el Tesoro Público por los asegurados, pero que estos han repercutido sin éxito a sus clientes.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 90, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA y los principios de proporcionalidad, neutralidad fiscal y efectividad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual la reducción de la base imponible en caso de impago, prevista en esa disposición, no se aplica a un asegurador que, en el marco de un contrato de seguro de crédito mercantil, paga a uno de sus clientes asegurados, en concepto de indemnización por el impago de un crédito, una parte del importe de la operación imponible en cuestión, incluido el IVA, mientras que dicha parte del crédito y todos los derechos conexos han sido cedidos al asegurador conforme a lo estipulado en el referido contrato

## → DECLARACIÓN - FALLO

El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, así como el principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual la reducción de la base imponible en caso de impago, prevista en esa disposición, no se aplica a un asegurador que, en el marco de un contrato de seguro de crédito mercantil, paga al asegurado, en concepto de indemnización por el impago de un crédito, una parte del importe de la operación imponible en cuestión, incluido el IVA, mientras que dicha parte del crédito y todos los derechos conexos han sido cedidos al asegurador conforme a lo estipulado en el referido contrato.

## 👉 IVA. 2º Asunto C-519 /21. Sala Séptima. ST.16.02.2023

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Construcción de un complejo inmobiliario por una asociación carente de personalidad jurídica - Contrato de asociación - Venta de apartamentos de dicho complejo inmobiliario por parte de algunos asociados - Determinación del sujeto pasivo obligado al pago del impuesto - Principio de neutralidad fiscal - Derecho a la deducción del IVA»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1, en lo sucesivo, «Directiva IVA»), así como de los principios de proporcionalidad, de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica.

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre ASA, persona física, y la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca (Rumanía) (en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de operaciones de venta de apartamentos]

## → Derecho de la Unión – Derecho Rumano

### → LITIGIO PRINCIPAL

- Las hermanas ASA y PP eran copropietarias de un terreno en Rumanía. A finales del año 2006, celebraron un contrato de asociación carente de personalidad jurídica con BP y MB, otras dos personas físicas, para la construcción de un complejo inmobiliario integrado por ocho inmuebles residenciales con 56 apartamentos, destinados a la venta a terceros. El contrato de asociación estipulaba, en particular, que BP y MB se harían cargo conjuntamente de los gastos correspondientes a la construcción del complejo inmobiliario y que, por lo que respecta a los beneficios, ASA y PP disfrutarían de un porcentaje del 16,67 % cada una, y BP y MB del 33 % cada uno. Además, con arreglo a dicho contrato de asociación, el diseño, la obtención de las licencias de obras y de todos los documentos administrativos necesarios, el cumplimiento de todas las formalidades y trámites necesarios para la inscripción en el Registro de la Propiedad de los inmuebles y de los apartamentos, así como la venta de los apartamentos que debían construirse constituían obligaciones conjuntas. Por último, tanto MB como BP recibieron el mandato de transmitir, en nombre y por cuenta de ASA y de PP, el derecho de propiedad que estas tenían sobre todos los apartamentos que debían construirse.

- Una vez construidos, se inscribieron los 56 apartamentos en el Registro de la Propiedad, en el que figuraban, respectivamente, como propietarias o copropietarias de dichos apartamentos, bien ASA, bien PP, bien ASA y PP por mitades. Durante el período comprendido entre el 13 de mayo de 2008 y el 28 de noviembre de 2008, se vendieron 53 de esos apartamentos, de los cuales 13 fueron vendidos por ASA, 14, por PP, y 26 apartamentos en copropiedad, por ASA y PP (de los cuales 3 fueron vendidos a BP y MB). En los respectivos contratos de compraventa celebrados, solo ASA y PP aparecían como propietarias de los bienes y no se hacía mención alguna a BP y MB. Además, dichos contratos no contenían ninguna referencia al IVA ni al contrato de asociación celebrado.

- A raíz de una inspección fiscal, la autoridad tributaria giró, el 26 de octubre de 2011, una liquidación a ASA por la que se declaraba a esta última deudora de 537 287 lei rumanos (RON) (aproximadamente 109 000 euros) en concepto de IVA y de 482 269 lei rumanos (RON) (aproximadamente 98 000 euros) en concepto de intereses y recargos de demora. La autoridad tributaria consideró que ASA había ejercido, durante el año 2008, sola o conjuntamente con PP, una actividad económica con el fin de obtener ingresos; que, en particular, las ventas celebradas

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





en el marco de dicha actividad constituían operaciones sujetas al IVA, y que, por consiguiente, pertenecía a la categoría de los sujetos pasivos, de conformidad con el Derecho nacional.

Además, dado que la cantidad percibida por ASA y PP por las ventas de que se trata superaba el límite máximo exento del IVA previsto en el artículo 152, apartado 1, del Código Tributario, ASA y PP deberían haberse identificado a efectos del IVA el 1 de julio de 2008. De este modo, la autoridad tributaria concluyó que ASA era deudora del IVA aplicable a dichas ventas después de esa fecha.

Para llegar a estas conclusiones, la autoridad tributaria se basó en el contrato de asociación, que no había sido registrado formalmente y que no se le había presentado hasta el comienzo de la inspección tributaria.

- La reclamación presentada por ASA contra dicha liquidación fue desestimada por la autoridad tributaria en 2012.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) En circunstancias específicas como las del litigio principal, ¿deben interpretarse la Directiva [IVA], en general, y sus artículos 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 y 78, en particular, en el sentido de que, a la vista del devengo del impuesto producido en las operaciones gravadas de entrega de bienes inmuebles y del modo de cálculo de la base imponible correspondiente, también tienen la condición de sujetos pasivos las personas físicas que, junto con el sujeto pasivo obligado a pagar el IVA devengado por operaciones por las que debería haberlo repercutido, son partes en un contrato de asociación carente de personalidad jurídica, contrato que no se registró ante las autoridades tributarias con anterioridad al inicio de la actividad pero que fue presentado ante ellas antes de que emitieran los actos administrativos tributarios?

2) En circunstancias específicas como las del litigio principal, ¿deben interpretarse la Directiva [IVA], en general, y sus artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 179, en particular, así como los principios de proporcionalidad y de neutralidad, en el sentido de que:

a) reconocen la posibilidad de conceder el derecho a la deducción del IVA a un sujeto pasivo, aun cuando este no haya soportado o satisfecho personalmente el IVA por los bienes y servicios utilizados en el marco de las operaciones gravadas y tal IVA haya sido soportado o satisfecho por personas físicas que no han sido consideradas sujetos pasivos, pero que, junto con el sujeto pasivo obligado a pagar el IVA devengado por operaciones por las que debería haberlo repercutido, son partes en un contrato de asociación carente de personalidad jurídica, contrato que no se registró ante las autoridades tributarias con anterioridad al inicio de la actividad [;]

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





b) reconocen la posibilidad de conceder el derecho a la deducción del IVA a un sujeto pasivo, aun cuando este no haya soportado o satisfecho personalmente el IVA por los bienes y servicios utilizados en el marco de las operaciones gravadas, y tal IVA haya sido soportado o satisfecho por una persona física que ha sido considerada sujeto pasivo, que es parte en un contrato de asociación carente de personalidad jurídica, contrato que no se registró ante las autoridades tributarias con anterioridad al inicio de la actividad, y que también pretende ejercer, junto con el sujeto pasivo, el derecho a la deducción, o podía haberlo ejercitado, estando ambos obligados a pagar el impuesto devengado por operaciones por las que debieron haberlo repercutido?

3) En caso de respuesta negativa y también en relación con el principio de seguridad jurídica: ¿es admisible la pretensión del sujeto pasivo al que se ha impuesto la obligación de pago del IVA y de las correspondientes obligaciones accesorias de repetir contra personas físicas que no han sido consideradas sujetos pasivos y que, junto con el sujeto pasivo obligado a pagar el impuesto devengado por operaciones por las que debería haberlo repercutido, son partes en un contrato de asociación carente de personalidad jurídica, contrato que no se registró ante las autoridades tributarias con anterioridad al inicio de la actividad, una parte proporcional, según el porcentaje previsto en el contrato de asociación para el reparto de los beneficios, de las obligaciones de pago del IVA y de las correspondientes obligaciones accesorias impuestas al sujeto pasivo?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

1) Los artículos 9 y 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que las partes de un contrato de asociación carente de personalidad jurídica que no ha sido registrado ante la autoridad tributaria competente antes del inicio de la actividad económica de que se trate no pueden ser consideradas «sujetos pasivos» junto al sujeto pasivo que está obligado a abonar el impuesto por la operación gravada.

2) La Directiva 2006/112 y los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no obligan a conceder a un sujeto pasivo, cuando no disponga de facturas a su nombre, el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por otra parte de una asociación carente de personalidad jurídica a efectos de la realización de la actividad económica de esa asociación, aunque el sujeto pasivo sea deudor del impuesto en relación con dicha actividad, si no existen pruebas objetivas de que los bienes y servicios controvertidos en el litigio principal le han sido efectivamente suministrados con anterioridad por sujetos pasivos para la realización de sus propias operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





❖ Fiscalidad directa

→ **Impuesto sobre Sociedades**

👉 **IS. Asunto C-707/20. Sala Tercera. ST.16.02.2023**

«Procedimiento prejudicial - fiscalidad directa - Impuesto sobre sociedades- Artículos 49 TFUE y 64 TFUE - Libertad de establecimiento -Libre circulación de capitales - Cesión de activos en el seno de un grupo de sociedades - Sociedad con residencia fiscal en un Estado miembro cuya sociedad matriz tiene su residencia fiscal en un país tercero - Cesión de derechos de propiedad intelectual de la sociedad que tiene su residencia fiscal en un Estado miembro a su sociedad hermana que tiene su residencia fiscal en un país tercero. Cesión por la sociedad que tiene su residencia fiscal en un Estado miembro de acciones de una de sus filiales a su sociedad matriz que tiene su residencia fiscal en otro Estado miembro - contraprestación igual al valor de mercado de los activos cedidos - Exención fiscal o tributación en función del Estado del domicilio social de la sociedad beneficiaria»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 49 TFUE, 63 TFUE y 64 TFUE.

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Gallaher Limited (en lo sucesivo, «GL»), una sociedad con residencia fiscal en el Reino Unido, y la Administración Tributaria y Aduanera, Reino Unido (en lo sucesivo, «Administración tributaria») respecto a la sujeción de GL a una obligación tributaria, sin derecho a diferir el pago del impuesto, por dos operaciones de cesión de activos a sociedades que no tienen su residencia fiscal en el Reino Unido, que forman parte del mismo grupo de sociedades que GL.

→ **Derecho de la Unión –Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Acuerdo de retirada) - Derecho del Reino Unido.**

→ LITIGIO PRINCIPAL

- GL pertenece al grupo de sociedades (en lo sucesivo, «grupo JT»)de dimensión internacional que distribuye productos del tabaco en 130 países de todo el mundo. La sociedad dominante de dicho grupo es una sociedad cotizada en bolsa que tiene su residencia fiscal en Japón. De la resolución de remisión se desprende que la sociedad dominante del grupo JT en Europa es JTIH, una sociedad con residencia fiscal en los Países Bajos (en lo sucesivo, «sociedad neerlandesa») que es la matriz indirecta de GL, y que la relación de dependencia entre la sociedad neerlandesa y GL se ha articulado a través de otras cuatro sociedades, todas ellas establecidas en el Reino Unido.

- En el año 2011, GL cedió a una sociedad hermana, JTISA, que tiene su residencia fiscal en Suiza (en lo sucesivo, «sociedad suiza») y que es una filial directa de la

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





sociedad neerlandesa, derechos de propiedad intelectual relativos a marcas de tabaco y activos conexos (en lo sucesivo, «cesión de 2011»). La remuneración que percibió GL como contraprestación fue abonada por la sociedad suiza, a la que la sociedad neerlandesa había concedido con tal fin préstamos intragrupo por un importe igual al de esa remuneración.

- En el año 2014, GL cedió la totalidad del capital social que poseía en una de sus filiales, una sociedad constituida en la Isla de Man, a la sociedad neerlandesa (en lo sucesivo, «cesión de 2014»).
- La Administración tributaria adoptó dos resoluciones de cierre parcial relativas, respectivamente, a la cesión de 2011 y a la cesión de 2014, en las que se determinaba el importe de las plusvalías y de los beneficios imponibles obtenidos por GL en el marco de esas cesiones durante los períodos contables pertinentes. Dado que los cesionarios no eran residentes fiscales en el Reino Unido, las plusvalías sobre los activos quedaron sujetas a una obligación fiscal inmediata, al no contemplar ninguna disposición de la legislación tributaria nacional un diferimiento de tal obligación ni el pago fraccionado en plazos. GL interpuso sendos recursos contra esas dos resoluciones de cierre parcial ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios)].

En el marco de estos recursos, GL alegó, en esencia, una diferencia de tratamiento fiscal entre las cesiones de activos objeto del litigio principal y las cesiones efectuadas entre los miembros de un grupo de sociedades que tengan su residencia o su establecimiento permanente en el Reino Unido, que disfrutaban de una exención del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, de la resolución de remisión se desprende que las normas sobre transmisiones intragrupo establecen que una cesión de activos efectuada entre sociedades de un grupo que estén sujetas a imposición en el Reino Unido debe tener lugar de forma neutra a efectos fiscales.

**- En cuanto al recurso interpuesto contra la resolución de cierre parcial relativa a la cesión de 2011** (en lo sucesivo, «recurso de 2011»), GL alegó, en primer lugar, que el hecho de no poder diferir el pago de la obligación tributaria constituía una restricción a la libertad de establecimiento de la sociedad neerlandesa. En segundo lugar, con carácter subsidiario, sostuvo que el hecho de no poder diferir ese pago implicaba una restricción del derecho de la sociedad neerlandesa o de GL a la libre circulación de capitales. En tercer lugar, GL adujo que, si bien el Reino Unido, sobre la base de un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, estaba facultado para gravar las plusvalías realizadas, la obligación de pagar el impuesto de forma inmediata, sin opción de diferimiento del pago, era desproporcionada.

**- En cuanto al recurso interpuesto contra la resolución de cierre parcial relativa a la cesión de 2014** (en lo sucesivo, «recurso de 2014»), GL alegó, en

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





primer lugar, que el hecho de no poder diferir el pago de la obligación tributaria constituía una restricción a la libertad de establecimiento de la sociedad neerlandesa. En segundo lugar, sostuvo que si bien, en principio, el Reino Unido, sobre la base de un reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, estaba facultado para gravar las plusvalías realizadas, la obligación de pagar el impuesto de forma inmediata, sin opción de diferimiento del pago, era desproporcionada.

Habida cuenta de que había interpuesto los recursos de 2011 y de 2014, GL difirió el pago del Impuesto sobre Sociedades hasta que se dictara una resolución sobre el fondo, haciendo uso del derecho que le confería el artículo 55 de la TMA de 1970.

El First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo, Sala de Asuntos Tributarios) concluyó que cada una de las cesiones de activos respondía a motivos mercantiles válidos, que ninguna de ellas era parte de montajes totalmente artificiales que no reflejaran la realidad económica y que la evasión fiscal no constituía el objetivo principal o uno de los objetivos principales de tales cesiones.

El citado órgano jurisdiccional declaró que se había infringido el Derecho de la Unión en cuanto concernía a la cesión de 2014, pero que no había sido así en el caso de la cesión de 2011. En consecuencia, estimó el recurso de 2014 y desestimó el de 2011. En relación con el recurso de 2011, declaró, en particular, que no existía ninguna restricción a la libertad de establecimiento de la sociedad neerlandesa. En cuanto al derecho a la libre circulación de capitales, estimó que tal derecho no podía invocarse, puesto que la normativa controvertida en el litigio principal solo se aplicaba a los grupos integrados por sociedades sometidas a un control común. En el marco del recurso de 2014, dicho órgano jurisdiccional declaró que existía una restricción a la libertad de establecimiento de la sociedad neerlandesa, que esta sociedad era objetivamente comparable a una sociedad sujeta al impuesto en el Reino Unido y que la inexistencia de derecho a diferir el pago de la obligación tributaria era desproporcionada.

GL recurrió la resolución del First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo, Sala de Asuntos Tributarios) por la que se desestimó el recurso de 2011 ante el órgano jurisdiccional remitente, Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los Mercados Regulados), Reino Unido]. La Administración tributaria, por su parte, recurrió ante ese mismo órgano jurisdiccional la resolución por la que se estimó el recurso de 2014.

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

1) ¿Puede invocarse el artículo 63 TFUE frente a una normativa nacional como las normas sobre transmisiones intragrupo, que únicamente se aplica a grupos de sociedades?

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





2) En caso de que el artículo 63 TFUE no pueda invocarse de manera más general frente a las normas sobre transmisiones intragrupo, ¿puede invocarse no obstante:

a) en relación con movimientos de capitales entre una matriz establecida en un Estado miembro y una filial suiza, cuando la matriz posee el 100 % del capital social tanto de la filial suiza como de la filial del Reino Unido a la que se aplica el impuesto;

b) en relación con un movimiento de capitales entre una filial enteramente participada establecida en el Reino Unido y una filial suiza enteramente participada por la misma matriz, establecida en un Estado miembro de la Unión, dado que ambas sociedades son sociedades hermanas y no tienen una relación de matriz-filial?

3) Una normativa, como las normas sobre transmisiones intragrupo, que grava de forma inmediata la cesión de activos entre una sociedad establecida en el Reino Unido y una sociedad hermana establecida en Suiza (y que no desarrolla actividades en el Reino Unido a través de un establecimiento permanente), ambas enteramente participadas por una matriz común, establecida en otro Estado miembro, mientras que dicha cesión sería neutra desde el punto de vista fiscal si la sociedad hermana también estuviera establecida en el Reino Unido (o desarrollara en su territorio una actividad a través de un establecimiento permanente) ¿constituye una restricción a la libertad de establecimiento de la matriz consagrada en el artículo 49 TFUE o, en su caso, una restricción a la libre circulación de capitales prevista en el artículo 63 TFUE?

4) Partiendo de la premisa de que el artículo 63 TFUE puede invocarse:

a) ¿Constituye un movimiento de capitales a efectos del artículo 63 TFUE la cesión de las marcas y demás activos conexos por parte de GL a favor de [la sociedad suiza], a cambio de una contraprestación que pretende reflejar el valor de mercado de las marcas?

b) ¿Constituyen inversiones directas a efectos del artículo 64 TFUE los movimientos de capitales entre [la sociedad neerlandesa] y [la sociedad suiza], su filial establecida en Suiza?

c) Habida cuenta de que el artículo 64 TFUE solo se aplica a determinados movimientos de capitales, ¿puede aplicarse cuando los movimientos de capitales puedan considerarse tanto inversiones directas (mencionadas en dicho artículo) como otro tipo de movimientos de capitales no indicado en el mismo artículo?

5) En caso de que exista una restricción, sin que se discuta que esté en principio justificada por razones imperiosas de interés general (a saber, la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria), ¿es dicha restricción necesaria y proporcionada, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





Justicia, cuando el sujeto pasivo de que se trata haya obtenido, por la enajenación del activo, una contraprestación igual al pleno valor de mercado de dicho activo?

6) En caso de que se haya vulnerado la libertad de establecimiento y/o la libre circulación de capitales:

a) ¿Exige el Derecho de la Unión que la normativa nacional no se aplique o se interprete de un modo que reconozca a GL la opción de diferir el pago del impuesto?

b) En tal caso, ¿exige el Derecho de la Unión que la normativa nacional no se aplique o se interprete de un modo que reconozca a GL la opción de diferir el pago del impuesto hasta que los activos se enajenen fuera del subgrupo del que la sociedad establecida en el otro Estado miembro es matriz (es decir, conforme al criterio de la materialización) o constituye una solución proporcionada ofrecer la opción de diferir el pago del impuesto en varias cuotas (es decir, conforme al criterio del pago a plazos)?

c) En caso de que la opción de pagar el impuesto a plazos sea, en principio, una solución proporcionada:

i) ¿Es así únicamente en caso de que la normativa nacional previera esa opción en el momento en que se cedieron los activos o es compatible con el Derecho de la Unión que esa opción se reconozca *a posteriori* (es decir, que un órgano jurisdiccional nacional ofrezca esa opción después de producirse los hechos recurriendo a una interpretación conforme o dejando inaplicada la normativa nacional)?

(ii) ¿Exige el Derecho de la Unión a los órganos jurisdiccionales nacionales que ofrezcan una solución que interfiera lo menos posible con la libertad reconocida por el Derecho de la Unión o es suficiente con que los tribunales nacionales proporcionen una solución que, a pesar de ser proporcionada, se aparte del Derecho nacional en la menor medida posible?

iii) ¿Qué período de diferimiento procede aplicar?

iv) ¿Es contraria al Derecho de la Unión una solución que prevea un plan de pago en el que las cuotas hayan vencido antes de la fecha en la que la controversia entre las partes haya quedado resuelta de forma definitiva? Es decir, ¿deben ser necesariamente futuras las fechas de vencimiento de los plazos?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

1) El artículo 63 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional que únicamente se aplica a los grupos de sociedades no está comprendida en su ámbito de aplicación.

2) El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional que grava de forma inmediata una cesión de activos efectuada por una

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





sociedad que tenga su residencia fiscal en un Estado miembro a una sociedad hermana que tenga su residencia fiscal en un país tercero y que no ejerza una actividad mercantil en ese Estado miembro a través de un establecimiento permanente, cuando las dos sociedades sean filiales participadas al 100 % por una sociedad matriz común que tenga su residencia fiscal en otro Estado miembro, no constituye una restricción a la libertad de establecimiento, en el sentido del artículo 49 TFUE, de esa sociedad matriz, en unas circunstancias en las que tal cesión sería neutra desde el punto de vista fiscal si la sociedad hermana también tuviera su residencia fiscal en el primer Estado miembro o ejerciera en él una actividad a través de un establecimiento permanente.

3) El artículo 49 TFUE debe interpretarse en el sentido de que una restricción del derecho a la libertad de establecimiento resultante de la diferencia de tratamiento entre las cesiones nacionales y transfronterizas de activos efectuadas a título oneroso en el seno de un grupo de sociedades en virtud de una normativa nacional que grave de forma inmediata una cesión de activos efectuada por una sociedad con residencia fiscal en un Estado miembro, en principio, puede estar justificada por la necesidad de preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre los Estados miembros, sin que sea necesario prever la posibilidad de diferir el pago del impuesto para garantizar la proporcionalidad de esa restricción, cuando el sujeto pasivo de que se trate haya obtenido, como contraprestación de la cesión de activos, un importe equivalente al pleno valor de mercado de los activos.

## B) MARZO, 2023

### I. SENTENCIAS (Con inclusión de particulares)

❖ Instrucción penal en materia tributaria

➔ Espacio de libertad, seguridad y justicia

#### 👉 **Asunto C-16/22. Sala Tercera. ST. 2.3.2023)**

«Procedimiento prejudicial - Espacio de libertad, seguridad y justicia - Cooperación judicial en materia penal - Directiva 2014/41/UE - Orden europea de investigación - Artículo 1, apartado 1 - Concepto de "autoridad judicial" - Artículo 2, letra c) - Concepto de "autoridad de emisión" - Orden emitida por una administración tributaria sin validación por un juez o un procurador - Administración tributaria que asume los derechos y obligaciones del Ministerio Fiscal en el ámbito de una instrucción penal en materia Tributaria»

→ **Derecho de la Unión - Derecho alemán**

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 1, apartado 1, párrafo primero, y 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41/UE del Parlamento Europeo

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la orden europea de investigación en materia penal (DO 2014, L 130, p. 1).

[La petición se ha presentado en el contexto de la solicitud de ejecución en Austria de una orden europea de investigación emitida por Oficina Tributaria competente en materia de delitos fiscales e investigación fiscal de Düsseldorf (Alemania); en lo sucesivo, «Oficina Tributaria para delitos fiscales de Düsseldorf») en relación con MS.

#### → LITIGIO PRINCIPAL

La Oficina Tributaria para delitos fiscales de Düsseldorf tramita una instrucción por fraude fiscal contra MS. Se sospecha que esta, en su condición de gerente de una sociedad de responsabilidad limitada, no declaró, durante el período comprendido entre 2015 y febrero de 2020, ingresos generados por la explotación de un prostíbulo, omisión que tuvo una incidencia fiscal de aproximadamente 1,6 millones de euros. A efectos de la instrucción, dicha Oficina Tributaria emitió una orden europea de investigación y la envió el 23 de julio de 2020 a la Fiscalía de Graz (Austria). Mediante esa orden, la Oficina Tributaria solicitaba a la Fiscalía de Graz que requiriese de un banco sito en Austria documentación acerca de dos cuentas bancarias abiertas a nombre de MS en relación con el período comprendido entre el 1 de enero de 2015 y el 28 de febrero de 2020.

En la sección K de la referida orden se indicaba que esta se emitía por una «autoridad judicial». Por consiguiente, la Oficina Tributaria en cuestión no cumplimentó la sección L de la orden, en la que deben figurar, en caso de que la orden sea validada por una autoridad judicial, los datos de dicha autoridad. De la resolución de remisión se desprende que, con arreglo a la Ley de Enjuiciamiento Criminal austriaca, solo podrá obligarse a un banco a facilitar información y documentación sobre cuentas bancarias en virtud de una medida de investigación ordenada por el Ministerio Fiscal sobre la base de una autorización judicial.

- Mediante resolución dictada el 5 de agosto de 2020 a instancias de la Fiscalía de Graz, juez competente en materia de detenciones y tutela judicial) del Tribunal Regional de lo Penal de Graz (Austria) autorizó la ejecución de la orden europea de investigación mencionada en el apartado 11 de la presente sentencia. El 7 de agosto de 2020, la Fiscalía de Graz ordenó la ejecución de la medida solicitada.

MS ha recurrido la resolución de 5 de agosto de 2020 ante el (Tribunal Superior Regional de Graz (Austria), que es el órgano jurisdiccional remitente. Alega ante este que la Oficina Tributaria para delitos fiscales de Düsseldorf no es ni una «autoridad judicial», en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2014/41, ni una «autoridad de emisión», en el sentido del artículo 2, letra c), de la misma Directiva. Por lo tanto, afirma que dicha Oficina Tributaria no es competente para emitir una orden europea de investigación.

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





- El órgano jurisdiccional remitente expone que debe pronunciarse sobre la licitud de la ejecución de la orden europea de investigación emitida por la Oficina Tributaria para delitos fiscales de Düsseldorf. Precisa que esa orden no ha sido validada por una autoridad judicial, tal y como está previsto en el artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva 2014/41 en caso de que la autoridad de emisión sea una autoridad distinta de un juez, un órgano jurisdiccional, un juez de instrucción o un fiscal competente en el asunto de que se trate. Por consiguiente, considera necesario determinar si la Administración tributaria, **facultada en virtud del Derecho alemán para asumir los derechos y obligaciones del Ministerio Fiscal con respecto a determinadas infracciones penales**, puede asimilarse a una «autoridad judicial», en el sentido del artículo 1, apartado 1, de dicha Directiva, y a un «fiscal», en el sentido del artículo 2, letra c), inciso i), de esta.

Según dicho órgano jurisdiccional, se oponen a tal asimilación razones basadas en el tenor y en la ratio de estas disposiciones, tal como fueron interpretadas por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de diciembre de 2020, y por el Abogado General Campos Sánchez-Bordona en sus conclusiones presentadas en el asunto Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung Münster (C-66/20, EU:C:2021:200).

→ CUESTIÓN [PREJUDICIAL] PLANTEADA

«¿Deben interpretarse los artículos 1, apartado 1, párrafo primero, y 2, letra c), inciso i), de la [Directiva 2014/41] en el sentido de que por "autoridad judicial" y "autoridad de emisión" a efectos de dichas disposiciones se entiende también una Oficina Tributaria competente en materia de delitos fiscales e investigación fiscal alemana que, con arreglo al Derecho nacional, está facultada para asumir en relación con determinados delitos los derechos y obligaciones del Ministerio Fiscal?»

→ DECLARACIÓN-FALLO

El artículo 1, apartado 1, párrafo primero, y el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la orden europea de investigación en materia penal, deben interpretarse en el sentido de que i) la Administración tributaria de un Estado miembro que, pese a pertenecer al poder ejecutivo de este, tramita, de conformidad con el Derecho nacional, una instrucción penal en materia tributaria de manera autónoma, en lugar del Ministerio Fiscal y asumiendo los derechos y obligaciones que corresponden a este último, no puede calificarse de «autoridad judicial» ni de «autoridad de emisión» en el respectivo sentido de dichas disposiciones; ii) en cambio, la referida Administración puede estar comprendida en el concepto de «autoridad de emisión» en el sentido del artículo 2, letra c), inciso ii), de esa Directiva, siempre y cuando se respeten los requisitos establecidos en esta disposición.

→ FONDO DE LAS CUESTIONES PREJUDICIALES: PARTICULARES.

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





Mediante su única cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 1, apartado 1, párrafo primero, y el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41 deben interpretarse en el sentido de que la Administración tributaria de un Estado miembro que, pese a pertenecer al poder ejecutivo de este, tramita, de conformidad con el Derecho nacional, una instrucción penal en materia tributaria de manera autónoma, en lugar del Ministerio Fiscal y asumiendo los derechos y obligaciones que corresponden a este último, puede calificarse de «autoridad judicial» y de «autoridad de emisión» en el respectivo sentido de dichas disposiciones.

A efectos de interpretar las [más arriba citadas disposiciones], procede tener en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos de la normativa de la que forman parte [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2020, Staatsanwaltschaft Wien (Órdenes de transferencia falsificadas), C-584/19, EU:C:2020:1002, apartado 49 y jurisprudencia citada].

1. En primer lugar, por lo que respecta a la interpretación literal, procede recordar que el artículo 1, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2014/41 define la orden europea de investigación como una resolución judicial emitida o validada por una autoridad judicial de un Estado miembro para llevar a cabo una o varias medidas de investigación en otro Estado miembro con vistas a obtener pruebas con arreglo a la Directiva.(26) Dicha disposición menciona el concepto de «autoridad judicial», pero no lo define. Por lo tanto, procede interpretar esa disposición en relación con las demás disposiciones de la Directiva 2014/41 y, en particular, con su artículo 2, letra c). Este último precepto define lo que debe entenderse, a efectos de dicha Directiva, por «autoridad de emisión».

- A tenor del artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva, constituye una autoridad de emisión «un juez, órgano jurisdiccional, juez de instrucción o fiscal competente en el asunto de que se trate». A tenor del artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva, también constituye una autoridad de emisión «cualquier otra autoridad competente según la defina el Estado de emisión que, en el asunto específico de que se trate, actúe en calidad de autoridad de investigación en procesos penales y tenga competencia para ordenar la obtención de pruebas con arreglo al Derecho nacional». De esta última disposición se desprende, además, que, cuando tal «otra autoridad» emita una orden europea de investigación, esta deberá ser validada por una autoridad judicial, a saber, un juez, órgano jurisdiccional, juez de instrucción o fiscal del Estado de emisión, antes de su transmisión a la autoridad de ejecución.

- Así pues, de los claros términos del artículo 2, letra c), de la Directiva 2014/41 se deduce que dicha disposición opera una distinción entre dos categorías de autoridades de emisión, contempladas respectivamente en sus incisos i) y ii).(29)

El artículo 2, letra c), inciso i), de dicha Directiva designa expresamente como «autoridades de emisión» a los jueces, órganos jurisdiccionales, jueces de

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





instrucción o fiscales, con el único requisito de que sean competentes en el asunto de que se trate [véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2020, Staatsanwaltschaft Wien (Órdenes de transferencia falsificadas), C-584/19, EU:C:2020:1002, apartados 50 y 51]. Estas cuatro autoridades comparten la característica de que todas ellas participan en la administración de la justicia [véase, por analogía, la sentencia de 27 de mayo de 2019, OG y PI (Fiscalías de Lübeck y de Zwickau), C-508/18 y C-82/19 PPU, EU:C:2019:456, apartado 60]. Por otro lado, en concordancia con esta apreciación, están calificadas como «autoridades judiciales» a efectos de la Directiva 2014/41, tal y como se desprende del artículo 2, letra c), inciso ii), de esta última. (31)

Además, como se deduce del propio tenor del artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41, en particular del empleo de la conjunción coordinante «o», esta disposición enumera esas cuatro autoridades de modo taxativo. Esta interpretación se ve corroborada por el artículo 2, letra c), inciso ii), de dicha Directiva, que prevé una segunda categoría de autoridades comprendida en el concepto de «autoridad de emisión». Esa categoría incluye cualquier «otra» autoridad diferente de las contempladas en el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva, siempre y cuando tal autoridad sea competente para actuar en calidad de autoridad de investigación en procesos penales [véase, en este sentido, la sentencia de 16 de diciembre de 2021, Spetsializirana prokuratura (Datos relativos al tráfico y a la localización), C-724/19, EU:C:2021:1020, apartado 29]. Una orden europea de investigación emitida por este tipo de autoridad deberá ser validada, antes de su transmisión a la autoridad de ejecución, por una «autoridad judicial» contemplada en el artículo 2, letra c), inciso i), de la misma Directiva.

- La referencia a «cualquier otra autoridad» efectuada en el artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva 2014/41 indica claramente que toda autoridad que no sea un juez, un órgano jurisdiccional, un juez de instrucción o un fiscal, contemplados en el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva, deberá examinarse a la luz del artículo 2, letra c), inciso ii), de esta. Por lo tanto, una autoridad no judicial, como es el caso de una autoridad administrativa, puede estar comprendida en el concepto de «autoridad de emisión» en el sentido del artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva 2014/41, en las condiciones recordadas en el apartado 33 de la presente sentencia. De ello se desprende que el artículo 2, letra c), de dicha Directiva refleja en sus incisos i) y ii) la distinción entre el poder judicial y el poder ejecutivo, inherente al principio de separación de poderes que caracteriza el funcionamiento del Estado de Derecho. En efecto, tradicionalmente se entiende que las autoridades judiciales son aquellas que participan en la administración de la justicia, a diferencia, en particular, de las autoridades administrativas, que están comprendidas en el poder ejecutivo (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2016, Poltorak, C-452/16 PPU, EU:C:2016:858, apartado 35). (35)

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





- De cuanto antecede cabe deducir que, atendiendo a su tenor, el artículo 2, letra c), de la Directiva 2014/41 distingue entre dos categorías de autoridades de emisión que se excluyen mutuamente. **La situación de toda autoridad que no esté mencionada expresamente en la enumeración que figura en el inciso i) de dicha disposición debe examinarse con arreglo su inciso ii).** (36)

Pues bien, **las administraciones tributarias de los Estados miembros no figuran entre las autoridades enumeradas taxativamente en el inciso i) de dicha disposición.** Por lo tanto, deben considerarse autoridades de emisión en el sentido del artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva, siempre que se cumplan los requisitos previstos en este precepto.

2. En segundo lugar, el contexto en el que se inserta el artículo 2, letra c), de la Directiva 2014/41 y el objetivo de esta última confirman igualmente la interpretación literal de dicho precepto expuesta en el apartado 36 de la presente sentencia. (38)

En efecto, por cuanto se refiere a la interpretación contextual, es preciso señalar:

i) en primer término, que el artículo 4 de la Directiva 2014/41, que determina los tipos de procedimientos para los que puede emitirse una orden europea de investigación, menciona como tales tanto procedimientos incoados por una «autoridad judicial» como procedimientos incoados por «autoridades administrativas». Así pues, ese artículo viene a corroborar la pertinencia de la distinción entre ambos tipos de autoridades en el marco legal establecido por la Directiva y, en concreto, por su artículo 2, letra c). (39)

ii) En segundo término, de una interpretación conjunta de lo dispuesto en el artículo 1, apartado 1, párrafo primero, y en el artículo 2, letra c), de la Directiva 2014/41 se desprende que la emisión de una orden europea de investigación, que constituye una resolución judicial, requiere en todo caso de la intervención de una autoridad judicial. En efecto, dicha orden debe, o bien emitirse directamente por una autoridad judicial, o bien validarse por esta tras haber sido emitida por «otra autoridad» en el sentido del artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva. (40)

Al igual que el tenor de estas disposiciones, su contexto permite distinguir claramente entre las autoridades judiciales y las demás autoridades que pueden emitir una orden europea de investigación.

- Por cuanto atañe al objetivo de la Directiva 2014/41, es preciso recordar que, tal y como se desprende de sus considerandos 5 a 8, esta tiene por objeto reemplazar el marco fragmentario y complejo que existía hasta la adopción de dicha Directiva en materia de obtención de pruebas en los asuntos penales de dimensión transfronteriza y, mediante el establecimiento de un sistema simplificado y más eficaz basado en un instrumento único denominado «orden europea de investigación», pretende facilitar y acelerar la cooperación judicial para contribuir a

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.



la consecución del objetivo atribuido a la Unión de llegar a ser un espacio de libertad, seguridad y justicia basado en el grado de confianza elevado que debe existir entre los Estados miembros [sentencia de 16 de diciembre de 2021, Spetsializirana prokuratura (Datos relativos al tráfico y a la localización), C-724/19, EU:C:2021:1020, apartado 36 y jurisprudencia citada]. (42)

A este respecto, el objetivo relativo a la cooperación simplificada y eficaz entre los Estados miembros requiere una identificación simple e inequívoca de la autoridad que ha emitido la orden europea de investigación para determinar si esta última debe o no ser validada por una autoridad judicial con arreglo al artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva 2014/41. La interpretación expuesta en el apartado 36 de la presente sentencia, según la cual las dos categorías de autoridades de emisión en el sentido del artículo 2, letra c), de la Directiva se excluyen mutuamente, contribuye a alcanzar ese objetivo, ya que permite determinar inequívocamente si una autoridad de emisión está comprendida en el inciso i) o en el inciso ii) de dicha disposición. (43)

- De cuanto antecede se desprende que tanto el tenor del artículo 2, letra c), de la Directiva 2014/41 como el contexto en el que se inserta esta disposición y el objetivo de la Directiva se oponen a la interpretación funcional alegada por los Gobiernos austriaco y alemán, según la cual, cuando la Administración tributaria asume, en virtud del Derecho nacional, los derechos y obligaciones conferidos al Ministerio Fiscal, dicha Administración debe asimilarse a este último y, en consecuencia, calificarse de «autoridad de emisión» en el sentido del artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva. (44)

En efecto, esa interpretación daría lugar a la inclusión de la Administración tributaria, en función del marco legal en el que ejerza sus competencias, bien entre las autoridades de emisión contempladas en el artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41, bien entre las autoridades de emisión contempladas en el artículo 2, letra c), inciso ii), de la Directiva. **Además, tal interpretación enturbiaría la clara distinción operada por la Directiva entre las autoridades judiciales y las autoridades administrativas.** También tendría por consecuencia que, cuando dicha Administración estuviese incluida en la primera de las disposiciones citadas, se permitiría a una administración tributaria perteneciente al poder ejecutivo emitir una orden europea de investigación, sin intervención alguna de una autoridad judicial. De este modo, la admisión de semejante enfoque supondría una fuente de inseguridad jurídica y conllevaría el riesgo de complicar el sistema de aplicación de la orden europea de investigación y, por lo tanto, de comprometer el establecimiento de un sistema simplificado y eficaz de cooperación entre los Estados miembros en materia penal.

Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que, el artículo 1, apartado 1, párrafo primero, y el

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





artículo 2, letra c), inciso i), de la Directiva 2014/41 deben interpretarse en el sentido de que,

- la Administración tributaria de un Estado miembro que, pese a pertenecer al poder ejecutivo de este, tramita, de conformidad con el Derecho nacional, una instrucción penal en materia tributaria de manera autónoma, en lugar del Ministerio Fiscal y asumiendo los derechos y obligaciones que corresponden a este último, **no puede calificarse de «autoridad judicial» ni de «autoridad de emisión» en el respectivo sentido de dichas disposiciones;**

- en cambio, la referida Administración puede estar comprendida en el concepto de «autoridad de emisión» en el sentido del artículo 2, letra c), inciso ii), de esa Directiva, **siempre y cuando se respeten los requisitos establecidos en esta disposición.**

## II. SENTENCIAS (Reseñas)

❖ Fiscalidad indirecta

➔ Impuesto sobre el Valor Añadido [IVA]

👉 **IVA – 1º Asunto C-612/21. Sala Séptima. ST. 30.03.2023**

«Procedimiento prejudicial - «Procedimiento prejudicial - Fiscalidad - Impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Artículo 2, apartado 1, letras a) y c) - Entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados a título oneroso - Artículo 9, apartado 1 - Conceptos de "sujeto pasivo" y de "actividad económica" - Municipio que organiza el desarrollo de las energías renovables en su territorio en favor de los residentes, propietarios de un bien inmueble, que han manifestado el deseo de estar equipados con sistemas de energías renovables - Participación de dichos propietarios que asciende al 25 % de los costes subvencionables, sin que pueda exceder de un valor máximo acordado entre el municipio y el propietario interesado - Reembolso al municipio mediante una subvención del voivodato competente del 75 % de los costes subvencionables - Artículo 13, apartado 1 - No sujeción de los municipios por las actividades u operaciones en las que actúan como autoridades públicas»

➔ **Derecho de la Unión - Derecho polaco**

➔ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, 13, apartado 1, y 73 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

[La petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Gmina O., municipio situado en Polonia (en lo sucesivo, «municipio de O.»), y el Director de Información

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





Nacional del Tesoro (, Polonia) en relación con una resolución interpretativa tributaria dirigida al referido municipio y relativa a la posible sujeción de este al impuesto sobre el valor añadido (IVA) por operaciones consistentes en que dicho municipio celebra un contrato con algunos de sus habitantes para la instalación de **sistemas de energías renovables** (en lo sucesivo, «SER») en sus bienes inmuebles, a cambio de una contrapartida económica por parte de esos habitantes.

## → Derecho de la Unión – Derecho Polaco

### → LITIGIO PRINCIPAL

- El municipio de O., que dispone de un número de identificación a efectos del IVA en Polonia, celebró con una comunidad urbana y otros dos municipios, también situados en Polonia, un convenio de colaboración para la realización de un proyecto dirigido a la instalación de SER en el territorio de esas cuatro entidades territoriales (en lo sucesivo, «proyecto»). El proyecto forma parte del programa operativo regional del voivodato de que se trata para el período 2014-2020 y está orientado a permitir la transición hacia una economía hipocarbónica. La comunidad urbana, como líder del proyecto, celebró con dicho voivodato, en nombre de las cuatro entidades territoriales interesadas, un convenio relativo a la financiación del proyecto. A tenor de ese convenio, el líder del proyecto percibe las subvenciones del voivodato en cuestión, que solo cubren una parte de los costes subvencionables, y posteriormente transfiere a sus asociados la parte que les corresponde. El municipio de O. recibe, por su parte, una financiación del 75 % del total de los costes subvencionables.

- Cada entidad pública cocontratante paga por separado a la empresa seleccionada tras la licitación, y esta última emite facturas separadas correspondientes al contrato relativo a cada una de esas entidades. Por la parte que queda a su cargo, cada entidad cocontratante es libre de decidir sus modalidades de financiación.

El municipio de O. decidió obtener de los propietarios de los bienes inmuebles que se beneficiarán, si así lo solicitan, de los SER una contribución que asciende al 25 % de los costes subvencionables, sin que, no obstante, pueda superar el valor máximo acordado contractualmente. Por otra parte, en el contrato tipo celebrado por el municipio de O. con los propietarios interesados se estipula que todos los SER instalados seguirán siendo propiedad municipal durante el período de validez del proyecto, es decir, durante un período de cinco años a partir de la fecha en que ese municipio reciba el último pago en concepto de reembolso de la cuota que le corresponde de las subvenciones abonadas por el voivodato en cuestión. Al término de este período, la propiedad del SER se transmite al propietario del bien inmueble de que se trate.

### → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





«1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva [2006/112], en particular sus artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, y 13, apartado 1, en el sentido de que un municipio (una autoridad pública) actúa como sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido cuando ejecuta un proyecto destinado a aumentar la cuota de las fuentes de energía renovables al obligarse, en virtud de un contrato de Derecho privado celebrado con propietarios de inmuebles, a la ejecución e instalación de [SER] en sus propiedades, y, después de un determinado período de tiempo, a transferir la propiedad de esos sistemas a los propietarios de los inmuebles?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿deben incluirse en la base imponible, en el sentido del artículo 73 de dicha Directiva, las subvenciones procedentes de fondos europeos recibidas por el municipio (una autoridad pública) para la ejecución de proyectos relativos a fuentes de energía renovables?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

Los artículos 2, apartado 1, 9, apartado 1, y 13, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no constituye una entrega de bienes y una prestación de servicios sujetas al impuesto sobre el valor añadido (IVA) el hecho de que un municipio entregue e instale, a través de una empresa, sistemas de energías renovables a aquellos de sus residentes propietarios de inmuebles que hayan manifestado el deseo de equiparse con ellos, cuando tal actividad no tenga por objeto obtener ingresos continuados en el tiempo y solo dé lugar, por parte de dichos residentes, a un pago que cubra, como máximo, una cuarta parte de los costes ocasionados, financiándose el resto con fondos públicos.

## 👉 IVA. 2º Asunto C-42/22. Sala Novena. ST.9.03.2023

«Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) - Directiva 2006/112/CE - Exención del IVA - Artículo 135, apartado 1, letra a) - Exención de las operaciones de seguro y reaseguro - Artículo 136, letra a) - Exención de las entregas de bienes afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta - Concepto de "operaciones de seguro" - Reventa de restos de vehículos automóviles siniestrados adquiridos a asegurados - Principio de neutralidad fiscal»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

[Petición presentada en el marco de un litigio entre Generali Seguros SA [anteriormente Global - Companhia de Seguros SA], una compañía de seguros, y la Autoridad Tributaria y Aduanera (Portugal), en relación con el carácter gravado o

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





exento, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de operaciones de reventa de restos de vehículos siniestrados realizadas por esta empresa.

## → Derecho de la Unión – Derecho portugués

### → LITIGIO PRINCIPAL

- Generali Seguros es una compañía de seguros que, en el marco de sus actividades, adquiere restos de vehículos automóviles dañados en siniestros en los que se han visto implicados sus asegurados y los revende a continuación a terceros, sin liquidar el IVA sobre dichas ventas.

- A raíz de una inspección relativa al ejercicio 2007, la Autoridad Tributaria y Aduanera consideró que las ventas de restos de vehículos automóviles efectuadas por Generali Seguros, como transmisiones a título oneroso de bienes corporales, estaban sujetas al pago del IVA en virtud del Código del IVA y que no podían acogerse a ninguna exención establecida en ese Código. En consecuencia, procedió a la liquidación del IVA correspondiente a esas ventas por importe de 17 213,70 euros más intereses compensatorios. Generali Seguros procedió al pago de esta cantidad, pero impugnó adeudarla en el marco de un recurso que interpuso ante el (Tribunal Tributario de Lisboa, (Portugal). Ante este órgano jurisdiccional, Generali Seguros sostuvo que, en las circunstancias del litigio principal, la venta de restos de vehículos debía considerarse una operación exenta de IVA. Invocó, por una parte, el artículo 9, apartado 29, del Código del IVA, que exime «las operaciones de seguro y reaseguro, así como las prestaciones de servicios conexas efectuadas por corredores y agentes de seguros», y, por otra parte, el artículo 9, apartado 33, de dicho Código, que exime «las entregas de bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad exenta, siempre que tales bienes no hayan sido objeto del derecho a deducción».

- Mediante sentencia de 30 de diciembre de 2017, dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso de Generali Seguros que interpuso recurso contra dicha sentencia ante el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal), que es el órgano jurisdiccional remitente.

### → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Deben interpretarse el artículo 13, parte B, letra a), de la Sexta Directiva [...] y, por consiguiente, el [...] artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA en el sentido de que el concepto de "operaciones de seguro y reaseguro" comprende, a efectos de la exención del IVA, las actividades conexas o complementarias como la adquisición y venta de restos de vehículos [automóviles] siniestrados?

2) ¿Deben interpretarse el artículo 13, parte B, letra c), de la Sexta Directiva [...] y, por consiguiente, el [...] artículo 136, letra a), de la Directiva del IVA en el sentido de que la adquisición y venta de restos de vehículos [automóviles] siniestrados se

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





considera exclusivamente afectada a una [actividad] exenta, siempre que esos bienes no hayan dado derecho a la deducción del IVA?

3) ¿Resulta contrario al principio de neutralidad del IVA que la venta de restos de vehículos [automóviles] siniestrados por parte de compañías aseguradoras no esté exenta del IVA cuando no haya habido derecho a la deducción del IVA?»

→ DECLARACIÓN - FALLO

1) El artículo 135, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,

debe interpretarse en el sentido de que las operaciones consistentes en que una compañía de seguros venda a terceros restos de vehículos automóviles accidentados en siniestros cubiertos por esa empresa que haya adquirido a sus asegurados no están comprendidas en el ámbito de aplicación de esta disposición.

2) El artículo 136, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que las operaciones consistentes en que una compañía de seguros venda a terceros restos de vehículos automóviles accidentados en siniestros cubiertos por esa empresa que haya adquirido a sus asegurados no están comprendidas en el ámbito de aplicación de esta disposición.

3) El principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del impuesto sobre el valor añadido debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que no se eximan las operaciones consistentes en que una compañía de seguros venda a terceros restos de vehículos automóviles accidentados en siniestros cubiertos por esa empresa que haya adquirido a sus asegurados cuando dichas adquisiciones no hayan dado lugar a un derecho a deducción.

→ Impuestos Especiales

👉 **IES 1º Asunto C-571/2021. Sala Quinta. ST.09.03.2023**

«Procedimiento prejudicial - Impuestos especiales - Directiva 2008/118/CE - Artículo 16, apartado 1 - Autorización para actuar como depósito fiscal de productos sujetos a impuestos especiales - Medidas de suspensión sucesivas - Carácter penal - Artículos 48 y 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea - Principio de presunción de inocencia - Principio non bis in idem - Proporcionalidad»

→ **Objeto del asunto:** interpretación de los artículos 14, apartado 1, letra a), y 21, apartado 3, de 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 (DO 2003, L 283, p. 51).

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





[Petición presentada en el contexto de un litigio entre RWE Power Aktiengesellschaft y la Oficina Principal de Aduanas de Duisburgo (Alemania) en relación con la negativa de esta a eximir del impuesto la electricidad que RWE Power utilizó, durante los años 2003 y 2004, en sus explotaciones mineras a cielo abierto y en sus centrales eléctricas en el marco de su actividad de producción de electricidad.

## → Derecho de la Unión – Derecho alemán

### → LITIGIO PRINCIPAL

- RWE Power explotaba en la cuenca minera renana tres minas de lignito a cielo abierto diferentes, de las que extraía lignito que utilizaba mayoritariamente para la producción de electricidad en sus centrales eléctricas y, en un 10 %, para la producción de briquetas y de polvo de lignito en sus fábricas. En 2004, RWE Power produjo un total de 2 847 925,939 megavatios hora (MWh) de electricidad para las minas a cielo abierto, que utilizó, en esencia, en primer término, en bombas de agua para reducir el nivel freático; en segundo término, en grandes maquinarias, como excavadoras de rueda de cangilones, que excavaban el lignito y los escombros, y en esparcidores, que rellenaban con escombros otra parte de la mina a cielo abierto; en tercer término, para la iluminación de la mina a cielo abierto y, en cuarto término, para el transporte del lignito mediante trenes eléctricos de mercancías en ferrocarriles propios y mediante cintas transportadoras eléctricas, que conducían tanto el lignito como los escombros.

- El funcionamiento de las centrales eléctricas de RWE Power estaba concebido para la producción continua de electricidad. A fin de garantizar esta, RWE Power disponía de tolvas para el lignito, desde las cuales el carbón se distribuía gradualmente hacia las calderas de las centrales. El lignito se almacenaba en cada una de las minas a cielo abierto, para, a continuación, ser transportado desde estas minas hasta las tolvas de las centrales mediante cintas transportadoras o mediante el ferrocarril eléctrico propio de la empresa. Desde allí, las excavadoras eléctricas cargaban el lignito en una cinta transportadora que lo transportaba hasta las trituradoras. Finalmente, el lignito triturado se almacenaba en el depósito de la caldera.

- En el marco de una inspección fiscal ordenada por la Oficina Principal de Aduanas de Duisburgo, se concluyó, en un informe de 20 de mayo de 2009, que la preparación del lignito debía calificarse de «fabricación de un combustible», sujeta, por tanto, al impuesto sobre la electricidad. Asimismo, según dicho informe, esta misma calificación es aplicable a toda la electricidad utilizada para la extracción y el transporte del lignito, por lo que la electricidad utilizada en las excavadoras de carbón, las cintas transportadoras y los molinos batidores también estaba sujeta al impuesto.

Al ser desestimada la reclamación presentada por RWE Power contra la liquidación tributaria emitida el 8 de octubre de 2009 por la Oficina Principal de Aduanas de

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





Duisburgo tras esta inspección fiscal, RWE Power interpuso un recurso ante el Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf (Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

→ CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

«1) ¿Puede interpretarse el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, cuando dispone que estará exenta del impuesto la electricidad utilizada para producir electricidad, a la vista del artículo 21, apartado 3, segunda frase, de la Directiva 2003/96, en el sentido de que esta exención comprende también las operaciones de obtención de los productos energéticos en minería a cielo abierto y de transformación de dichos productos en las centrales eléctricas para hacerlos más fácilmente aprovechables en estas, tales como la fragmentación, la eliminación de elementos extraños y el triturado hasta lograr el tamaño adecuado para la caldera?

2) ¿Puede interpretarse el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, cuando dispone que estará exenta del impuesto la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad, a la vista del artículo 21, apartado 3, tercera frase, de la Directiva 2003/96, en el sentido de que debe estar exenta también la utilización de electricidad para el funcionamiento de tolvas y medios de transporte necesarios para el funcionamiento continuo de las centrales eléctricas?»

→ DECLARACIÓN – FALLO

1) El artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de 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, en relación con el artículo 21, apartado 3, segunda frase, de esa Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la exención de la imposición de la «electricidad utilizada para producir electricidad», prevista en dicha disposición, no cubre la electricidad utilizada en el marco de la extracción de un producto energético, como el lignito, en una mina a cielo abierto, cuando esa electricidad no se use en el marco del proceso tecnológico de producción de electricidad, sino para la fabricación de un producto energético. En cambio, esa exención puede aplicarse a la transformación y el tratamiento posteriores de ese producto energético en las centrales eléctricas para la producción de electricidad, siempre que esas operaciones sean indispensables y contribuyan directamente al proceso tecnológico de esa producción.

2) El artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que la exención de la imposición de la «electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad», prevista en esa disposición, puede comprender la electricidad utilizada para el

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





funcionamiento de las instalaciones de almacenamiento de un producto energético, como el lignito, y de los medios de transporte necesarios para trasladar ese producto, cuando dichas operaciones se realicen en el interior de las centrales eléctricas, siempre que sean indispensables y contribuyan directamente al mantenimiento de la capacidad del proceso tecnológico de producción de electricidad, en la medida en que tales operaciones sean necesarias para garantizar el mantenimiento de la capacidad de producir electricidad de forma ininterrumpida.

## 👉 IES. 2º Asunto C-412 /2021. Sala Cuarta. ST.23.03.2023

«Procedimiento prejudicial - «Procedimiento prejudicial - Impuestos especiales - Directiva 2008/118/CE - Artículo 16, apartado 1 - Autorización para actuar como depósito fiscal de productos sujetos a impuestos especiales - Medidas de suspensión sucesivas - Carácter penal - Artículos 48 y 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea - Principio de presunción de inocencia - Principio non bis in idem - Proporcionalidad»

### → Objeto del asunto:

Interpretación del artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), y de los artículos 48, apartado 1, y 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

### → Derecho de la Unión – Derecho Rumano

#### → LITIGIO PRINCIPAL

- Dual P es una sociedad rumana que dispone de una autorización para ejercer en el ámbito de la producción de alcohol y de bebidas alcohólicas sujetos a impuestos especiales. El 1 de agosto de 2018, se realizó un registro en los locales de dicha sociedad. A raíz de ese registro, se inició un procedimiento penal in rem debido a sospechas de infracciones del artículo 452, apartado 1, letras h) e i), del Código Tributario consistentes, por una parte, en la evacuación y la posesión, fuera del depósito fiscal, de una cantidad superior a 40 litros de alcohol etílico con un grado alcohólico mínimo del 96 % en volumen y, por otra, en el montaje de un tubo en la instalación de producción.

- Mediante resolución de 5 de septiembre de 2018, la autoridad administrativa competente suspendió la autorización de Dual P para actuar como depósito fiscal de productos sujetos a impuestos especiales, por un período de doce meses, sobre la base del artículo 369, apartado 3, letra b), del Código Tributario. Dicha autoridad interpretó esa disposición en el sentido de que permite imponer tal suspensión a

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





causa de meros indicios de la comisión de infracciones penales de la normativa de los productos sujetos a impuestos especiales.

- El 13 de diciembre de 2019, el Tribunal Superior de Oradea, Rumanía), ante la que Dual P interpuso recurso contra la resolución de 5 de septiembre de 2018, redujo la duración de dicha suspensión a ocho meses, tras considerar que imponer la duración máxima de la suspensión prevista en el artículo 369, apartado 3, letra b), del Código Tributario era manifiestamente desproporcionado. La citada suspensión se ejecutó íntegramente.

- Después de que Dual P, el 21 de octubre de 2020, pasara a tener la condición de acusado en el proceso penal, iniciado a raíz del registro de 1 de agosto de 2018, la autoridad administrativa competente suspendió, una vez más, en virtud del artículo 369, apartado 3, letra c), del Código Tributario, la autorización de Dual P para actuar como depósito fiscal de productos sujetos a impuestos especiales hasta que finalizara definitivamente el proceso penal. Dual P impugnó esta decisión ante el Tribunal de Distrito de Satu Mare (Rumanía).

## → CUESTIONES PREJUDICIALES PLANTEADAS

1) ¿Debe interpretarse el artículo 48, apartado 1, de la Carta, relativo al principio de presunción de inocencia, en relación con el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118, en el sentido de que se opone a una situación jurídica como la que es objeto del presente asunto, en la cual una medida administrativa de suspensión de una autorización para el ejercicio de la actividad de fabricación de alcohol puede ser adoptada sobre la base de meras presunciones objeto de una investigación penal en curso, sin que se haya dictado una sentencia judicial firme de condena en materia penal?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 50 de la Carta, relativo al principio non bis in idem, en relación con el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 2008/118, en el sentido de que se opone a una situación jurídica como la que es objeto del presente asunto, que conlleva que por los mismos hechos se impongan a una misma persona dos sanciones de igual naturaleza (la suspensión de la autorización para el ejercicio de la actividad de fabricación de alcohol), que únicamente difieren en su duración?»

## → DECLARACIÓN - FALLO

1) El artículo 48, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una autorización para actuar como depósito fiscal de productos sujetos a impuestos especiales pueda suspenderse administrativamente, hasta que finalice un proceso penal, por el único motivo de que el titular de esa autorización haya pasado a tener la condición de acusado en ese proceso penal, si dicha suspensión constituye una sanción de carácter penal.

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.





2) El artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que se imponga una sanción de carácter penal, por infracciones de la normativa sobre productos sujetos a impuestos especiales, a una persona jurídica que ya ha sido objeto, por los mismos hechos, de una sanción de carácter penal que ha adquirido firmeza, siempre que:

- la posibilidad de acumular ambas sanciones esté prevista por la ley;
- la normativa nacional no permita perseguir y sancionar los mismos hechos por la misma infracción o para perseguir el mismo objetivo, sino que únicamente prevea la posibilidad de una acumulación de procedimientos y sanciones en virtud de normativas diferentes;
- dichos procedimientos y sanciones se refieran a objetivos complementarios que tengan por objeto, en su caso, aspectos diferentes del mismo comportamiento infractor de que se trate;
- existan normas claras y precisas que permitan prever qué actos y omisiones pueden ser objeto de una acumulación de procedimientos y sanciones, así como la coordinación entre las distintas autoridades, que ambos procedimientos se hayan tramitado de manera suficientemente coordinada y próxima en el tiempo y que la sanción impuesta, en su caso, en el primer procedimiento en el plano cronológico se haya tenido en cuenta al evaluar la segunda sanción, de modo que la carga resultante, para las personas afectadas, de tal acumulación se limite a lo estrictamente necesario y que el conjunto de sanciones impuestas se corresponda con la gravedad de las infracciones cometidas.

\* En todo caso, deben consultarse los textos originales publicados por EUR Lex por cuanto que, a tan solo fines informativos, en esta sección se extraen de dichos textos «particulares» que no siempre son reproducciones literales de los contenidos de las Sentencias.



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

**FEBRERO, 2023**

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

##### **1. LEY GENERAL TRIBUTARIA**

##### **✓ LGT. Consulta Vinculante V0455-23 (28.02.2023)**

■ **El consultante expone que:** percibe ayuda creada de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 31 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma.

■ **El consultante manifiesta que:** tiene dudas sobre cómo se aplicará en el caso de referencia el régimen de embargabilidad a las ayudas percibidas

■ **El consultante pregunta:** ¿as ayudas que percibe son inembargables?

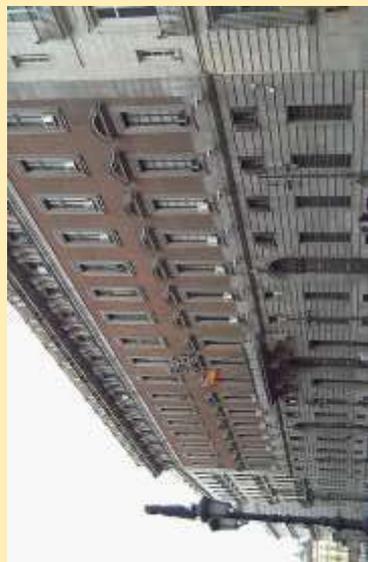
##### **■ Contestación:**

De los datos aportados se deduce que el consultante solicita contestación sobre la embargabilidad de la línea directa de ayuda a personas físicas de bajo nivel de ingresos, con el fin de paliar el efecto perjudicial en los precios ocasionado por la crisis energética derivada de la invasión de Ucrania, aprobada por el Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por el que se adoptan y se prorrogan determinadas medidas para responder a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania, para hacer frente a situaciones de vulnerabilidad social y económica, y para la recuperación económica y social de la isla de La Palma (BOE de 26 de junio).

En este sentido, el artículo 31 del Real Decreto-ley 11/2022 dispone: [...]

Asimismo, la exposición de motivos del citado Real Decreto-Ley señala que:

"Finalmente, el artículo 31 introduce una línea directa de ayuda





a personas físicas de bajo nivel de ingresos y patrimonio, que sean asalariados, autónomos o desempleados. Esta ayuda, de 200 euros de cuantía en pago único, tiene por objeto paliar el efecto perjudicial en los precios ocasionado por la crisis energética derivada de la invasión de Ucrania en situaciones de vulnerabilidad económica, no cubiertas por otras prestaciones de carácter social, como es el caso de las pensiones contributivas, cuyo incremento se garantiza en línea con la inflación; del ingreso mínimo vital, o de las pensiones de jubilación e invalidez no contributivas, teniendo en cuenta que estos dos últimos casos, ya se benefician de un incremento extraordinario en los términos previstos en este real decreto-ley. Para la percepción de esta ayuda, se establecen así mismo unos máximos de ingresos y patrimonios conjuntos en función de la convivencia en el domicilio, con el objetivo de que el colectivo de beneficiarios de la ayuda responda a los principios de necesidad y progresividad."

El artículo 169.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), en adelante LGT, dispone: [...]

En este sentido, la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (BOE de 8 de enero de 2000), en adelante LEC, dispone: [...]

Por lo tanto, para que la ayuda pueda tener el carácter de inembargable lo habrá de disponer así una norma con rango legal.

Ante la ausencia de declaración expresa de inembargabilidad en el artículo 31 del Real Decreto-ley 11/2022, de 25 de junio, por la que se adopta esta medida, no tendrá la consideración de inembargable.

En cuanto a la mención del a las posibles limitaciones del embargo, el artículo 4 del Real Decreto-ley 9/2015, de 10 de julio, de medidas urgentes para reducir la carga tributaria soportada por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras medidas de carácter económico (BOE de 11 de julio) no establece la inembargabilidad de ayudas sino la aplicación de lo dispuesto en el artículo 607 de la LEC a las ayudas que se encuentren relacionadas en el citado precepto.

Así, dispone lo siguiente el citado artículo 4: [...]

En este sentido, el artículo 607 de la LEC establece que: [...]

Por otro lado, el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), señala que: [...]

A la vista de lo anterior, si bien es cierto que de forma expresa la ley no determina la inembargabilidad absoluta ni parcial de la ayuda, no es menos cierto que, siguiendo la exposición de motivos, su fin es *"paliar el efecto perjudicial en los precios ocasionado por la crisis energética derivada de la invasión de Ucrania en situaciones de vulnerabilidad económica, no cubiertas por otras prestaciones de carácter social, como es el caso de las pensiones contributivas, cuyo incremento se*





*garantiza en línea con la inflación; del ingreso mínimo vital, o de las pensiones de jubilación e invalidez no contributivas, teniendo en cuenta que estos dos últimos casos, ya se benefician de un incremento extraordinario en los términos previstos en este real decreto-ley."*

En este sentido, se puede afirmar que a los incrementos percibidos en dichas prestaciones originadas para compensar la subida de precios les resultaría de aplicación el régimen de embargabilidad de las prestaciones que incrementan, por cuanto dicho incremento debido a la subida de precios no tiene un carácter diferenciado respecto de la propia prestación que incrementa. Por ejemplo, a los incrementos de las pensiones para paliar los efectos de la subida de precios les resultaría de aplicación los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC, al percibirse con el montante principal de las citadas prestaciones sin diferenciarse de dicho montante principal.

Dicha solución y por la misma lógica, también resultaría de aplicación en relación a los incrementos de salarios percibidos por la subida de precios, por ejemplo, como consecuencia de aplicación de cláusulas de revisión salarial indexadas a la inflación. Esto es, la parte de incremento de salario debido a la compensación de la inflación sigue el régimen de embargabilidad del salario, en la medida en que forma parte de él, por tanto, se aplicarían los límites del artículo 607 de la LEC.

Conforme con lo anterior, el mismo razonamiento debe aplicarse a la ayuda indicada, de forma que le resultaría de aplicación los límites de embargabilidad del artículo 607 de la LEC.

Esta doctrina es concordante con la manifestada por este Centro Directivo en la consulta con número de referencia V0052-20, de 14 de enero.

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

### ✓ IRPF. 1ª Consulta Vinculante V0104-23 (1.02.2023)

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

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

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





## ■ **Contestación:**

Según el escrito de consulta, debido a la intervención por liquidación en noviembre de 1999 de la compañía de seguros que tenía que hacerse cargo de la indemnización, la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras, dependiente del Consorcio de Compensación de Seguros, se hizo cargo de la responsabilidad de la indemnización.

No obstante, la renta vitalicia establecida en la sentencia no pudo ser asumida por la Comisión Liquidadora de Entidades Aseguradoras por encontrarse fuera de sus competencias y de su ámbito de actuación temporal. Como única solución viable se estableció que la renta vitalicia fuese asumida por una nueva entidad aseguradora, en los términos y condiciones de la sentencia nº 55/98, mediante el pago de una prima, y todo ello previa autorización judicial.

Tras realizar determinados cálculos actuariales se determinó la prima necesaria para la constitución de la renta vitalicia.

Una vez establecida la prima, se solicitó al Juzgado la autorización para la contratación de la póliza a través de una compañía aseguradora. Con fecha 14 de julio de 2000 el Juzgado nº 2 de Orihuela emitió providencia, dando el visto bueno a dicha solicitud con el acuerdo del Ministerio Fiscal.

De conformidad con lo anterior, se procedió al endoso a la compañía aseguradora del cheque bancario emitido por el Consorcio de Compensación de Seguros con el importe de la prima que dará lugar a la renta vitalicia.

En la actualidad se sigue percibiendo la renta vitalicia.

El artículo 7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), regula las rentas exentas. En su apartado d) establece que estarán exentas: [...]

De acuerdo con el primer párrafo del precepto transcrito, se encuentran exentas las indemnizaciones percibidas como consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, es decir, daños físicos, psíquicos o morales, en la cuantía legal o judicialmente reconocida, siendo indiferente que la indemnización del daño causado a otro la pague el propio causante del daño o el seguro que cubra su responsabilidad civil.

Por lo que respecta a la cuantía judicialmente reconocida, este Centro Directivo considera comprendidas en tal expresión dos supuestos:

- a) Cuantificación fijada por un juez o tribunal mediante resolución judicial.
- b) Fórmulas intermedias. Con esta expresión se hace referencia a aquellos casos en los que existe una aproximación voluntaria en las posturas de las partes en conflicto, siempre que haya algún tipo de intervención judicial. A título de ejemplo,





se pueden citar los siguientes: acto de conciliación judicial, allanamiento, renuncia, desistimiento y transacción judicial.

Es criterio de este Centro Directivo que cuando judicialmente se reconoce tanto el montante de la indemnización como la forma (capital o renta) en que ha de pagarse, la exención será total respecto a la cuantía reconocida.

Por tanto, conforme con lo expuesto, procedería calificar la indemnización percibida como renta exenta de acuerdo con el artículo 7.d) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto sea consecuencia de responsabilidad civil por daños personales, al haber sido judicialmente reconocida su cuantía.

La exención alcanzará a la cuantía que se perciba en concepto de renta vitalicia y sin que la intervención del Consorcio de Compensación de Seguros y la asunción de la renta vitalicia por una nueva entidad aseguradora altere el carácter exento de la indemnización, dado que son circunstancias ajenas al control y a la voluntad de los consultantes.

### ✓ **IPRF. 2ª Consulta Vinculante V0221-23 (13.02.2023)**

■ **La consultante (entidad jurídica) expone que:** se plantea añadir, como parte del plan de retribución flexible, la entrega de participaciones a los trabajadores a un precio inferior al de mercado

■ **La consultante manifiesta que:** su intención es limitar la compra de participaciones en base al salario bruto del trabajador, de forma que, por ejemplo, se estableciera un límite del 10% si el salario bruto anual está comprendido entre 14.000 y 20.000 euros, un límite del 15% si el salario está entre 20.000 y 40.000 euros y un límite del 25% si es superior a 40.000 euros.

■ **La consultante pregunta:** ¿en el supuesto planteado, sería aplicable la exención a la entrega de participaciones a los trabajadores?

#### ■ **Contestación:**

El artículo 17.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29 de noviembre), en adelante LIRPF, dispone que "se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas".

Por su parte, el artículo 42.1 de la LIRPF señala que "constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o





servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda".

Conforme con lo anterior, la entrega de acciones a los trabajadores de la sociedad, por su condición de tales, se califica como rendimiento del trabajo en especie sometido a ingreso a cuenta, según dispone el apartado 1 del artículo 42 de la LIRPF, y su valoración se efectuará, conforme a la regla prevista en el artículo 43 de la LIRPF, por el valor de mercado de las acciones recibidas el día de su percepción.

En cuanto a la posible aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.3.f) de la LIRPF, dicho precepto, según redacción dada, con efectos desde 1 de enero de 2023, por el apartado Dos de la Disposición Final Tercera de la Ley 28/2022, de 21 de diciembre, de fomento del ecosistema de las empresas emergentes (BOE de 22 de diciembre), establece que estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie:

"f) [...]

Por su parte, el artículo 43 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF, dispone: [...]

Por tanto, dejando de lado el nuevo supuesto en el que la exención se incrementa hasta 50.000 euros (entrega de acciones o participaciones a los trabajadores de una empresa emergente), respecto de la exención de 12.000 euros prevista en el primer párrafo del artículo 42.3.f) de la LIRPF, se exige que los beneficiarios de la entrega de acciones o participaciones sean trabajadores en activo y que, en el caso de los grupos de sociedades que cumplan los requisitos del artículo 42 del Código de Comercio, los beneficiarios sean trabajadores de cualquier sociedad del grupo cuando lo que se entregue sean acciones o participaciones de la sociedad dominante del grupo.

Asimismo, la entrega debe realizarse por la empresa en la que los trabajadores prestan sus servicios o por otra del grupo.

Por otra parte, se requiere que la oferta de acciones se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de éstos en la empresa.

Así, el artículo 43.2.1º del RIRPF exige "Que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa y contribuya a la participación de estos en la empresa. En el caso de grupos o subgrupos de sociedades, el citado requisito deberá cumplirse en la sociedad a la que preste servicios el trabajador al que le entreguen las acciones", por lo que el cumplimiento del requisito relativo a que la entrega se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores, debe entenderse referido a cada empresa individualmente considerada.





En el presente caso, según los datos de su escrito, la entrega de participaciones a los empleados no se realizará en las mismas condiciones para todos los empleados de la consultante. **Por tanto, no resultará de aplicación la exención a dicha entrega de participaciones.**

### ✓ IRPF. 3ª Consulta Vinculante V-0238-23 (13.02.2023)

■ **La consultante expone que:** que ha obtenido sentencia favorable en un contencioso-administrativo por la denegación de la devolución de unos ingresos indebidos realizados en la Agencia Tributaria Valenciana (ATV).

■ **La consultante manifiesta que:** para ingresar el importe que se le reclamó y que ha sido objeto de la sentencia, la consultante solicitó un préstamo bancario, lo que le ha generado unos gastos y unos intereses, además, para el procedimiento contencioso-administrativo ha tenido que contratar a un abogado y procurador a los que ha tenido que satisfacer unos honorarios.

■ **La consultante pregunta:** a la vista de la reciente Sentencia del Tribunal Supremo nº 24 de fecha 12/01/2023- ¿los intereses generados por la devolución de ingresos indebidos tributan como ganancia patrimonial y si los gastos generados por el préstamo solicitado y los honorarios del abogado y procurador contratados son deducibles en la renta de la consultante?

#### ■ **Contestación:**

Para abordar la contestación a la cuestión planteada se toma como punto de partida que los gastos generados por el préstamo solicitado para abonar el importe reclamado por la ATV y los correspondientes a los honorarios de abogado y procurador en que ha incurrido la consultante en el procedimiento contencioso-administrativo se han producido en su ámbito particular, al margen —por tanto— del ejercicio de cualquier actividad económica.

La sentencia del Tribunal Supremo mencionada por la consultante, sentencia nº 24/2023, de 12 de enero de 2023, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, dictada en resolución del recurso de casación nº 2059/2020, fija la siguiente doctrina: "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 (...)".

Refiere también el Tribunal Supremo en su sentencia que "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".

Al respecto, en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), recoge el concepto de ganancias y pérdidas patrimoniales estableciendo que "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, el criterio que había venido manteniendo este Centro hasta la sentencia nº 1651/2020, de 3 de diciembre, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo era el de calificar los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos como ganancia patrimonial, criterio modificado (consultas V1649-21, V0738-22 y V1195-22 como consecuencia de esta sentencia 1651/2020, sentencia en la que el Tribunal Supremo estableció como criterio interpretativo que "los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos no están sujetos al IRPF".

Ahora bien, el cambio expreso del criterio interpretativo del Tribunal Supremo sobre este asunto, pasando de considerar no sujetos al IRPF los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos (sentencia 1651/2020) a fijar como criterio que se encuentran sujetos y no exentos del impuesto sobre la renta, constituyendo una ganancia patrimonial (sentencia 24/2023), conlleva que por este Centro se asuma este último criterio y proceda retomar la calificación de ganancia patrimonial para los intereses de demora objeto de consulta.

Asentado lo anterior, se cuestiona por la consultante, en relación con los intereses de demora abonados por la ATV como consecuencia de la devolución de ingresos indebidos, si los gastos en que ha incurrido en el procedimiento contencioso administrativo resuelto a su favor —honorarios de abogado y procurador—, así como los gastos del préstamo que tuvo que solicitar para abonar el importe reclamado por la ATV, son deducibles en su declaración del IRPF.

En contestación a tal cuestión procede indicar que, al no proceder la ganancia patrimonial analizada de una transmisión, la cuantificación de esta ganancia viene dada por el propio importe de los intereses de demora, tal como resulta de lo dispuesto en el artículo 34.1:b) de la Ley del Impuesto, 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".

Por tanto, conforme con esta regulación legal, **los gastos objeto de consulta no pueden tenerse en cuenta en la determinación de la variación patrimonial producida por los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar la devolución de ingresos indebidos.**

### ✓ IRPF. [ITP-AJD] 4ª Consulta Vinculante V0243-23 (14.02.2023)

■ **El consultante expone que:** El consultante formalizó en 2012 un préstamo hipotecario para la compra de vivienda, por el cual viene practicando la deducción por inversión en vivienda habitual. Tiene intención de sustituirlo por un préstamo familiar con sus padres, que se formalizaría en contrato privado, previsiblemente, en enero de 2023. Su principal lo destinará a cancelar el hipotecario. Liquidará el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

■ **El consultante manifiesta que:** tiene intención de sustituirlo [el préstamo hipotecario por un préstamo familiar con sus padres, que se formalizaría en contrato privado, previsiblemente, en enero de 2023. Su principal lo destinará a cancelar el hipotecario. Liquidará el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

■ **El consultante pregunta:** Si, tras realizar la operación de reestructuración, mediante sustitución del préstamo hipotecario por privado familiar, ¿mantendrá el mismo derecho a deducir por las cuantías que por el nuevo amortice o satisfaga? ¿Los gastos que genere la operación son deducibles?

#### ■ **Contestación:**

A. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En primer lugar, conforme a lo indicado en su consulta, se parte de la premisa que le es de aplicación, con respecto de la vivienda objeto de consulta, el régimen transitorio regulado por la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que permite continuar aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del ejercicio 2013, conforme con la normativa vigente a 31 de diciembre de 2012, a pesar de haber sido suprimida dicha deducción con efectos 1 de enero de 2013 por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre).

Por otra parte, se parte de la hipótesis que la totalidad del principal del préstamo lo destinó a financiar la compra de su vivienda habitual.





Siendo de aplicación dicho régimen transitorio, la deducción por inversión en vivienda habitual, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, se recoge en los artículos 68.1, 70 y 78 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, siendo el primero de ellos, concretamente en su número 1º, donde se establece la configuración general de la deducción estableciendo que, con arreglo a determinados requisitos y circunstancias, los contribuyentes podrán aplicar una deducción por inversión en su vivienda habitual. Dicha deducción se aplicará sobre *"las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual"* de los mismos. A continuación, fija la base máxima de deducción en 9.040 euros anuales, la cual *"estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación ajena, la amortización, los intereses, (...), y demás gastos derivados de la misma. (...)"*.

Referente a la inversión que es susceptible de deducción, la norma no establece ningún tipo de restricción en cuanto a la procedencia de la financiación -propia o ajena-, y forma en la que esta se compone -uno o varios préstamos o créditos y, en su caso, garantías exigidas para su concesión-. Siendo irrelevante que el préstamo se obtenga de un familiar.

Tratándose de inversión mediante financiación ajena, la deducción se practicará a medida que se vaya devolviendo el principal y se abonen, en su caso, los correspondientes intereses, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción.

En particular, entre los requisitos, observar lo dispuesto en el artículo 70.1 de la LIRPF, que establece: [...]

La novación, subrogación o la sustitución de un préstamo o crédito por otro, incluso su ampliación, cualquiera que fuera la forma acordada -con las garantías y condiciones que cualquiera de ellos tuviese-, no conlleva entender que en ese momento concluye el proceso de financiación de la inversión correspondiente ni se agotan las posibilidades de practicar la deducción, ello únicamente implica la modificación de las condiciones de financiación inicialmente acordadas, siempre que, evidentemente, el préstamo resultante se dedique efectivamente a la amortización del anterior.

Por ello, las anualidades (cuota de amortización e intereses) y demás cuantías que se satisfagan por el préstamo o crédito resultante -en su constitución, vida y cancelación-, en la parte proporcional que del total capital obtenido en este sean atribuibles a la amortización o cancelación del préstamo originario -habiéndose este primero destinado exclusivamente a la adquisición de la vivienda habitual, se parte de dicha hipótesis-, incluida en su caso la cancelación registral hipotecaria, darán





derecho a deducción por inversión en vivienda habitual, formando parte de la base de deducción del periodo impositivo en que se satisfagan, siempre que se cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios exigidos. Existiendo ampliación del principal -respecto del principal pendiente de amortizar del precedente, al que sustituye-, si en su totalidad se destinase a cubrir estrictamente los costes asociados a la cancelación del préstamo primigenio, también será objeto de deducción. Por el contrario, no será susceptible de integrar la base de deducción la parte proporcional de las indicadas anualidades que se correspondieran con el incremento del principal, que se hubiera destinado a financiar otras cosas, diferentes a la propia adquisición de la vivienda, sean cual fuesen.

Cuestión distinta sería un supuesto de cancelación, parcial o total, de la deuda y en otro momento indeterminado posterior, sin conexión directa con dicha cancelación, la contratación por el contribuyente de un nuevo préstamo o crédito, pudiendo formalizarlo, incluso, con la garantía de los mismos bienes o igual número de vencimientos que quedaban pendientes del precedente, sin concatenación entre ambos. Por tanto, produciéndose uno y otro acto en momentos diferentes, habría que entender que son operaciones distintas, e implicaría la pérdida al derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual por la nueva financiación. Hecho que no produciría si, en un mismo acto, de forma simultánea, se produjese la operación de cancelación y la firma del nuevo contrato de préstamo o crédito, empleando para aquella parte o el total del principal obtenido en este nuevo contrato. Para demostrar la continuidad de la financiación, no se requiere, necesariamente, que los gastos asociados al cambio o sustitución de préstamos se satisfagan precisamente con parte del principal del nuevo préstamo.

De suceder así, de forma simultánea, tanto los gastos que se generen con motivo de la cancelación del préstamo originario y constitución del nuevo préstamo tendrán la consideración de deducibles.

Respecto del nuevo préstamo o crédito y su vínculo con el precedente, como de cualquier otro, el consultante deberá poder acreditar la conexión con el prestamista, previo requerimiento de la Agencia Tributaria, su destino vinculado a la vivienda y la justificación de su devolución; ello deberá efectuarse utilizando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, correspondiendo la valoración de las pruebas aportadas a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En el presente caso, tendrá que poder acreditar que el principal obtenido del préstamo privado lo destina a cancelar el hipotecario. Siendo así, ello no implicará variación en el derecho a practicar la deducción que le viene correspondiendo en la actualidad.

#### B. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Referente a la tributación de la constitución de un préstamo personal, así como de la cancelación de la hipoteca, son operaciones que se enmarcan, todas ellas, al





ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en adelante ITPAJD).

El artículo 7 del texto refundido de la Ley del ITPAJD, aprobado por Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre), en adelante TRLITPAJD, establece que: [...]

Por otra parte, el artículo 31.2 del mismo texto legal recoge que: [...]

El artículo 45.I.B) del TRLITPAJD determina en sus apartados 15 y 18 que "B). Estarán exentas: [...]

De la normativa expuesta se deduce que la operación planteada contiene actos sujetos al Impuesto, como son la constitución de préstamo, y la cancelación de un crédito hipotecario, que tributarán de la siguiente forma:

Primero: La constitución del préstamo -con o sin interés- estará sujeto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, según establece el artículo 7.1.B) del TRLITPAJD pero quedará exenta del mismo en función del apartado 15 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD.

Segundo: La cancelación anticipada del préstamo hipotecario quedará sujeta al concepto de actos jurídicos documentados al cumplir con todos los requisitos del artículo 31.2 del TRITPAJD, pero resultará exenta del mismo en aplicación del apartado 18 del artículo 45.I.B).

### ✓ IRPF. 5ª Consulta Vinculante V0272-2023 (15.02.2023)

■ **La consultante expone que:** debe abonar intereses por mora en el pago del salario a que se refiere el artículo 29.3 del Estatuto de los Trabajadores.

■ **La consultante manifiesta que: se** cuestiona la tributación en el IRPF por dichos intereses y su inclusión en el modelo 190 —Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta. Resumen anual—.

■ **La consultante pregunta:** ¿Cómo tributarán en el IRPF los intereses del artículo 29.3 del Estatuto de los Trabajadores?

#### ■ **Contestación:**

El artículo 29 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre (BOE del día 24), regulador de la *"liquidación y pago del salario"*, establece en su apartado 3 que *"el interés por mora en el pago del salario será el diez por ciento de lo adeudado"*.

En el IRPF los intereses percibidos por el contribuyente tienen diferente calificación, en función de su naturaleza remuneratoria o indemnizatoria. Los intereses





remuneratorios constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes. Estos intereses tributarán en el impuesto como rendimientos del capital mobiliario, salvo cuando, de acuerdo con lo previsto en el artículo 25 de 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), proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional.

Por otro lado, los intereses indemnizatorios tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento, tal como ocurre respecto a los intereses por mora en el pago del salario. Estos intereses, debido a su carácter indemnizatorio, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario. En consecuencia, a tenor de lo dispuesto en los artículos 25 y 33.1 del mismo texto legal, han de tributar como ganancia patrimonial: [...]

Conforme a lo expuesto, *los intereses por mora en el pago del salario del artículo 29.3 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores procede calificarlos como ganancia patrimonial, a efectos de su tributación en el IRPF.*

En relación con la consideración efectuada en el párrafo anterior, y al referir la consultante en su escrito que "los intereses de mora tienen naturaleza indemnizatoria y no cotizan ni tributan" —referencia que se sobrentiende remite a la sentencia nº 1651/2020, de 3 de diciembre, del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo)—, *procede indicar que el criterio interpretativo que se recogía en la misma se delimitaba a "los intereses de demora abonados por la Agencia Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos", estableciendo que "no están sujetos al IRPF". Ahora bien, el mismo tribunal en su sentencia nº 24/2023, de 12 de enero de 2023, ha cambiado el criterio interpretativo sobre este particular fijando la siguiente doctrina: "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 (...)"*.

Por lo que se refiere a la práctica de retención sobre los mismos cabe indicar que *no procede realizar retención alguna, a cuenta del Impuesto, debido a que no se trata de ninguna de las rentas que el artículo 75 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), somete a retención o ingreso a cuenta.*

Por otra parte, respecto a su inclusión en el modelo 190 —Declaración Informativa. Retenciones e ingresos a cuenta. Rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de





rentas. Resumen anual—, el artículo 2 de la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190, establece lo siguiente: [...]

### ✓ IRPF. 6ª Consulta Vinculante V0284-22 (15.02.2023)

■ **La consultante [entidad jurídica] expone que:** La mercantil consultante se está planteando instalar en el comedor de la sociedad máquinas de venta automática ("vending") de productos como bebidas, café, bocadillos, sándwiches, snacks, frutos secos, dulces, platos fríos, etc.

■ **La consultante manifiesta que:** que se trataría de implementar un sistema mediante el cual los trabajadores pudiesen adquirir los productos de las máquinas mediante una tarjeta electrónica personalizada nominativa, de forma que habría un registro individualizado en el que constaría el detalle de los productos adquiridos indicándose el día, el producto y el coste de cada utilización, con el límite de 11 euros diarios y estando únicamente operativo los días laborables de la sociedad.

■ **La consultante pregunta:** la entrega de los referidos productos en las condiciones arriba referidas ¿tendría la consideración de rendimientos del trabajo en especie exentos, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42.3 de la Ley 35/2006?

#### ■ **Contestación:**

La letra a) del artículo 42.3 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) establece que estarán exentos los siguientes rendimientos del trabajo en especie: *"Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine"*.

En desarrollo de lo anterior, el artículo 45 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), establece lo siguiente.: [...]

Conforme con lo expuesto, siempre que en el supuesto consultado —entrega de productos alimenticios y bebidas en el comedor social de la entidad consultante mediante máquinas de venta automática— se cumplan los requisitos exigidos en el artículo 45 del Reglamento del Impuesto nos encontraríamos en el ámbito de la exención recogida en el artículo 42.3.a) de la Ley 35/2006.

En cuanto a la consideración, planteada por la entidad consultante, de si en el presente caso nos encontramos ante *"entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de*





*carácter social" o "fórmulas indirectas de prestación del servicio"*, procede señalar que la ubicación de las máquinas expendedoras de comida y bebida en el comedor de empresa de la sociedad nos lleva a concluir que, a efectos de la regulación recogida en el artículo 45 del Reglamento del Impuesto, se trataría de una entrega a empleados de productos a precios rebajados realizada en cantinas o comedores de empresa, pues —en lo que respecta a los comedores de empresa— cabe afirmar que es indiferente que las comidas se elaboren en las propias cocinas de la empresa o en cocinas externas y sean suministradas a la empresa para su consumo por los empleados en el comedor social, situación —esta última— en la que —a efectos de la regulación del IRPF— tendría encaje la entrega de productos alimenticios y bebidas a través de máquinas expendedoras situadas en el comedor de la empresa.

### ✅ IRPF. 7ª Consulta Vinculante V0299-23 (16.02.2023)

■ **La consultante (entidad jurídica) expone que:** agrupa a las entidades aseguradoras que operan en el mercado español.

■ **La consultante manifiesta que:** se plantea dudas sobre las consecuencias de la Sentencia del Tribunal Supremo de 1665/2020 y el alcance del cambio de criterio que conlleva la nueva jurisprudencia

■ **La consultante pregunta:** A raíz de la sentencia 1665/2020 del Tribunal Supremo, ¿cómo se aplica la disposición adicional undécima de la Ley 35/2006 a las prestaciones de seguros colectivos temporales renovables que instrumenten compromisos por pensiones, contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006 y que hayan sido objeto de prórroga automática o de renovación periódica?

#### ■ **Contestación:**

El artículo 17.2.a) 5º 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 adelante LIRPF) dispone que, en todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo, las siguientes prestaciones: [...]

Por tanto, las prestaciones de jubilación e invalidez de los contratos de seguro colectivo que instrumentan compromisos por pensiones están sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos íntegros del trabajo en las condiciones señaladas en el citado artículo.

Por otra parte, la disposición transitoria undécima de la LIRPF regula el régimen transitorio aplicable a las prestaciones percibidas de contratos de seguro colectivo que instrumentan compromisos por pensiones en los siguientes términos: [...]





En cuanto a la posibilidad de su aplicación, el criterio que este Centro Directivo ha venido manifestando en reiteradas consultas (V1133-07, V1349-08, V1475-11, y V0792-20, entre otras) es el siguiente:

*"La prórroga automática o la renovación periódica de los seguros temporales renovables supone un nuevo seguro, ya que al vencimiento fijado en la póliza el seguro queda extinguido, y en consecuencia, no se mantiene la antigüedad del contrato inicial. En estos contratos de seguro anuales renovables, la prima se consume durante el periodo de cobertura y no existe derecho de rescate.*

*Por tanto, la prórroga o renovación del seguro a partir del 20 de enero de 2006 conlleva no aplicar el régimen transitorio previsto en la disposición transitoria undécima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre."*

No obstante, el Tribunal Supremo, en su Sentencia 1665/2020, de 25 de mayo de 2020, ha fijado la siguiente doctrina: [...]

Asimismo, en relación con este asunto cabe citar la sentencia 795/2020 de 3 de marzo de 2020, del Tribunal Supremo, que indica lo siguiente: [...]

De acuerdo con lo anterior, procede modificar el criterio que este Centro Directo ha venido manteniendo en relación con las consecuencias de la prórroga automática o la renovación periódica a efectos de la aplicación de la disposición transitoria undécima, debiendo entenderse que las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir de 1 de enero de 2007 corresponden a seguros colectivos contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006 cuando la prórroga automática o la renovación periódica de la póliza de seguro comporte una novación meramente modificativa que no extinga la relación de seguro ni la reinicie con ocasión de cada renovación, prórroga o alteración.

En consecuencia, en los supuestos de prórroga automática o renovación periódica de seguros colectivos temporales renovables que instrumenten compromisos por pensiones contratados con anterioridad a 20 de enero de 2006, será de aplicación régimen el transitorio previsto en la disposición transitoria anteriormente transcrita a las prestaciones derivadas de tales seguros cuando, cumpliéndose los restantes requisitos previstos en la citada disposición, los asegurados hubieran sido contratados e incluidos en la póliza con anterioridad a la citada fecha y no se hubiera producido una variación en el compromiso por pensiones u otra modificación contractual que determine la extinción o el reinicio de la relación de seguro.

En cualquier caso, para concretar la aplicación del régimen transitorio, habrá de realizarse un análisis de cada supuesto para determinar si el contrato suscrito con anterioridad a 20 de enero de 2006 cumple con los requisitos para la aplicación de la disposición transitoria undécima antes señalada y a si la prórroga automática o renovación periódica de la póliza implica una novación modificativa en los términos señalados por la sentencia 1665/2020 del Tribunal Supremo.





### ✓ IRPF. 8ª Consulta Vinculante V-23 ()

■ **El consultante expone que:** la consultante financia desde 2006 la adquisición de su vivienda habitual con un préstamo hipotecario, por el cual viene practicando la deducción por inversión en vivienda habitual

■ **El consultante manifiesta que:** En 2023 va a cambiar de entidad bancaria mediante subrogación, por mejora en las condiciones de financiación, indicando que se producirá una ampliación de 5 años en el plazo de amortización.

■ **El consultante pregunta:** las circunstancias descritas, ¿afectan al derecho a seguir practicando deducción por inversión en vivienda habitual?

#### ■ **Contestación:**

En primer lugar, conforme a lo indicado en su consulta, se parte de la premisa que le es de aplicación, con respecto de la vivienda objeto de consulta, el régimen transitorio regulado por la disposición transitoria decimoctava de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, que permite continuar aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual a partir del ejercicio 2013, conforme con la normativa vigente a 31 de diciembre de 2012, a pesar de haber sido suprimida dicha deducción con efectos 1 de enero de 2013 por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre).

Por otra parte, se parte de la hipótesis que la totalidad del principal del préstamo lo destinó a financiar la compra de su vivienda habitual.

Siendo de aplicación dicho régimen transitorio, la deducción por inversión en vivienda habitual, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, se recoge en los artículos 68.1, 70 y 78 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, siendo el primero de ellos, concretamente en su número 1º, donde se establece la configuración general de la deducción estableciendo que, con arreglo a determinados requisitos y circunstancias, los contribuyentes podrán aplicar una deducción por inversión en su vivienda habitual. Dicha deducción se aplicará sobre *"las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la adquisición o rehabilitación de la vivienda que constituya o vaya a constituir la residencia habitual"* de los mismos. A continuación, fija la base máxima de deducción en 9.040 euros anuales, la cual *"estará constituida por las cantidades satisfechas para la adquisición o rehabilitación de la vivienda, incluidos los gastos originados que hayan corrido a cargo del adquirente y, en el caso de financiación*





*ajena, la amortización, los intereses, (...), y demás gastos derivados de la misma. (...)"*.

Referente a la inversión que es susceptible de deducción, la norma no establece ningún tipo de restricción en cuanto a la procedencia de la financiación -propia o ajena-, y forma en la que esta se compone -uno o varios préstamos o créditos y, en su caso, garantías exigidas para su concesión-. Siendo irrelevante que el préstamo se obtenga de un familiar.

Tratándose de inversión mediante financiación ajena, la deducción se practicará a medida que se vaya devolviendo el principal y se abonen, en su caso, los correspondientes intereses, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos exigidos para la aplicación de la deducción.

En particular, entre los requisitos, observar lo dispuesto en el artículo 70.1 de la LIRPF, que establece: [...]

La novación, subrogación o la sustitución de un préstamo o crédito por otro, incluso su ampliación, cualquiera que fuera la forma acordada -con las garantías y condiciones que cualquiera de ellos tuviese-, no conlleva entender que en ese momento concluye el proceso de financiación de la inversión correspondiente ni se agotan las posibilidades de practicar la deducción, ello únicamente implica la modificación de las condiciones de financiación inicialmente acordadas, siempre que, evidentemente, el préstamo resultante se dedique efectivamente a la amortización del anterior.

Por ello, las anualidades (cuota de amortización e intereses) y demás cuantías que se satisfagan por el préstamo o crédito resultante -en su constitución, vida y cancelación-, en la parte proporcional que del total capital obtenido en este sean atribuibles a la amortización o cancelación del préstamo originario -habiéndose este primero destinado exclusivamente a la adquisición de la vivienda habitual, se parte de dicha hipótesis-, incluida en su caso la cancelación registral hipotecaria, darán derecho a deducción por inversión en vivienda habitual, formando parte de la base de deducción del periodo impositivo en que se satisfagan, siempre que se cumplan los demás requisitos legales y reglamentarios exigidos. Existiendo ampliación del principal -respecto del principal pendiente de amortizar del precedente, al que sustituye-, si en su totalidad se destinase a cubrir estrictamente los costes asociados a la cancelación del préstamo primigenio, también será objeto de deducción. Por el contrario, no será susceptible de integrar la base de deducción la parte proporcional de las indicadas anualidades que se correspondieran con el incremento del principal, que se hubiera destinado a financiar otras cosas, diferentes a la propia adquisición de la vivienda, sean cual fuesen.

Cuestión distinta sería un supuesto de cancelación, parcial o total, de la deuda y en otro momento indeterminado posterior, sin conexión directa con dicha cancelación, la contratación por el contribuyente de un nuevo préstamo o crédito, pudiendo formalizarlo, incluso, con la garantía de los mismos bienes o igual número de





vencimientos que quedaban pendientes del precedente, sin concatenación entre ambos. Por tanto, produciéndose uno y otro acto en momentos diferentes, habría que entender que son operaciones distintas, e implicaría la pérdida al derecho a practicar la deducción por inversión en vivienda habitual por la nueva financiación. Hecho que no produciría si, en un mismo acto, de forma simultánea, se produjese la operación de cancelación y la firma del nuevo contrato de préstamo o crédito, empleando para aquella parte o el total del principal obtenido en este nuevo contrato. Para demostrar la continuidad de la financiación, no se requiere, necesariamente, que los gastos asociados al cambio o sustitución de préstamos se satisfagan precisamente con parte del principal del nuevo préstamo.

De suceder así, de forma simultánea, tanto los gastos que se generen con motivo de la cancelación del préstamo originario y constitución del nuevo préstamo tendrán la consideración de deducibles.

Respecto del nuevo préstamo o crédito y su vínculo con el precedente, como de cualquier otro, el consultante deberá poder acreditar la conexión con el prestamista, previo requerimiento de la Agencia Tributaria, su destino vinculado a la vivienda y la justificación de su devolución; ello deberá efectuarse utilizando cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho, correspondiendo la valoración de las pruebas aportadas a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En el presente caso, conforme manifiesta la consultante, va a proceder a la subrogación del préstamo hipotecario por parte de otra entidad bancaria ampliando el plazo de amortización en 5 años. Por ello, de conformidad con lo expuesto anteriormente, la operación de subrogación descrita le permite mantener los mismos derechos de los que disfrutaba con anterioridad al cambio.

## ✅ IRPF. 9ª Consulta Vinculante V0420-23 (24.02.2023)

■ **El consultante expone que:** es abogado de profesión, en el momento de la consulta es residente fiscal en Arabia Saudí. En particular, ha sido residente fiscal en los Emiratos Árabes Unidos durante los años 2018, 2019 y 2020 y, en Arabia Saudí durante 2021 y 2022. Si bien, se plantea trasladar su residencia fiscal a España durante el mismo año 2023, cumpliendo con los requisitos previstos en el artículo 93 de la LIRPF para poder aplicar el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, conocido como régimen de impatriados.

■ **El consultante manifiesta que:** es titular de activos situados fuera de España, cuyo valor neto es superior a tres millones setecientos mil euros (3.700.000 euros).

■ **El consultante pregunta:** los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados del IRPF, y que sean contribuyentes del ITSGF, ¿tributan





en este último impuesto por obligación real durante todo el plazo en el que estén acogidos a dicho régimen de impatriados?

## ■ Contestación:

En relación con la cuestión planteada en el escrito de consulta, este Centro Directivo informa lo siguiente:

El régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes -IRNR- aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, conocido como régimen de impatriados, está regulado en el artículo 93 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, y desarrollado por los artículos 113 a 120 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante RIRPF.

El artículo 93 de la LIRPF establece lo siguiente: [...]

Por lo tanto, el artículo 93.1.c) de la LIRPF establece que aquellos trabajadores que opten por tributar en el IRNR, en el marco del régimen especial para desplazados que prevé la propia ley, lo harán por obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio -IP-. Por su parte, la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE de 7 de junio), en adelante LIP, en relación con el sujeto pasivo, dispone en su artículo 5. Uno. b) lo siguiente: [...]

De acuerdo con el precepto transcrito y, por lo que respecta a la base imponible, el apartado cuatro del artículo 9 de la LIP establece lo siguiente: [...]

Por lo tanto, conforme a lo dispuesto en los artículos 5. Uno. b) y 9. Cuatro. de la LIP, el sujeto pasivo tendrá que tributar exclusivamente por los bienes y derechos de que sea titular que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español, si bien solo serán deducibles las cargas, gravámenes y deudas por capitales invertidos que afecten a dichos bienes y derechos.

En cuanto al Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, en adelante ITSGF, se encuentra regulado en el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 28 de diciembre), cuyo apartado cinco determina lo siguiente:

"Artículo 3. Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas.

Se crea el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, que se regirá por las siguientes disposiciones:

(...)





Cinco. Sujeto pasivo. Son sujetos pasivos de este impuesto, y en los mismos términos, los que lo sean del Impuesto sobre el Patrimonio conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Conforme al precepto transcrito, en la regulación del sujeto pasivo del ITSGF no solo se efectúa una remisión explícita a la LIP, sino que se indica expresamente que los sujetos pasivos del ITSGF lo son "en los mismos términos" que los sujetos pasivos del IP. Esta remisión general al Impuesto sobre el Patrimonio y a la LIP también se encuentra en el capítulo V del preámbulo de la Ley 38/2022, cuyo párrafo tercero dice que "Así, el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros.

Como consecuencia de la remisión explícita a la LIP en cuanto a la determinación del sujeto pasivo del ITSGF, los sujetos pasivos de este último impuesto que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y, que por tanto tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR.

#### CONCLUSIONES:

Primera: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos, bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros.

Segunda: en la regulación del sujeto pasivo del ITSGF, no solo se efectúa una remisión explícita a la LIP, sino que se indica expresamente que los sujetos pasivos del ITSGF lo son "en los mismos términos" que los sujetos pasivos del IP.

Tercera: conforme a las conclusiones anteriores, los sujetos pasivos del ITSGF que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y que, por tanto, tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR.

### 3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES





## ✓ IS. Consulta Vinculante V0308-23 (16.02.2023)

■ **La consultante (entidad jurídica) expone que:** tiene deducciones por realización de actividades de I+D+i pendientes de aplicación tras la presentación de la autoliquidación correspondiente al ejercicio fiscal 2021, las cuales gozan del correspondiente informe motivado. A raíz de la Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2022, se ha modificado la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que modifica al artículo 30 de la misma, añadiendo el artículo 30 bis, afectando a la manera de aplicación de las deducciones por realización de determinadas actividades.

■ **La consultante manifiesta que:** cumple con los requisitos a que alude el artículo 30 bis de la LIS para la aplicación del tipo mínimo, planteándose aplicar en el Impuesto sobre Sociedades del período impositivo 2022, que presente cuando corresponda, las deducciones por realización de actividades de I+D+i pendientes de aplicación en periodos futuros según la autoliquidación de dicho impuesto del período impositivo 2021, y el ejercicio de la opción establecida en el artículo 39.2 LIS respecto a las mismas, habida cuenta que cumpliría los requisitos para su aplicación.

■ **La consultante pregunta:** En el caso de cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la tributación mínima regulada en el artículo 30 Bis de la LIS, y existencia de deducciones de I+D+i pendientes de aplicación en los ejercicios 2022 y siguientes las cuales cuentan con el correspondiente informe motivado, ¿podrá la consultante aplicar la opción del artículo 39.2 de la LIS? En caso positivo ¿En qué términos procedería aplicar dicha opción?

### ■ **Contestación:**

La presente contestación no valora el cumplimiento por la entidad consultante de los requisitos para poder generar la deducción prevista en el artículo 35 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) ni para poder ejercitar la opción prevista en el apartado 2 del artículo 39 de dicha Ley, partiendo de la hipótesis de que se cumplirán todos los requisitos y condiciones exigidos en dichos artículos. Tampoco valora si a la entidad consultante le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 30 bis de la LIS, limitándose a analizar la cuestión planteada en el escrito de consulta.

Los apartados 1 y 2 del artículo 39 de la LIS establecen que: [...]

El artículo 30 bis de la LIS establece que: [...]

En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante manifiesta que cumple los requisitos para generar la deducción regulada en el artículo 35 de la LIS y para el ejercicio de la opción del artículo 39.2 de la LIS, así como que le resulta de aplicación la tributación mínima prevista en el artículo 30 bis de la LIS, planteando si es posible solicitar el abono de la deducción del artículo 35 de la LIS, de





conformidad con el artículo 39.2 de la LIS, aunque deba aplicar lo dispuesto en el artículo 30 bis de la LIS.

De acuerdo con el régimen legal anteriormente expuesto, la deducción a que se refiere el escrito de consulta podrá, opcionalmente y cumpliéndose los requisitos exigidos a tal efecto, quedar excluida del límite establecido en el último párrafo del apartado 1 del artículo 39 de la LIS y aplicarse con un descuento del 20 por ciento de su importe.

En el caso concreto planteado, en presencia de cuota líquida mínima, una vez determinada ésta de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 30 bis de la LIS, la entidad consultante aplicará la cuantía pendiente de la deducción generada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 35 de la LIS, una vez aplicado el descuento señalado, y solicitará a la Administración tributaria el abono de la cuantía que no haya podido ser deducida por insuficiencia de cuota en los términos y condiciones señalados en el artículo 39.2 de la LIS.

### 3. IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO VALOR TERRENOS DE NATURALEZA URBAN

#### ✓ IIVTNU. Consulta Vinculante V0105-23 (1.02.2023)

■ **El consultante expone que:** el 16/04/2014 falleció el padre del consultante, aceptando y adjudicando la herencia tal como se indicaba en el testamento, siendo usufructuaria universal la cónyuge viuda y nudo propietario el hijo.

■ **El consultante manifiesta que:** al fallecimiento de la madre, titular del usufructo, se extingue dicho derecho y se consolida el dominio en el nudo propietario.

■ **El consultante pregunta:** Si en los casos de extinción del usufructo por fallecimiento del usufructuario y consolidación del dominio en el nudo propietario, se devenga el IIVTNU o sigue en vigor el criterio de la sentencia del Tribunal Supremo de 16-01-1999.

#### ■ **Contestación:**

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) se regula en los artículos 104 a 110 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El artículo 104 del TRLRHL en sus apartados 1 a 3 establece: [...]

Para que se produzca el hecho imponible del impuesto deben darse dos condiciones simultáneas:

- Que se produzca un incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los términos que señala el TRLRHL.





- Que el mencionado incremento se produzca como consecuencia de una transmisión de tales terrenos, o de la constitución o transmisión de derechos reales sobre los mismos.

El incremento de valor que experimenten los terrenos urbanos puede tener su origen en la transmisión de la propiedad por cualquier título, tanto oneroso como lucrativo, así como por la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre dichos terrenos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 106.1 del TRLRHL, es sujeto pasivo a título de contribuyente: [...]

En relación con el devengo del IIVTNU, el apartado 1 del artículo 109 del TRLRHL señala que: [...]

En el caso objeto de consulta, en un primer momento, como consecuencia del fallecimiento del padre, se produjo la transmisión lucrativa de la nuda propiedad de un terreno urbano por causa de muerte a favor del consultante y la constitución del derecho real de usufructo vitalicio sobre dicho terreno a favor de la madre.

En cuanto a la fecha de devengo del impuesto derivada de esta transmisión lucrativa, debe atenderse, como indica el artículo 109 del TRLRHL a la "fecha de la transmisión", sin que la Ley defina tal concepto.

El apartado 2 del artículo 7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece que "Tendrán carácter supletorio las disposiciones generales del derecho administrativo y los preceptos del derecho común".

A falta de precisión en el TRLRHL sobre cuál sea el momento en que se produce la transmisión por causa de muerte, a efectos del IIVTNU, hay que acudir con carácter supletorio a los correspondientes preceptos del Código Civil, que se indican a continuación: [...]

Por tanto, a efectos del IIVTNU, se tendrá por fecha de la transmisión la del fallecimiento del causante, entendiéndose por tanto producido en dicho momento el devengo del tributo. Así, en el caso objeto de consulta, el devengo del IIVTNU se produjo el 16/04/2014, fecha del fallecimiento del padre del consultante.

En el IIVTNU, la viuda tributará por el incremento de valor del terreno producido como consecuencia de la adquisición del derecho real de usufructo vitalicio a título lucrativo y el hijo tributará por el correspondiente a la adquisición a título lucrativo de la nuda propiedad.

Posteriormente, al fallecimiento de la usufructuaria, se extingue el derecho de usufructo que existía sobre el inmueble, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 513 del Código Civil; y se consolida el pleno dominio en la persona del nudo propietario.

El artículo 513 del Código Civil contempla entre las causas de extinción del usufructo, la muerte del usufructuario.





Con la muerte del usufructuario se produce una extinción del derecho de usufructo en su persona y una "recuperación" del derecho de usufructo por la persona del nudo propietario.

Por lo que, una vez extinguido el derecho real de usufructo, no hay una transmisión de tal derecho a la persona del nudo propietario, sino tan solo una recuperación de las facultades de goce sobre el bien por el propietario.

Así el Tribunal Supremo en su sentencia de 16 de enero de 1999, en resolución de recurso de casación en interés de ley núm. 3067/1998, manifestó en su fundamento de derecho segundo que:

*"Como bien razona la Sentencia recurrida, la extinción del usufructo no está comprendida en ninguno de los dos supuestos que acabamos de citar. Ni es transmisión de la propiedad ni es transmisión de ningún derecho real. El hecho de que, por el fallecimiento de la usufructuaria, los nudos propietarios hayan alcanzado la integridad de su dominio no significa que hayan sido sujetos de transmisión alguna de derechos que puedan constituir hecho imponible. Simplemente, el régimen legal correspondiente a este derecho real prevé que la muerte de la usufructuaria extingue el usufructo (art. 513.11 del Código Civil), recuperando los propietarios las facultades de goce de que se habían visto privados al constituirse tal derecho, lo que excluye que esta recuperación vaya precedida de transmisión alguna que suponga el devengo del impuesto."*

Y en la sentencia de 9 de diciembre de 2011, aunque referida al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Tribunal Supremo, en el fundamento de derecho primero, asume el criterio de la Audiencia Nacional manifestado en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-administrativo de 19 de abril y 23 de noviembre de 2007, en el siguiente sentido: [...]

*En suma, es de pura lógica que la extinción del usufructo por muerte del usufructuario, así como por confusión, impiden considerar, como con cierta ligereza lo hace la Administración, que con ocasión del fallecimiento de la esposa de su padre, la Sra. Ángela adquirió derecho alguno, puesto que: 1) no es admisible que un derecho, a la vez, se extinga y se transmita, siendo así que el usufructo extinguido por muerte del usufructuario desaparece como derecho; 2) menos concebible aún es que quien adquiera ese usufructo extinguido sea el propietario, que no puede ser a la vez usufructuario, y no sólo por la extinción del derecho real, y por la imposibilidad de confusión (artículo 513.3 C.C.) sino porque en la esencia del usufructo está la condición de derecho real limitativo del dominio y, por tanto, susceptible de disfrute sólo sobre cosas o derechos ajenos, nunca sobre los propios; c) tampoco cabe asimilar la recuperación con facultades inherentes al dominio con la adquisición de un derecho real que, referido a un tercero, pierde sentido en relación con el titular dominical o, en otras palabras, que los modos de adquirir se refieren a la propiedad y a los demás derechos reales, no a facultades singulares correspondientes al dominio.*





*Así las cosas, el reintegro al propietario de esas facultades anteriormente desmembradas no puede datarse en la fecha de consolidación del dominio pleno, sino que trae causa de la adquisición de la propiedad, por vía hereditaria (artículo 609 C.C., que cita entre los modos de adquirir la propiedad "la sucesión testada e intestada..."), a la vez que el artículo 661 aclara que "los herederos suceden al difunto por el hecho sólo de su muerte en todos sus derechos y obligaciones", siendo de recordar, igualmente, la regla sobre la posesión civilísima del artículo 440, también del C.C., a cuyo tenor "la posesión de los bienes hereditarios se entiende transmitida al heredero sin interrupción y desde el momento de la muerte del causante, en el caso de que llegue a adherirse la herencia...", como es el caso."*

Por tanto, siendo el hecho imponible del IIVTNU, de acuerdo con el artículo 104 del TRLRHL, el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana, que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, y no habiendo en este caso transmisión de la propiedad, ni constitución o transmisión del derecho real de usufructo, no se produce el hecho imponible del impuesto, y por consiguiente, la consolidación del dominio en el nudo propietario (el hijo) por la extinción del usufructo al fallecimiento de la usufructuaria no está sujeta al IIVTNU.

No obstante, a efectos de una futura transmisión de la propiedad del inmueble por el hijo, habrá que tener en cuenta, para el cálculo de la base imponible del IIVTNU, que el período de puesta de manifiesto en esa futura transmisión, del incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, será el comprendido entre la fecha del devengo del Impuesto que entonces se liquide y la del devengo de la anterior transmisión de la propiedad del terreno que haya estado sujeta al IIVTNU. Es decir, la fecha de inicio de dicho período de generación será la fecha en la que el hijo adquirió la nuda propiedad del inmueble por herencia del padre, sin que se tenga en cuenta a estos efectos la fecha en la que se consolida el dominio, dado que esta operación no determina el devengo del impuesto.

#### 4. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE DETERMINADOS MEDIOS DE TRANSPORTE

##### **IEDMT Consulta Vinculante V0313-23 (17.02.2023)**

■ **El consultante [ciudadano ucraniano] expone que:** pretende entrar en España a bordo de un vehículo de su propiedad matriculado en Ucrania

■ **El consultante manifiesta que:** pretende solicitar el régimen de protección temporal bajo la Orden PCM/169/2022, de 9 de marzo, por la que se desarrolla el procedimiento para el reconocimiento de la protección temporal a personas afectadas por el conflicto en Ucrania.

■ **El consultante pregunta:**





- Posibilidad de obtener la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT) por traslado por cambio de residencia.
- Posibilidad de que el vehículo entre en España bajo el régimen de importación temporal y una vez ultimado dicho régimen se solicite la exención del IEDMT por traslado por cambio de residencia.
- Plazo para solicitar la exención del IEDMT

## ■ Contestación:

El consultante es una persona física residente Ucrania que pretende entrar en España a bordo de un vehículo de su propiedad matriculado en Ucrania y solicitar el régimen de protección temporal bajo la Orden PCM/169/2022, de 9 de marzo, por la que se desarrolla el procedimiento para el reconocimiento de la protección temporal a personas afectadas por el conflicto en Ucrania (BOE de 10 de marzo).

En relación con lo planteado, se señala lo siguiente:

A) Inclusión en el régimen de importación temporal y devengo del impuesto sobre determinados medios de transporte.

- Preceptos relevantes del código aduanero y disposiciones de desarrollo:

El Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión. (DO L 269 de 10-10-2013) establece:

- Artículo 5. Definiciones [...]
- Artículo 250. Ámbito de aplicación [...]

Con respecto al plazo de permanencia de las mercancías en el régimen de importación temporal, el artículo 251 del citado Reglamento establece: [...]

Asimismo, el artículo 217 del Reglamento Delegado (UE) 2446/2015 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del código aduanero de la Unión (DO L 343 de 29 de diciembre), dispone que: [...]

- Preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre)

- 1º. Artículo 65, apartado 1, letra d): [...]
- 2º. Artículo 66, apartado 1, letra n): [...]
- 3º. Artículo 68. Devengo. [...]
- 4º. Disposición adicional primera: [...]

B) Contestación

A la vista de los preceptos legales transcritos, se señala lo siguiente:





En primer lugar, en el supuesto de que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 250 del Reglamento (UE) 952/2013, el vehículo objeto de consulta podrá entrar en España bajo el régimen de importación temporal.

No obstante, una vez ultimado dicho régimen, el impuesto se devengará el día siguiente a la finalización del plazo establecido en la letra d) del apartado 1 del artículo 65 de la LIE, lo que daría lugar a la obligación de autoliquidar e ingresar el IEDMT.

En este supuesto, no se podrá obtener la exención del IEDMT por traslado por cambio de residencia al incumplirse el requisito de "haber sido utilizados por el interesado en su antigua residencia al menos seis meses antes de la fecha en que haya abandonado aquélla.", establecido en la LIE.

En segundo lugar, en el supuesto de que el vehículo no entre en España bajo el régimen de importación temporal, la primera matriculación definitiva o, en su caso, la circulación o utilización en España de la embarcación, objeto de consulta, dará lugar a la realización del hecho imponible del IEDMT, ahora bien, el consultante podrá acogerse al beneficio fiscal establecido en el artículo 66.1. n) de la LIE siempre que, en primer lugar, exista identidad entre el titular del vehículo y la persona que traslada su residencia a España y, en segundo lugar, se cumplan los siguientes períodos temporales:

- residencia habitual del interesado fuera del territorio español durante los doce meses consecutivos anteriores al traslado de su residencia habitual al territorio español.
- utilización de los medios de transporte por el interesado en su antigua residencia al menos seis meses antes de la fecha de abandono de tal residencia.
- solicitud de matriculación en España del medio de transporte dentro del plazo de los sesenta días siguientes a la fecha de su introducción en España.
- durante los doce meses siguientes a la matriculación, el medio de transporte matriculado con exención no podrá ser objeto de transmisión.

Por tanto, para que un medio de transporte pueda matricularse al amparo de la exención prevista en el artículo 66.1.n) de la LIE, tendrá que existir identidad entre el titular del vehículo y la persona que traslada su residencia a España y, se tendrán que cumplir todos y cada uno de los requisitos establecidos en el citado precepto.

En el caso de que al consultante no le sea de aplicación el beneficio fiscal establecido en el artículo 66.1, n) de la LIE, el impuesto se devengará el día siguiente a la finalización del plazo al que alude dicha letra, esto es, 30 días siguientes al inicio de su utilización en España.





## II. Consultas vinculantes (Reseñas)

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

#### ✓ IRPF. Consulta Vinculante V0177-23 (7.02.2023)

■ **El consultante expone que:** en convenio regulador de divorcio aprobado judicialmente los cónyuges acuerdan que -por un tiempo limitado- el uso y disfrute del que fuera domicilio conyugal (privativo del consultante) se atribuya, constituyendo su residencia, a los hijos comunes del matrimonio y a su madre

■ **El consultante manifiesta que:** según el convenio los gastos de suministro de agua, de electricidad y conexión a internet de la citada vivienda familiar, serán de cargo y cuenta del consultante, aparte de la pensión de alimentos que está obligado a pagar a sus hijos. Dicho acuerdo, según el consultante, se debe a que se pretende que su mujer se libere de cargas dado que tiene un grado de discapacidad del 65%.

■ **El consultante pregunta:** ¿puede deducir en su declaración de IRPF el pago de los citados gastos del domicilio familiar (luz, internet, suministro de agua), y en qué concepto?

#### ■ **Contestación:**

«Conforme a lo expuesto, se señala que los pagos efectuados por el consultante en concepto de gastos de la vivienda familiar donde habitan su ex-cónyuge y sus hijos en común, no se entienden a tenor de la normativa civil transcrita como pensiones por alimentos a favor de los hijos, por lo que el consultante no puede aplicar respecto a los mismos el régimen de especialidades previsto en los artículos 64 y 75 de la Ley del Impuesto.

Debe por último señalarse que, el pago de los gastos objeto de consulta no tienen la consideración de gasto deducible en el Impuesto, sino de aplicación de renta y, en consecuencia, no deben reflejarse en la declaración del Impuesto sobre la Renta» ^

### 2. IMPUESTO TEMPORAL DE SOLIDARIDAD DE LAS GRANDES FORTUNAS (IRNR)

#### ✓ ITSGF. [IRNR] Consulta Vinculante V0424-23 (24.02.2023)

■ **El consultante pregunta:** ¿los contribuyentes acogidos al régimen especial de trabajadores desplazados del IRPF, y que sean sujetos pasivos del ITSGF, tributan en este último impuesto por obligación real?

#### ■ **Conclusiones:**

«Primera: el Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas es un impuesto cuya configuración coincide básicamente con la del Impuesto sobre el Patrimonio, tanto en cuanto a su ámbito territorial, exenciones, sujetos pasivos,





bases imponible y liquidable, devengo y tipos de gravamen, como en el límite de la cuota íntegra. La diferencia fundamental reside en el hecho imponible, que grava solo aquellos patrimonios netos que superen los 3.000.000 de euros.

Segunda: en la regulación del sujeto pasivo del ITSGF, no solo se efectúa una remisión explícita a la LIP, sino que se indica expresamente que los sujetos pasivos del ITSGF lo son "en los mismos términos" que los sujetos pasivos del IP.

Tercera: conforme a las conclusiones anteriores, los sujetos pasivos del ITSGF que estén debidamente acogidos al régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores, profesionales, emprendedores e inversores desplazados a territorio español del artículo 93 de la LIRPF y que, por tanto, tributen por el IRNR, quedan sujetos por obligación real no solo al IP, sino también al ITSGF durante todo el plazo en el que estén acogidos al IRNR»

### 3. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

#### ✓ **ISD. Consulta Vinculante V0109-23 (1.02.2023)**

- El consultante expone que: su padre ha fallecido recientemente
- El consultante manifiesta que: dada la complejidad del testamento van a tener que solicitar prórroga del plazo de presentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- El consultante pregunta: ¿deben abonarse intereses de demora por el plazo prorrogado o, por el contrario, al no haber sido regulados en una norma con rango de Ley, no se puede producir el devengo de intereses de demora por los días transcurridos hasta la declaración dentro del plazo prorrogado?
- Contestación:

«Dado que la prórroga en la presentación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones implica un aplazamiento del pago del mismo, este Centro Directivo entiende que el establecimiento de los intereses de demora en caso de prórroga está plenamente establecido en la Ley y refrendado por el RISD; por tanto, sí se devengan intereses de demora por los días transcurridos desde la finalización del plazo de seis meses para presentar la declaración del Impuesto hasta la efectiva presentación de la declaración del Impuesto sobre Sucesiones dentro del plazo prorrogado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 68 del RISD»

### 4. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

#### ✓ **IS. Consulta Vinculante V0309-23 (16.02.2023)**

- **La consultante expone que:** es una productora audiovisual española, registrada en el Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas del Instituto





de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales que, en ocasiones, se encarga de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada. Por razón de dichos encargos de producción, la consultante genera el derecho a la aplicación de la deducción regulada en el artículo 36.2 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), por los gastos realizados en territorio español.

■ **La consultante manifiesta** que: que en el ejercicio 2022 le resulta de aplicación el artículo 30 bis de la LIS, al tener importe neto de la cifra de negocios superior a 20 millones de euros en el ejercicio 2021.

■ **La consultante pregunta:** ¿se permite el abono de la deducción del artículo 36.2 de la LIS regulado en el artículo 39.3 de la LIS, aunque la sociedad quede comprendida en el ámbito de aplicación de la tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades?

■ **Contestación:**

«De acuerdo con el régimen legal anteriormente expuesto, en el caso concreto planteado, una vez determinada la cuota líquida mínima de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 bis de la LIS, la entidad consultante aplicará la cuantía pendiente de la deducción regulada en el artículo 36.2 de dicha Ley y solicitará respecto de la cuantía que no haya podido ser deducida por insuficiencia de cuota el abono a la Administración tributaria en los términos señalados en el artículo 39.3 de la LIS»

#### 4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

✓ **IVA. 1ª Consulta Vinculante V0121-23 (3.02.2023)**

■ **La consultante expone que:** es una entidad mercantil que va a comercializar cáscaras de almendra.

■ **La consultante manifiesta que:** la cáscara de almendra comercializada tendrá como destino el ser utilizada directamente como combustible.

■ **La consultante pregunta:** Si los bienes de referencia se incluyen en el ámbito de aplicación del artículo 6 del Real Decreto Ley 17/2022, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, en la aplicación del régimen retributivo a las instalaciones de cogeneración y se reduce temporalmente el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados combustibles.

■ **Contestación:**

«Por consiguiente, a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y a la madera para leña les





resultará de aplicación el tipo del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido desde el 1 de octubre de 2022 hasta el 31 de diciembre de 2023.

A estos efectos, debe señalarse que las cáscaras de almendra no se entienden incluidas en el ámbito objetivo de dichos artículos 6 y 1, respectivamente, y a sus entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias no les resultará de aplicación el tipo del 5 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido»

## ✓ IVA.2ª Consulta Vinculante V0259-23 (14.02.2023)

■ **La consultante expone que:** es una empresa mercantil local cuyo capital pertenece íntegramente a un ayuntamiento.

■ **La consultante manifiesta que:** constituye su objeto social colaborar en la gestión de los servicios de liquidación, inspección y recaudación de impuestos, contribuciones especiales, tasas, precios públicos y demás exacciones que correspondan al ayuntamiento a cambio de una contraprestación consistente en un porcentaje de los ingresos tributarios recaudados.

■ **La consultante pregunta:** las funciones desarrolladas por la citada entidad ¿están sujetas al IVA a la luz de lo dispuesto por el artículo 7.8º de la Ley 37/1992?

### ■ **Contestación:**

«Por tanto, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, los servicios de gestión tributaria prestados por la consultante en las condiciones descritas en la consulta»

## 5. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

### ✓ IAE 1ª Consulta Vinculante V0156-23 (6.02.2023)

■ **El consultante expone que:** es abogado dado de alta en el grupo 731 "Abogados" de la sección segunda de las Tarifas,

■ **El consultante manifiesta que:** puede realizar trabajos de gestión y asesoramiento sobre subvenciones, como ejemplo, para una comunidad de propietarios, que va a instalar un ascensor y van a solicitar las ayudas "Next Generation" a la Generalitat Valenciana.

■ **El consultante pregunta:** ¿podría realizar dichos trámites dentro del citado grupo 731, o tendría que darse de alta en otro epígrafe distinto?

### ■ **Contestación:**

«El alta en el citado grupo 731 comprende la actividad correspondiente a los abogados, personas físicas que, en virtud de su correspondiente titulación académica en Derecho, ejerzan su actividad dentro de los términos y con las





limitaciones contenidas en su propio Estatuto Profesional y con la amplitud que en el mismo se reconozca.

En definitiva, el alta en el grupo 731 de la sección segunda de las Tarifas, "Abogados", faculta al sujeto pasivo para realizar todas las tareas que su Estatuto Profesional y el Colegio Oficial correspondiente ampare, entre ellas, el asesoramiento en cualesquiera materias jurídicas (tributaria, laboral, mercantil, etc.) y las necesarias para la defensa de los derechos de sus clientes ante la Administración»

### ✓ **IAE 2ª Consulta Vinculante V0213-23 (9.02.2023)**

■ El consultante expone que: efectúa operaciones de compraventa de criptomonedas a través de Binance con su propio capital para sí mismo.

■ El consultante manifiesta que: El pago de las citadas operaciones se realiza por medio de transferencia bancaria.

■ El consultante pregunta: Si dichas operaciones constituyen una actividad económica y, por consiguiente, debe darse de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas. Igualmente, en este caso, plantea idéntica duda acerca de la necesidad de darse de alta en el RETA.

■ Contestación:

«La compraventa de criptomonedas para sí mismo, bien por personas físicas, bien por personas jurídicas o entidades carentes de personalidad jurídica, no constituye actividad económica, ni empresarial ni profesional, de suerte tal que por dicha compraventa no procede tributación alguna por el IAE.

Así pues, al no constituir hecho imponible la mera tenencia o la compraventa de criptomonedas para sí mismo, ya que no tiene la finalidad de intervenir en el mercado, el consultante no está sujeto al referido impuesto, dado que no se cumplen los requisitos del artículo 79.1 del TRLRHL para que sea considerada una actividad económica a efectos del citado impuesto.

No obstante, si va a prestar servicios a terceros, bien de compraventa o bien de minado de criptomonedas, sí estará sujeto al impuesto, al constituir en este supuesto una actividad económica, debiendo darse de alta, en ambos casos (compraventa y minado), en el epígrafe 831.9 de la sección primera de las Tarifas "Otros servicios financieros n.c.o.p.", clasificación esta que se lleva a efecto conforme a lo previsto en la regla 8ª de la Instrucción, al tratarse de una actividad que no se encuentra especificada en las Tarifas del impuesto.

Finalmente, y por lo que se refiere a la cuestión de si el consultante debe darse de alta en el RETA, se comunica que, a tenor de lo expuesto en el primer párrafo de esta contestación, la Dirección General de Tributos no tiene competencia en dicha





materia, por lo que este deberá dirigir su consulta al órgano correspondiente del Ministerio de Inclusión, Seguridad Social y Migraciones»

## 6. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

### ✓ IBI. Consulta Vinculante V0214-23 (10.02.2023)

■ **La consultante expone que:** es una sociedad de gestión de activos que ha firmado convenios con diferentes organismos públicos (Ayuntamientos y Comunidades Autónomas), por los que cede a dichos organismos el derecho de usufructo temporal, por un plazo de 4 años prorrogable, sobre diversas viviendas propiedad de la consultante, con el fin de que los organismos públicos las destinen a fines sociales (en concreto, alquiler social o alojamiento de personas físicas en especiales circunstancias de protección).

■ **La consultante manifiesta que:** La contraprestación que el organismo público debe satisfacer a la consultante por la cesión del usufructo es una cantidad fija mensual

■ **La consultante pregunta:** «¿Quién tiene la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en relación con las viviendas cuyo derecho de usufructo haya sido cedido por la consultante a los organismos públicos?

¿Con la suscripción del contrato de cesión del derecho de usufructo de las viviendas entre la consultante y los organismos públicos se produce el hecho imponible del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana? En caso de respuesta afirmativa, ¿cómo se calcularía la base imponible y si a la cesión del usufructo le puede resultar de aplicación las reglas especiales de no sujeción y de determinación de la base imponible de los artículos 104.5 y 107.5 del TRLRHL?»

### ■ **Contestación:**

#### → IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

«En consecuencia, en el caso planteado, el usufructuario del inmueble (organismo público a quien se cede el derecho de usufructo temporal) será el sujeto pasivo del impuesto, no siéndolo, por tanto, la consultante (titular de la nuda propiedad sobre el inmueble)»

#### → IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

La constitución a favor del organismo público del derecho real de usufructo temporal sobre un terreno de naturaleza urbana constituye el hecho imponible del IIVTNU, por lo que nace la obligación de pagar el impuesto, salvo que resulte de aplicación algún supuesto de no sujeción o exención.





La constitución del derecho de usufructo temporal se realiza a título oneroso, ya que hay una contraprestación por parte del usufructuario (el organismo público), aunque sea con periodicidad mensual.

A efectos de determinar la base imponible en el caso objeto de consulta, al tratarse de la constitución de un derecho de usufructo temporal, hay que aplicar lo dispuesto en el apartado 2.b) del artículo 107 del TRLRHL que establece [...]

De esta forma, en el caso objeto de consulta, y dado que el derecho de usufructo se constituye en principio por un plazo de 4 años, al valor catastral del terreno en la fecha del devengo se aplicará un 2 por 100 por cada año. Y este será el valor del terreno al que se aplique el coeficiente que corresponda según lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 107 del TRLRHL.

Y, asimismo, a efectos de determinar el número de años a lo largo de los cuales se ha puesto de manifiesto el incremento de valor del terreno, y que constituyen el período de generación de tal incremento, hay que tener en cuenta que cuando la entidad consultante adquirió la propiedad del inmueble lo hizo en aplicación de lo establecido en las disposiciones adicionales séptima, octava y novena de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito. Por ello, en la transmisión de activos inmobiliarios desde las entidades de crédito a la consultante, resultó de aplicación el supuesto de no sujeción establecido en el apartado 4 del artículo 104 del TRLRHL, que dispone [...] :

En consecuencia, el período de generación del incremento de valor, que determina el coeficiente a aplicar al valor del usufructo temporal sobre el terreno, a que se refiere el apartado 4 del artículo 107 del TRLRHL, será el número de años completos transcurridos desde que la entidad de crédito que transmitió el inmueble a la consultante en aplicación de la Ley 9/2012 adquirió en su día el citado inmueble (y que motivó el devengo del IIVTNU) hasta la fecha de la constitución del derecho de usufructo temporal.

Si, transcurridos los 4 años, con posterioridad se prorroga el derecho de usufructo, se producirá un nuevo devengo del IIVTNU, por el plazo al que se extienda la prórroga.

Y, en contestación a la última cuestión planteada en relación con el IIVTNU, cabe señalar lo siguiente:

El apartado 5 del artículo 104 del TRLRHL, introducido por el Real Decreto-Ley 26/2021, regula un nuevo supuesto de no sujeción al impuesto, estableciendo: [...]

Asimismo, el apartado 5 del artículo 107 del TRLRHL, también introducido por el Real Decreto-Ley 26/2021, dispone: [...]

El artículo 104.5 del TRLRHL (y por remisión, el artículo 107.5), dispone que, para constatar la inexistencia de incremento de valor, como valor de transmisión o de adquisición del terreno se tomará en cada caso el mayor de los siguientes valores,



sin que a estos efectos puedan computarse los gastos o tributos que graven dichas operaciones:

- El valor que conste en el título que documente la operación.
- El valor comprobado, en su caso, por la Administración tributaria.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 107.5 y 104.5 del TRLRHL, como valor de transmisión se tomará el valor que conste en el título que documente tal transmisión, salvo que por parte de la Administración tributaria se determine, previa comprobación, un valor diferente.

La redacción del supuesto de no sujeción del artículo 104.5 se refiere a "las transmisiones de terrenos" y no solo a "la transmisión de la propiedad de los terrenos", en consecuencia, dicho supuesto de no sujeción debe interpretarse en el sentido de que resulta de aplicación, tanto a los casos de transmisión de la propiedad del terreno, como a los casos de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre el terreno.

La comparación entre el valor de transmisión y el valor de adquisición, en todo caso, debe hacerse entre conceptos homogéneos.

Como valor de adquisición se tomará el valor que corresponda al usufructo temporal del terreno respecto del valor por el que se realizó la transmisión del inmueble desde la entidad de crédito a la entidad consultante. Y como valor de transmisión será la contraprestación que recibe la consultante del organismo público por la cesión del usufructo temporal.

Todo ello, sin perjuicio de la facultad de comprobación de tales valores por la Administración tributaria competente, cuando considere que el valor declarado no corresponde con el valor de mercado (valor que se hubiera acordado entre partes independientes), bien porque exista vinculación entre las partes o cualquier otra circunstancia. Entonces, y previa comprobación, podrá determinar un valor diferente.



## VII. REVISTAS y PÓDIUM DE AUTORAS/AUTORES



### VII.I. REVISTAS

➡ FEBRERO, 2023

👉 **Revista de Contabilidad Y Tributación. CEF**

A) REVISTA MENSUAL NÚM. 479. FEBRERO, 2023.

❖ TRIBUTACIÓN - Estudios

▪ «**La infracción por diferimiento tributario**»

👉 JUAN RAMÓN PÉREZ TENA. Ponente TEAR Cataluña. Profesor UAB (España)

#### **Extracto**

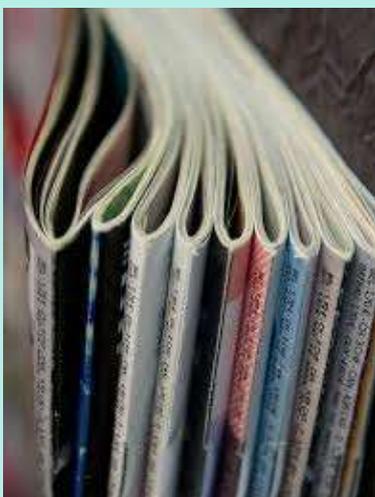
«El artículo 191.6 de la Ley general tributaria (LGT) regula la medida sancionadora contra el mal llamado «decalaje», marcada por la particularidad de que la cuota tributaria a ingresar resulta voluntariamente regularizada. En el presente trabajo se analiza la cuestión de su naturaleza y bien jurídico protegido, concluyendo que se trata de una infracción de perjuicio económico que protege el interés público en la efectividad de los recargos del artículo 27 de LGT, persuadiendo para la regularización voluntaria formal. Tal entendimiento, que resulta esencial para poder enjuiciar la proporcionalidad de la medida, es opuesto a recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo, y pone de manifiesto lo erróneo de aproximar su bien jurídico directo al de una infracción tributaria formal»

▪ «**Motivo económico válido y economía de opción. Sentencia Securitas del Tribunal Supremo**»

👉 CÉSAR GARCÍA NOVOA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela (España)

#### **Extracto**

«La Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2022 trata diversos asuntos. Por ejemplo, la aplicación de convenios de doble imposición a situaciones domésticas o la valoración de la aplicación de normas de la Unión Europea. Pero lo más importante de la sentencia es la valoración de un motivo económico propio en las operaciones de reestructuración. El





Alto Tribunal se manifiesta también sobre la economía de opción y el derecho a elegir entre los distintos negocios».

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis de actualidad

▪ **«La nueva limitación a la compensación de bases imponibles negativas en los grupos fiscales»**

👤 IGNACIO UCCELAY SANZ. Licenciado en Derecho e Inspector de Hacienda (excedente) Abogado en Baker McKenzie (España)

## Extracto

«Con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2023, la Ley 38/2022 incorpora una medida de carácter temporal por la que se limita el importe de las bases imponibles negativas individuales de cada una de las entidades que integran el grupo fiscal en el impuesto sobre sociedades en un 50 %. El importe de la minoración de dichas bases imponibles negativas se realiza en el sumatorio de bases imponibles positivas y negativas en la forma prevista en el artículo 62.1 a) de la Ley del impuesto sobre sociedades.

El importe en que se han restringido las bases imponibles negativas se recuperará en la base imponible del grupo fiscal, vía ajuste negativo por décimas partes en cada uno de los diez primeros periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. Dicho ajuste se practica por el grupo fiscal aunque alguna de las entidades del grupo fiscal que generaron las bases imponibles negativas así limitadas quede excluida del grupo fiscal.

Solo en el caso de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del mismo, el importe de las bases imponibles negativas que se han limitado en un 50 %, en el saldo pendiente de incorporar, se integrará en el último periodo impositivo en que el grupo tribute en consolidación fiscal.

Se articula en definitiva una medida temporal de diferimiento de bases imponibles negativas recuperable en diez años por motivos básicamente recaudatorios»

❖ TRIBUTACIÓN - Análisis doctrinal y jurisprudencial

▪ **«Naturaleza retrospectiva de la jurisprudencia sobre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme»**

(Análisis del ATS de 27 de octubre de 2022, rec. núm. 2450/2022)

👤 RAÚL C. CANCIO FERNÁNDEZ. Letrado del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo (España)

## Extracto





«La Sección de Admisión de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo aprecia la concurrencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en el recurso deducido frente a la confirmación de una liquidación tributaria que fue anulada, al considerar la sentencia de instancia que la prueba utilizada para llevar a cabo la referida regulación fue obtenida irregularmente en una diligencia de entrada y registro efectuada por la Inspección sin los requisitos y presupuestos que la nueva doctrina sobre el particular fue sentada a partir de octubre de 2020 por el Alto Tribunal, a saber, la necesidad de que la autorización judicial de entrada y registro en un domicilio constitucionalmente protegido se dicte cuando el procedimiento inspector esté ya abierto y se haya notificado al inspeccionado el inicio de ese procedimiento. Lo cierto es que, en este caso, estamos ante doctrina jurisprudencial nacida hace más de seis años después de que se produjera la entrada en el domicilio, datada en diciembre de 2013, lo que suscita un novedoso y atractivo escenario acerca de las facultades y potestades de la Inspección a la hora de obtener pruebas de los hechos con trascendencia económica que materialicen el deber de contribuir a las cargas públicas, que no era ni podía ser imaginado con anterioridad al otoño de 2020»

▪ **«El Tribunal Supremo sentencia sobre la prescripción de la responsabilidad tributaria del artículo 42.2 a) de la LGT»**

(Análisis de la STS de 14 de octubre de 2022, rec. núm. 6321/2020)

👤 NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM Profesora contratada doctora de la UDIMA Abogada del ICAM (España)

### Extracto

«Se comenta en estas páginas la Sentencia de 14 de octubre de 2022, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, desestimatoria del recurso de casación núm. 6321/2020, interpuesto por la Abogacía del Estado, frente a la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía –sede en Málaga– en el recurso núm. 189/2017, que había estimado el recurso planteado por tres personas declaradas responsables en virtud del artículo 42.2 a) de la Ley 58/2003, al entender prescrita la potestad de la Administración tributaria»

❖ **TRIBUTACIÓN - Casos prácticos**

▪ **«Aplicación práctica del artículo 21 de la Ley del impuesto sobre sociedades (exención de dividendos y plusvalías)»**

👤 JAVIER BAS SORIA. Doctor en Derecho Inspector de Hacienda del Estado. Profesor del CEF.- UDIMA (España)

### Extracto

«Análisis de los aspectos prácticos de la aplicación del artículo 21 (exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los





fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), a través de la resolución de 32 supuestos relativos a las distintas operaciones contempladas en el citado artículo»

❖ CONTABILIDAD - Estudios

## ▪ «Tratamiento contable del «day 1 P&L» en los instrumentos financieros. Análisis empírico»

👉 JOSÉ MORALES DÍAZ. Profesor de la Universidad Complutense de Madrid (España). MIGUEL ÁNGEL VILLACORTA HERNÁNDEZ. Profesor de la Universidad Complutense de Madrid (España). CONSTANCIO ZAMORA RAMÍREZ. Profesor de la Universidad de Sevilla (España)

### Extracto

«El problema del resultado del primer día o «day 1 P&L» se refiere al reconocimiento contable de la posible diferencia entre el precio de transacción de un instrumento financiero y su valor razonable inicial estimado por la entidad. Se trata de un problema muy común en la práctica, pero escasamente desarrollado en la literatura contable y, además, sobre el que existe escasa información en los desgloses de los estados financieros de las entidades.

Bajo la NIIF 9, el resultado del primer día solamente puede reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el reconocimiento inicial si el instrumento cotiza en un mercado activo o se valora exclusivamente con inputs observables. En caso contrario, debe diferirse. La norma no se pronuncia con relación a cómo llevar a cabo este diferimiento. En consecuencia, las entidades deben desarrollar su propia política contable. En este trabajo, analizamos esta problemática contable con detalle y llevamos a cabo una investigación empírica de los desgloses relacionados con la misma en los estados financieros de las entidades financieras españolas y europeas»

❖ CONTABILIDAD - Análisis doctrinal

## ▪ «Inmueble adquirido sin contraprestación por la compra de otro inmovilizado»

(Análisis de la consulta 2 del BOICAC 128, de diciembre de 2021)

👉 JAVIER ROMANO APARICIO. Profesor del CEF.- UDIMA (España)

### Extracto

«Consulta del ICAC sobre el tratamiento contable de la entrega sin contraprestación de un inmueble en la compra de otro inmovilizado»

❖ CONTABILIDAD - Casos prácticos

## ▪ «Segundo ejercicio resuelto del proceso selectivo para el ingreso en el Cuerpo Técnico de Hacienda (Turno libre. Segunda convocatoria)»





🔥 MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES - ÁNGEL MONTES CARRILLO. Profesores del CEF.- (España)

## Sumario

Caso 1. Contabilidad financiera y de sociedades. Distribución del resultado del ejercicio, pago de dividendos, venta de acciones propias, gastos de investigación y desarrollo, inscripción en el Registro de la Propiedad, amortizaciones y subvenciones.

Caso 2. Contabilidad financiera. Operaciones de compraventa de existencias en moneda extranjera, cálculo de las existencias finales por el método FIFO, emisión y recompra de pasivos financieros.

Caso 3. Contabilidad financiera. Obtención de una concesión administrativa, obligación de rehabilitación, amortización de activos afectos, préstamo con cuota de amortización constante e intereses fraccionados.

Caso 4. Contabilidad financiera. Provisión para responsabilidades, adquisición de elementos de inmovilizado subvencionados, venta de inmovilizado a crédito con intereses de aplazamiento, errores contables y títulos de deuda a coste amortizado.

Caso 5. Contabilidad financiera. Impuesto sobre sociedades. Liquidación del impuesto y conciliación entre el resultado contable y la base imponible.

👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

→ ENTRADAS - Febrero, 2023

### 1ª «Casación contencioso-administrativa. Quo vadis?» (07.02.2023)

🔥 JOAQUÍN HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO. Antiguo magistrado del Tribunal Supremo

## Introducción

«En las últimas semanas el debate tributario se ha visto alterado, diríase revolucionado, por una inesperada mudanza jurisprudencial. En una sentencia fechada el 12 de enero de 2023, la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha fijado como criterio jurisprudencial que los intereses de demora abonados por la Administración Tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos se encuentran sujetos y no exentos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), constituyendo una ganancia patrimonial que se integra en la renta general. Precisamente, criterio contrario al decantado escasos dos años antes en otra sentencia de 3 de diciembre de 2020, en la que el mismo Tribunal dispuso que esos intereses no estaban sujetos al mencionado tributo.»

### 2ª «El sustituto del contribuyente en el impuesto sobre depósito de residuos» (9.02.2023)





 PABLO G. VÁZQUEZ. Abogado Tributarista

## Introducción

*(A propósito del Auto de Interés Casacional del Tribunal Supremo de 29 septiembre 2022, rec. 1619/22, Pte.: Excmo. Sr. Merino Jara)*

«No me duelen prendas por reconocer que siempre me chocó la nominación de sujetos “pasivos” precisamente a aquellos que llevaban el peso obligacional en la relación sentimental tributaria. Y es que el amor incondicionalmente dulce, el sexo salvaje o el Fraternal allegamiento de recursos a la Caja Común representan, todas ellas, válidas motivaciones para financiar el Bienestar Público. Elijan ustedes la que más les provoque.

Sin embargo, si a la paradoja anterior le pasamos el filtro de los anteojos del “tributarista circular”, la cosa ya se pone más seria, orillando la macabra anécdota y tropezando, nuevamente, sobre la misma piedra: la fiscalidad del depósito de residuos (impuesto estatal sobre depósito de residuos en vertederos normado por la Ley nº 7/2022, de 8 de Abril»

## 3ª «La controversia ha llegado a su fin: los pensionistas de la ONU tributan en IRPF» (14.02.2023)

 LAURA CAMPANON GALIANA. Abogada y asesora Fiscal

## Introducción

«Tras una espera demasiado larga, el Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre una cuestión que llevaba de cabeza a los pensionistas jubilados de la Organización de las Naciones Unidas, ONU, que vivían en España. El problema parece que se ha resuelto, aunque de manera desfavorable para estos contribuyentes.

Nuestro Alto Tribunal tenía pendiente determinar si la pensión de jubilación percibida por la Caja Común de pensiones de las Naciones Unidas por residentes fiscales en España estaba sujeta al IRPF como rendimientos del trabajo»

## 4ª «Tributación de los intereses de demora en el IRPF: ¿cómo actuar después de la doctrina sentada por la STS de 12-1-2023?» (16.02.2023)

 MANUEL LUCAS DURÁN. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Alcalá

## Introducción

«En la reciente STS de 12-1-2023 (rec. cas. 2059/2020) el Tribunal Supremo (TS) ha rectificado expresamente la doctrina que el mismo órgano había fijado poco más de 2 años antes. Ello ha causado desasosiego en ámbitos jurídicos y, sobre todo, ha planteado una serie de dudas en relación con la tributación de los intereses de demora en el IRPF»

## 5ª «La sentencia del TJUE sobre el Taxlease y el extraño caso del doctor Jekyll y el señor Hyde» (21.02.2023)





🔥 ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista

## Introducción

(Sentencia de 2 de febrero de 2023, asuntos acumulados C-649/20P, C-658/20 P y C-662/20 P)

«La novela de Stevenson arranca con el descubrimiento por un científico (Dr. Jekyll) de una pócima que separa lo mejor de la personalidad humana de su parte más maléfica. El científico hace de su propia cobaya, prueba la pócima y su personalidad se disocia en dos: se convierte por momentos en el pérfido señor Hyde. Tal como le ocurrió a la Secretaría de Estado de Hacienda en el asunto del Taxlease.

En una entrada anterior (no hay mal que por bien no venga) decía a propósito de la Sentencia del TJUE que declaraba las ayudas de estado españolas al sector naval incompatibles con el derecho de la Unión, que el Tribunal, explícitamente, no entraba en que la orden de devolución de las ayudas se dirigiera exclusivamente contra los inversores españoles y no contra los armadores que habían recibido el grueso de la ventaja ilegal mediante una reducción en el precio de los buques, porque ese asunto no era objeto del recurso de casación»

## 6ª «Historia de un requerimiento: desespero y burocracia» (23.02.2023)

🔥 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Doctor en Derecho, Profesor de la Universidad Pompeu Fabra (UPF)

## Introducción

«Abrí la puerta de mi casa y nadie acudió a recibirme. Entré, y caminé hasta llegar a la mesa, junto al sofá. Noté que algo pasaba. En efecto. ¡¡¡Allí estaba!!!! Un sobre blanco y negro de 23 x 16 cm. ¡No puede ser!, me dije. Pero sí. Era un sobre certificado de la AEAT del que, claro está, la portera y los vecinos ya tenían conocimiento. Un escalofrío recorrió todo mi cuerpo. Mi sentimiento era de desespero»

## 7ª «Protección de los derechos del denunciante, informante o alertador (whistle-blower). La Sentencia del TEDH de 14 de febrero de 2023 sobre el Asunto Halet contra Luxemburgo» (28.02.2023)

🔥 MARÍA ÁNGELES GARCÍA FRÍAS. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y Letrada del Tribunal Constitucional

## Introducción

«El pasado 14 de febrero conocíamos una sentencia de la Gran Sala del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, que incide sobre la protección de los derechos de los denunciantes o alertadores, y aborda la publicación de cierta información de contenido tributario relativa a la empresa de la que era empleado el whistle-blower. Dado que todavía son escasos los pronunciamientos jurisprudenciales sobre el





tema, no cabe duda el interés que suscita la misma, motivo por el cual pensé que se merecía al menos un breve comentario que pusiera de relieve sus aspectos más destacables».

👉 BITPLUS. Boletín informativo tributario. Registradores de España

NÚMERO 275- FEBRERO, 2023

## «Plusvalía y procedimiento de revisión»

👉 JAVIER LATORRE BELTRÁN. Magistrado-Juez de lo Contencioso de Alicante

### Introducción

«Desde la sentencia 59/2017 del Tribunal Constitucional (TC), todo lo que envuelve al impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) ha sufrido un vuelco inesperado. Tal vez el TC debió anticiparse y prever las consecuencias de su pronunciamiento al declarar la inconstitucionalidad parcial de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL. De entrada, eso de que algo sea inconstitucional de un modo parcial ya chirría por cuanto, o la norma es constitucional o es inconstitucional.

La sentencia 59/2017 nos ha llevado a la sentencia 182/2021, haciendo algo que ya se tenía que haber hecho en el año 2017, declarar la inconstitucionalidad total, absoluta, de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, si es que concurrían razones y motivos para ello.

Entre estas dos sentencias, un alto en el camino viene dado por la sentencia del TC 126/2019.

La primigenia sentencia 59/2017, llevó a todos los Juzgados de lo Contencioso-administrativo de España a enrolarse en la difícil misión de descifrar y aplicar la sentencia a los múltiples recursos que se iban suscitando frente a liquidaciones y autoliquidaciones giradas en concepto de IIVTNU.

Desde entonces, los profesionales del derecho no hacen más que formularse la siguiente pregunta: ¿es posible recurrir liquidaciones firmes tras la sentencia 182/2021? En un intento de dar respuesta a esta cuestión, se cree que existiría una remota posibilidad acudiendo al procedimiento de responsabilidad patrimonial del Estado legislador regulado en el artículo 32 de la Ley 40/2015

Dos sentencias recientes del Tribunal Supremo (TS), de 9 de febrero de 2022 y 4 de marzo de 2022, ofrecen otra posible solución, el procedimiento de revocación del artículo 219 de la Ley 58/2003, General Tributaria.

Por su parte, los defensores de los intereses de las Administraciones Públicas, también se formulan, incesantemente, la siguiente cuestión: ¿Es posible revisar una liquidación firme cuando el TC, en su sentencia 182/2021, ha establecido una limitación a tal posibilidad?





A lo largo de este artículo trataré de explicar la posición de demandantes y demandados en ese intento de revisar liquidaciones que ya han ganado firmeza»

## 👉 REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA

Edita. Asociación Española de Asesores Fiscales

Nº 140 Enero/Marzo

### 1. EDITORIAL

**«Fincas Rústicas: Propuesta para la admisibilidad de su dación en pago y revisión de medidas tributarias autonómicas para el mejor aprovechamiento de los bienes inmuebles en el sector agroforestal»**

👉 MARÍA AMPARO GRAU RUIZ. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Complutense de Madrid (España). **Directora de la Revista Técnica Tributaria**

«Si prestamos atención a las serias dificultades que está atravesando el sector primario de nuestra economía en la actual coyuntura, es fácil percatarse del frecuente abandono de tierras, en gran medida fruto del minifundismo que impide la rentabilidad económica de muchas explotaciones agrarias y forestales en nuestro país, con el consiguiente daño social y medioambiental. Al respecto, cabe transcribir el tenor literal del artículo 40 de la Constitución Española de 1978, apartado 1: «Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo»; y también del artículo 45, apartado 2: «Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva».

### 2. ESTUDIOS

▪ **«Instrumentos jurídico-financieros frente al reto demográfico: conveniencia de las medidas fiscales e implicaciones del derecho de la unión europea»**

👉 DANIEL CASAS AGUDO. Profesor Titular de Universidad Acreditado a Catedrático de Universidad. Departamento de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Granada

### Resumen

«En el presente trabajo, tras aproximarnos al origen, causas y principales consecuencias del problema de la despoblación de las zonas rurales en nuestro país, analizamos, en un primer momento, las principales políticas adoptadas (tanto





a nivel nacional como europeo) Frente al reto demográfico—prestando especial atención a las arbitradas en materia de gasto público— para, a continuación, estudiar las actuales tendencias de discriminación fiscal positiva aplicadas en esta materia en los diversos niveles de nuestra Administración territorial y su conveniencia, así como la problemática del encaje de estas medidas tributarias en el Derecho comunitario, especialmente a la luz del marco jurídico de las ayudas de Estado»

## ▪ «Tributación de la Iglesia Católica en la imposición local e indirecta estatal»

 MIGUEL GUTIÉRREZ BENGOCHEA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Málaga

### Resumen

«La Iglesia católica cumple una función social muy importante dentro del Estado español lo que la hace merecedora de un tratamiento fiscal especial desarrollado con la firma del Acuerdo Económico del Estado con la Santa Sede sobre asuntos económicos. No obstante, el desarrollo del sistema fiscal español a partir de la Constitución española ha suscitado problemas de interpretación jurídica sobre la aplicación de determinados beneficios fiscales a las actividades desarrolladas por la Iglesia católica.

La aprobación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre *GHO 0HFHQDJJR* amplía los supuestos de exención a los que puede acceder la Iglesia católica así como los regulados en determinadas leyes tributarias»

## ▪ «La doctrina de las teorías jurídicas defectuosas y su aplicación al Derecho Financiero y Tributario»

 PEDRO M. HERRERA MOLINA. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UNED.

 ADA V. TANDAZO RODRÍGUEZ. Tutora del Centro de Estudios Universitarios Ramón Areces

### Resumen

«En este trabajo se expone la *doctrina de las teorías jurídicas defectuosas*, elaborada en el seno del Derecho Administrativo, así como las peculiaridades que dicho planteamiento puede presentar en su aplicación al Derecho Financiero y Tributario. Además, se formulan varios ejemplos razonados de teorías erróneas (la interpretación restrictiva de las exenciones y beneficios fiscales) y defectuosas (los excesos conceptualistas en la interpretación del principio de capacidad económica, la teoría sobre los efectos de las sentencias del Tribunal Constitucional en materia tributaria y la teoría de las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias)»

## ▪ «National porqué es un caso BIBB, no un caso Pike»





 MICHAEL S. KNOLL. Catedrático Theodore Warner de la Facultad de Derecho Carey en la Universidad de Pensilvania, Catedrático de Derecho Inmobiliario, Wharton y Codirector del Centro de Derecho y Política Fiscal de la Universidad de Pensilvania (Estados Unidos)

### Resumen

«En octubre de 2022, el Tribunal Supremo de EE.UU. escuchó los argumentos orales en el caso *National Pork Producers Council contra Ross*, 1 un caso del Noveno Circuito de California, en el que se desestimaba una impugnación de la Proposición 12, 2 que, entre otras cosas, prohíbe la venta de carne de cerdo sana (sin tener en cuenta dónde se ha producido) procedente de la descendencia de cerdas reproductoras confinadas de una forma que los votantes de California consideran «cruel». 3 *National Pork* pone así al Tribunal en la tesitura de elegir entre la a menudo criticada vertiente de carga indebida de la Cláusula de Comercio latente y la petición de California de que el Tribunal apruebe su prohibición de carne de cerdo de fuera del estado no por las cualidades de los productos, sino simplemente porque los californianos se sienten ofendidos por la forma en que se ha producido dicha carne de cerdo. Las partes en el caso y la mayoría de los *amici* argumentan con razón que, en virtud de los precedentes del Tribunal Supremo, el caso debe analizarse utilizando el equilibrio de la carga indebida. Basándonos en *Bibb Ba1ancing: Regulatory Mismatches Under the Dormant Commerce Clause*, la presente Nota explica que los casos de desajuste normativo son objeto de un tipo diferente de análisis de ponderación del Tribunal Supremo que otros casos más corrientes. Dado que *National Pork* es un caso de desajuste normativo, en nuestra opinión, *Bibb contra Navajo Freight Lines, Inc.* es un precedente más relevante que *Pike contra Bruce Church, Inc.*»

### ▪ «Regla de desempate para la residencia fiscal de empresas en el marco de la LMI»

(Crítica a la regla de desempate para la residencia fiscal de las empresas en virtud de la LMI)

 DANIEL OLIKA. International Tax LLM candidate at the University of Florida, and Florida Tax Review scholar. United States.

### Resumen

«El informe que los "cuatro economistas" presentaron a la Liga de Naciones a principios de la década de 1920 se considera el trabajo más influyente hasta la fecha en el ámbito de los convenios fiscales. Su trabajo dio forma al diseño de los convenios fiscales y defendió de forma extraordinaria y pionera la eliminación de los impedimentos de doble imposición a la libre circulación de capitales en una economía posterior a la primera guerra mundial que intentaba desesperadamente globalizarse. Los cuatro economistas también argumentaron en su informe que la teoría de la lealtad económica era la clave para determinar la residencia fiscal de





las empresas en casos de doble residencia iscal. Si bien reconocían la dificultad de repartir el capital entre múltiples jurisdicciones cuando la actividad de una empresa traspasa fronteras, y evitaban que criterios de lealtad política como el lugar de constitución determinaran la residencia fiscal de las empresas, sostenían que el lugar donde la empresa tiene su sede o donde se reúnen los "cerebros" de la empresa debería ser el factor que determinara la jurisdicción a la que la empresa debe su lealtad económica y donde, por tanto, debería tributar. En consecuencia, durante los siguientes noventa y cinco años, en un movimiento defendido en gran parte por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), su idea pasó a conocerse como el criterio del "lugar de dirección efectiva" (LDE) para romper la doble residencia fiscal, y un enorme porcentaje de convenios fiscales han adoptado diversas formas del LDE. Sin embargo, en un cambio radical de enfoque en 2017 a través de enmiendas al proyecto de Modelo de Convenio Tributario de la OCDE y el diseño del Convenio Multilateral para la Aplicación de Medidas Relacionadas con los Tratados Fiscales para Prevenir la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (el MLI); la OCDE ahora aboga por el procedimiento de acuerdo mutuo y la denegación de los beneficios del tratado como el enfoque preferido para resolver los casos de doble residencia fiscal de las empresas. Si bien las deficiencias de los criterios del POEM exigían una revisión urgente, el cambio radical de planteamiento cuestiona si el nuevo se ajusta a la teoría de la vinculación económica, o si pondrían fin a los problemas asociados a los criterios POEM o si la teoría de la vinculación económica es un concepto obsoleto que no sirve para resolver la doble residencia fiscal en los tratados fiscales futuros. Este trabajo, por tanto, pretende intentar dar respuesta a estas preguntas, analizar la eficacia de las reglas de desempate en el MLI y hacer recomendaciones de mejora»

### 3. ANÁLISIS CRÍTICO DE CUESTIONES PROBLEMÁTICAS EN LA JURISPRUDENCIA

#### «La trascendencia práctica actual de la anulación del art. 197 bis.2 RGIT por el Tribunal Supremo»

 ROSA LITAGO LLEDÓ. Profesora titular de Derecho Financiero Tributario. Universidad de Valencia.

#### Sumario

1. Introducción
2. Panorámica actual: la anulación del art. 197 bis. 2 RGIT por el TS en Sentencia no 1246/2019, de 25 de septiembre, seguida de la inactividad reglamentaria
3. La necesidad de delimitación del verdadero alcance, naturaleza y contenido del art. 1197 bis RGIT como objeto del recurso de casación-n
4. La ineludible conexión del art. 197 bis RGIT con el art.32 RST: un elemento decisivo para el enjuiciamiento que fue preterido por el TS





5. La cobertura legal del art. 197. Bis RGIT como argumento principal del recurso directo decidido por el TS y verdadera clave de la cuestión
6. Análisis crítico de los criterios interpretativos empleados y omitidos por el TS
7. El supuesto vacío normativo no colmado por la inactividad reglamentaria : ¿es reprochable jurídicamente?
8. Algunas conclusiones sobre la situación actual

### Introducción

«El objetivo de este estudio es analizar, una vez han transcurrido más de tres años desde la anulación parcial por el TS del apartado 2 del art. 197 bis del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante, RGIT), si tal decisión, que, en teoría, comporta la expulsión del ordenamiento jurídico de esta concreta previsión reglamentaria, ha podido tener o no efectos prácticos y ver cuáles son estos. No se trata de un estudio empírico, ni mucho menos, como evidencia el propio nombre de la sección donde se enmarca el trabajo, sino de un análisis crítico de una decisión jurisprudencial que en su día concitó mucho interés y notoriedad. Habida cuenta de lo anterior, es lógico, por tanto, que el foco se centre en los argumentos de la decisión jurisdiccional. Contando, además, con un elemento esencial que es el que contribuye a dotar de actualidad el tema. Y es que, en toda esta cuestión, ha habido una constante que, a mi modo de ver, incluye decisivamente en las posibles conclusiones a alcanzar. Me refiero a la inactividad reglamentaria que la ha caracterizado. Y es una inactividad apreciable en dos momentos determinados. En primer lugar, y desde la reforma de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ya que tuvieron que transcurrir más de dos años para que se llevara a cabo la subsiguiente de los reglamentos de desarrollo de la misma. En concreto, y por lo que ahora interesa, los del RGIT y el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre (en adelante, RST), que no entraron en vigor hasta el 1.1.2018. Este prolongado lapso transcurrido ya invita a pensar, a mi modo de ver, en la verdadera necesidad del desarrollo reglamentario, pues de ser así, la inactividad reglamentaria habría supuesto un enorme retraso en la aplicación práctica de la reforma de la LGT, aún más, de la reforma del art. 305 del CP que, como es de sobra conocido, data del año 2012 y se debió a la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. El evidente desfase de las normas reglamentarias con los precedentes legales, penal y tributario, parecía imponer mayor celeridad en el desarrollo que, sin embargo, no se produjo. La respuesta práctica sobre la efectividad del sistema legal instaurado





en 2015 de modo más detallado pero ayuno de desarrollo reglamentario es una cuestión que sólo el análisis de los datos que ofrece la AEAT podrá conocerse y que, como he dicho, no es objeto de este trabajo»

#### IV. COMENTARIO DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

- Tribunal Económico- Administrativo Central. Comentario a la Resolución 4959/2019, de 13 de diciembre de 2022. Gabinete de Estudios de AEDAF
- Tribunal Económico- Administrativo Central. Comentario a la Resolución 6576/2020, de 13 de diciembre de 2022. Gabinete Estudios de AEDAF
- Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 3257/2020, de 13 de diciembre de 2022. Gabinete de Estudios de AEDAF
- Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 1373/2022, de 21 de diciembre de 2022. Gabinete de Estudios de AEDAF
- Tribunal Económico-Administrativo Central. Comentario a la Resolución 431/2019, de 19 de diciembre de 2022. Gabinete de Estudios de AEDAF

#### V. Comentario del Jurisprudencia del TJUE

- Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Octava) de 20 de octubre de 2022. Aurora Ribes Ribes.
- Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Quinta) de 24 de noviembre de 2022. Aurora Ribes Ribes.
- Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Sala Primera) de 1 de diciembre de 2022. Aurora Ribes Ribes.
- Comentario a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE (Gran Sala) de 8 de diciembre de 2022. Aurora Ribes Ribes.

#### V. Transferencia.

- Reformas fiscales y necesidades sociales. María del Carmen Cámara Barroso, y Laura Soto Bernabéu
- Lo más destacado de la Revista Interactiva de Actualidad (RIA).Gabinete de Estudios de AEDAF

👉 CRONICA TRIBUTARIA. Nueva Época (Instituto de Estudios Fiscales) Número. 186 - 1/2023

EDITORIAL: Cristina García-Herrera y Saturnina Moreno González

«Presentamos, a continuación, el número 186 de *Crónica Tributaria* "Nueva época", con el que empezamos el año 2023, integrado por cinco artículos científicos y tres comentarios bibliográficos. En esta ocasión se incluyen algunos trabajos sobre temas de actualidad, junto con otros sobre temas clásicos, pero no resueltos en nuestra disciplina.





El primer artículo lleva por título **“La contribución al sostenimiento de los gastos públicos por residentes en municipios en riesgo de despoblamiento”**, escrito por Diego González Ortiz (Universitat Jaume I – Castellón). Este trabajo aborda desde la perspectiva tributaria uno de los desafíos de nuestros días, el reto demográfico y la despoblación. Su autor realiza una propuesta novedosa, al considerar que la renta destinada por el contribuyente a desplazarse fuera del municipio en el que residen para recibir servicios esenciales no es renta disponible, por lo que debería excluirse de gravamen. El fundamento no se encuentra, en su opinión, en la lucha contra la despoblación, sino en el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. A juicio de González Ortiz, debería incluirse en la normativa del Impuesto sobre la Renta una reducción estatal de la base imponible que no dependa ni de la renta del contribuyente, ni tampoco del número de habitantes del municipio de residencia, sino de la necesidad del gasto.

El autor considera que el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no justifica, sin embargo, una compensación económica, en forma de ahorro fiscal, por los servicios públicos esenciales que no reciben las personas residentes en municipios en riesgo de despoblamiento, si bien podría estar justificada en la exhortación constitucional a los poderes públicos de promover las condiciones favorables para el progreso social y económico, y una distribución de la renta regional y personal más equitativa. En este sentido, el establecimiento de un beneficio fiscal para compensar la falta de prestación de servicios públicos esenciales en el municipio de residencia, aunque supondría una diferenciación entre contribuyentes con igual renta disponible, no debería ser considerada como una diferenciación injustificada entre contribuyentes del impuesto.

En relación con las deducciones creadas por algunas CC. AA., aplicables solo por contribuyentes residentes en municipios considerados en riesgo de despoblamiento o cuya población no supere un determinado número de habitantes, entiende que introducen una diferenciación normativa por razón del territorio y al mismo tiempo añaden una diferenciación normativa por razón del municipio en el que se encuentre la residencia habitual del contribuyente. Tal diferenciación tiene un fundamento extrafiscal de lucha contra la despoblación. Ahora bien, algunas de estas deducciones autonómicas realizan distinciones de dudosa justificación, como cuando su aplicación se condiciona a que la base imponible del contribuyente no supere una determinada cuantía. Y todavía menos razonable resulta cuantificar el beneficio fiscal en función de la cuantía de la base imponible, incrementando el beneficio a medida que aumenta la base imponible.

Sin embargo, el gravamen de los gastos extraordinarios de desplazamiento y estancia que soportan aquellos contribuyentes que deben desplazarse fuera del municipio en el que residen para recibir servicios esenciales, no debería depender según González Ortiz del ejercicio o no de competencias normativas cedidas por





el Estado en relación con el IRPF. Por eso, una desgravación tributaria como la propuesta, que excluyera de gravamen la renta destinada forzosamente a gastos de desplazamiento y estancia, no debería articularse como una deducción de la cuota íntegra autonómica, ni siquiera como una deducción con efecto equivalente a una reducción de la base imponible con progresividad, sino como una reducción estatal de la base imponible.

El segundo trabajo titulado, **“Imposición personal sobre la renta y salario mínimo interprofesional en un contexto de crisis y creciente inflación”**, constituye la aportación de María Teresa Mories Jiménez (Universidad de Sevilla). Partiendo de que la garantía de un salario mínimo y suficiente para satisfacer las necesidades del trabajador y su familia es un derecho recogido en el artículo 35 de la Constitución Española, que se regula de forma muy escueta en el artículo 27 del Estatuto de los Trabajadores, la autora analiza la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las retribuciones que son percibidas por los trabajadores en la cuantía del salario mínimo interprofesional, poniendo de manifiesto una cierta incongruencia entre el tratamiento del salario mínimo interprofesional desde el punto de vista laboral y tributario.

En particular, en relación con el IRPF, la autora considera que deberían introducirse mecanismos que permitan actualizar periódicamente determinadas cantidades fijadas en la Ley, tales como reducciones, deducciones, gastos o importes del mínimo personal y familiar que inciden directamente en los contribuyentes que perciben rentas muy bajas, con la finalidad de actualizarlos a la realidad, sobre todo en un contexto inflacionista como el que atravesamos. La no actualización de estas cantidades y la no deflactación de la tarifa del impuesto anula las subidas de sueldos y el impacto que haya podido tener la subida del SMI en los mismos.

Así, a juicio de la profesora Mories sería más acertado afrontar la actual situación económica con subidas de impuestos transparentes para los contribuyentes, evitando una subida encubierta que perjudica a todos los contribuyentes por este impuesto, incluidos a aquellos que perciben rentas bajas que se corresponden con el importe del SMI. La autora propone como una solución la deflactación de la tarifa del IRPF, ajustando los tipos que se pagan en este impuesto a la inflación porque, aunque esta afecta a todo el sistema impositivo, incide especialmente en el IRPF por su estructura progresiva.

Mories valora positivamente las reformas introducidas por algunas Comunidades Autónomas a través de la deflactación de sus tarifas, sobre todo en lo que afecta a las rentas más bajas, así como las modificaciones que se están produciendo en la regulación del IRPF para adaptarse a la actual realidad económica y evitar que las subidas de los salarios, sobre todo en los niveles más bajos de renta, supongan la superación de límites para obtener reducciones o la aplicación de determinados gastos.





Por último, la profesora Mories, en relación con la exclusión del deber de presentar la declaración para determinados contribuyentes, entre ellos los que perciben rentas bajas como pueden ser los trabajadores que perciben retribuciones en la cuantía del SMI, considera que sería preferible una extensión de la obligación formal de declarar en el IRPF, incrementando y reforzando la asistencia al contribuyente, clarificando al máximo el borrador que les remite la AEAT para facilitar su verificación y corrección, el derecho a la devolución y su confirmación.

El tercer artículo, a cargo de Ignasi Puig Ventosa y Antoni Llabrés Payeras (ENT Medio Ambiente y Gestión), propone la **"Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos comerciales"**. Para estos autores, en la actualidad, las tasas de residuos generalmente no cubren los costes que supone la gestión de estos residuos. Y, en cualquier caso, la estructura de estas tasas ofrece posibilidades de mejora.

Así, este trabajo propone un modelo de tasa comercial con el objetivo de sistematizar el cálculo de la tasa en base a información disponible por parte de la mayoría de las entidades locales, aunque se requiera un trabajo de adaptación y actualización de los padrones municipales para alcanzar la máxima efectividad del modelo. En particular, el modelo de tasa municipal se basa en información en general accesible por las entidades locales como el código IAE, la superficie y/o la ubicación. Además, se han previsto mecanismos para adaptar la fórmula a diferentes casuísticas.

El modelo propuesto por los autores permite hacer una distribución más justa de las cargas fiscales, a la vez que asegura los costes de los servicios de gestión de residuos, tanto para entidades locales que deseen crear una tasa como para aquellos que pretendan mejorar la ya existente. Por otro lado, el modelo de tasa cumple con el objetivo de versatilidad para integrar modelos fiscales más justos e incentivadores, como son las diferentes modalidades de pago por generación, que parten de la identificación del usuario y/o de la cuantificación de los residuos efectivamente generados. La integración de estos modelos se vehicularía mediante modificaciones de la fórmula que permitan integrar una parte variable que dependa de la generación de las fracciones monitorizadas por los servicios de recogida.

En suma, los autores proponen un modelo de tasa comercial adecuado para que las entidades locales puedan usar de referencia, en un momento en que es necesario avanzar en la mejora de la fiscalidad de los residuos municipales, esencial para contribuir a alcanzar los objetivos existentes de recogida selectiva y reciclaje. Con ello los autores entienden que la propuesta permite distribuir las cargas fiscales de forma equitativa entre los contribuyentes, a partir de información accesible para las entidades locales, contribuye a la cobertura de costes netos de la gestión de los residuos comerciales, facilita la integración de esquemas de pago por generación, y sirve de marco de referencia para cualquier





entidad local española que quiera crear o mejorar su tasa de residuos comerciales.

El cuarto trabajo de Miguel Ángel Sánchez Huete (Universitat Autònoma de Barcelona lleva por título **“Sesgos de género en el Impuesto sobre el Valor Añadido”**. Se trata de un estudio que se incluye en la materia fiscalidad y género y que presenta el interés de analizar uno de los impuestos que menos se han estudiado desde esta perspectiva.

El autor parte de considerar que los sesgos de género son indicios de inequidad que ponen en alerta el mandato de los poderes públicos para que eliminen los obstáculos que impidan o dificulten la plenitud de la igualdad. Ahora bien, el sesgo no siempre evidencia una discriminación, ya para que sea tal ha de cumplir diversos requisitos, esencialmente, la inexistencia de otro interés legítimo que justifique la diferencia de trato. Es decir, se ha de poder probar que la norma que dispensa una diferencia de trato responde a una medida de política social justificada por razones objetivas, ajenas a la diferencia peyorativa que evidencia. En este sentido, el sesgo debe verse como un elemento preventivo para mitigar las consecuencias lesivas que supone la discriminación. En este contexto, la existencia de una información segregada, de calidad, y sistemática, actúa como instrumento para detectar sesgos y evaluar las eventuales discriminaciones.

Por lo que se refiere en particular, a los sesgos en el IVA, el autor parte de que estos ponen de relieve una realidad económica, sociológica y biológica diversa y que, por tanto, precisa de una solución tributaria acorde a su singularidad. En primer lugar, se refiere a la existencia de una realidad económica diferente por el hecho de que las mujeres son el colectivo de menores ingresos y que mayor demanda de consumo presenta. En segundo lugar, sociológicamente se constata cómo las mujeres presentan unas pautas de consumo asociadas al rol al que tradicionalmente están vinculadas, esto es, el cuidado. En tercer lugar, y por cuestiones estrictamente biológicas, las mujeres poseen necesidades básicas, específicas, relativas a concretos productos de higiene. En este ámbito, el autor denuncia la existencia de un sesgo en el trato fiscal otorgado a los productos de higiene femenina al aplicarse un tipo impositivo que no corresponde al de los productos y servicios considerados como básicos. Hay que hacer constar que su trabajo fue aceptado para su publicación en esta revista antes de la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales de 2023, que como es sabido establece la tributación de estos bienes al tipo del 4 por ciento. Aun así, el autor considera que tal gravamen se ha de considerar excesivo por lo que tal medida se ha de complementar. El complemento es el suministro gratuito de tales productos de higiene en centros educativos, laborales y asistenciales. La posibilidad de entrega gratuita es una medida no tributaria, pues opera a través del gasto público, lo cual evidencia nuevamente la estrecha trabazón entre ingreso y gasto público.

Por otra parte, Sánchez Huete analiza en este trabajo la existencia de un sesgo que resulta tanto por la demanda existente como por el coste que suponen los





servicios asociados al cuidado llevados a cabo por la mujer, como ya se pronunciara la Resolución del Parlamento Europeo de 15 de enero de 2019.

La sección de artículos científicos se cierra con el trabajo que nos presenta Ángel Sánchez Sánchez (Universidad de Alicante) sobre **“El principio de tributación en destino y la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido”**. El autor analiza en este trabajo la tributación del comercio intracomunitario en el IVA cuyo objetivo último siempre ha sido conseguir que cualquier operación entre operadores económicos situados en Estados distintos tribute igual que lo hace dentro de un mismo Estado, a través del principio de tributación en destino, entendido éste como la necesidad de que los bienes y servicios sean gravados en el Estado en el que se consumen y de que el impuesto se ingrese de manera efectiva en las arcas públicas de dicho Estado. Las dificultades que ello conlleva parecen haber encontrado la solución definitiva mediante la aplicación directa de la tributación en destino a través del denominado sistema de ventanilla única.

Sánchez explica en este trabajo cómo el principio de tributación en destino se ha afrontado tradicionalmente desde la perspectiva de la repercusión e ingreso del impuesto aunque, en su opinión, la naturaleza plurifásica del IVA exige que también deba prestarse atención a la deducción del impuesto que soportan los operadores económicos en determinados escenarios del tráfico empresarial, en particular, en aquellos escenarios en los que el sujeto pasivo soporta IVA en un Estado y lo repercute en otro.

En este contexto, la doctrina del doble requisito del TJUE, genera efectos que atentan contra algunos de los principios fundamentales del sistema común del IVA. En primer lugar, el de tributación en destino, dado que se generan situaciones en las que el impuesto se ingresa efectivamente en el Estado en el que se efectúan las adquisiciones, en lugar de hacerlo en el que se realizan las ventas y se produce el consumo. En segundo lugar, esta doctrina genera doble imposición con efectos de acumulación en cascada. Por último, la doctrina del doble requisito para la deducción del IVA soportado puede atentar contra el principio de neutralidad, no solo a través de los efectos de doble imposición sino también desde el prisma de garantizar la neutralidad del IVA en cuanto al origen de los bienes y servicios objeto del tráfico comercial.

En consecuencia, el autor estima que para evitar estos efectos debe desarticularse la doctrina del doble requisito debe eliminarse la exigencia de que, para poder deducir el IVA, las operaciones que realiza el sujeto pasivo en un Estado miembro distinto de aquel en el que ha soportado el impuesto sean operaciones que originarían el derecho a deducir si hubieran sido realizadas en el Estado donde se pretende ejercer el derecho a la deducción. Sin duda, ello reclamaría la modificación de la letra a) del artículo 169 de la Directiva IVA.

En la sección de comentarios bibliográficos, este número contiene tres reseñas. La primera, a cargo de Domingo Carbajo Vasco (Agencia Estatal de





Administración Tributaria), a la monografía **“100 cuestiones prácticas sobre la tributación de los *influencers*”** de Luis Toribio Bernárdez. La segunda también a cargo de Domingo Carbajo Vasco a la obra **“Los paraísos fiscales”** de José María Peláez Martos. Y la tercera de Pedro M. Herrera Molina a la monografía **“El *trust*: herramienta de elusión fiscal internacional”** de Julio César Muñiz Pérez.

Finalizamos, agradeciendo tanto a los autores como a los lectores el apoyo a *Crónica Tributaria* “Nueva época”. Esperamos que la lectura de este nuevo número sea de interés y os animamos a seguir participando con vuestras aportaciones que sin duda contribuyen a la mejora del Derecho Financiero y Tributario»

## 1. ARTÍCULOS CIENTIFICOS

### ▪ **«La contribución de los gastos públicos por residentes en municipios en riesgo de despoblamiento»**

 DIEGO GONZÁLEZ ORTIZ. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Jaume I – Castellón

#### **Resumen**

«La renta destinada por los contribuyentes del IRPF a desplazarse fuera del municipio en el que residen para recibir servicios esenciales no se encuentra disponible para pagar tributos. Esa renta debe estar excluida de gravamen, no como medida de lucha contra el despoblamiento, sino con fundamento en el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica. Esa exclusión del gravamen, que debería articularse mediante una reducción estatal de la base imponible, no debe depender, ni de la base imponible del contribuyente, ni tampoco del número de habitantes del municipio de residencia, sino de la necesidad del gasto»

### ▪ **«Imposición personal sobre la renta y salario mínimo interprofesional En un contexto de crisis y creciente Inflación»**

 MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla

#### **Resumen**

«La garantía de un salario mínimo y suficiente para satisfacer las necesidades del trabajador y su familia es un derecho recogido en el artículo 35 de la Constitución Española, que se regula de forma muy escueta en el artículo 27 del Estatuto de los Trabajadores. Las subidas del salario mínimo interprofesional en estos últimos años, en un contexto inflacionista como el que actualmente existe, nos lleva a plantearnos ciertas cuestiones polémicas en la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las retribuciones que son percibidas por los trabajadores en la cuantía del salario mínimo interprofesional, poniendo de





manifiesto una cierta incongruencia entre el tratamiento del salario mínimo interprofesional desde el punto de vista laboral y tributario»

### ▪ «**Elaboración de un modelo de tasa municipal sobre los residuos Comerciales**»

🔥 IGNASI PUIG VENTOSA. ENT Medio Ambiente y Gestión. Antoni Llabrés Payeras. ENT Medio Ambiente y Gestión

#### **Resumen**

«Las tasas de residuos en uso generalmente no cubren los costes que supone la gestión de estos residuos. Además, la estructura de estas tasas tiende a ofrecer posibilidades de mejora. Por ello, este trabajo propone un modelo de tasa comercial que: 1) permita distribuir las cargas fiscales de forma equitativa entre los contribuyentes, a partir de información accesible para las entidades locales, 2) contribuya a la cobertura de costes netos de la gestión de los residuos comerciales, 3) facilite la integración de esquemas de pago por generación, y 4) sirva de marco de referencia para cualquier entidad local española que quiera crear o mejorar su tasa de residuos comerciales»

### ▪ «**Sesgos de género en el Impuesto sobre el Valor Añadido**»

🔥 MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE. Profesor Agregado. Universidad Autónoma de Barcelona.

#### **Resumen**

«El objeto de este artículo es analizar los sesgos de género presentes en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ello partimos de constatar la existencia de sesgos en la regulación tributaria, y de la necesaria beligerancia de la norma tributaria en las políticas de equidad. Así se analizan tanto el gravamen de los productos de higiene femenina, como el de los servicios de cuidados asociados al rol de la mujer»

### ▪ «**El principio de tributación en destino y la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido**»

🔥 ÁNGEL SÁNCHEZ SÁNCHEZ. Catedrático de Hacienda Pública. Universidad de Alicante.

#### **Resumen**

«Tras el análisis de la regulación del derecho a la deducción del IVA en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo soporta el impuesto en un Estado miembro y lo repercute en otro, este trabajo demuestra cómo dicha regulación acarrea la quiebra del principio de tributación en destino en el comercio intracomunitario. Además, en determinados casos, se generan situaciones de doble imposición efectiva, efectos de acumulación en cascada e inobservancia del principio de





neutralidad. A juicio del autor, la solución a esta situación pasa, necesariamente, por la modificación del artículo 169.a) de la Directiva del IVA»

## 2. COMENTARIOS DE BIBLIOGRAFÍA

▪ Comenta: Domingo Carbajo Vasco. Inspector de Hacienda del Estado

- «**100 cuestiones prácticas sobre la Tributación de los influencers**»

👉 LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ. Editorial Tirant lo Blanch. Colección Tributario Profesional. Valencia, 2022, 398 páginas

- «**Los Paraísos Fiscales**»

👉 JOSÉ MARÍA PELÁEZ MARTOS. Editorial Tirant lo Blanch. Colección Tributario Profesional. Valencia, 2022, 277 páginas.

▪ Comenta: Pedro M. Herrera Molina. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

«**El trust: herramienta de elusión fiscal internacional**»

👉 JULIO CÉSAR MUÑIZ PÉREZ. Thomson Reuters-Aranzadi. Cizur menor, 2022, 224 páginas

➡ MARZO, 2023

👉 **Revista de contabilidad y tributación. CEF**

A) REVISTA MENSUAL NÚM. 479. FEBRERO, 2023.

❖ TRIBUTACIÓN - Estudios

▪ «**Novedades en el impuesto sobre el valor añadido para 2023**»

👉 ANTONIO LONGÁS LAFUENTE. Inspector de Hacienda del Estado (España)

### Extracto

«No han sido numerosas las modificaciones que el IVA ha sufrido en el ejercicio 2022, si bien el conjunto de todas ellas, recogidas generalmente en normas que no tenían el carácter de tributarias, cuando menos su contenido no era exclusivo de esta materia, suponen importantes novedades en algunos elementos del impuesto.

En estos comentarios se van a analizar las modificaciones aprobadas a lo largo de 2022, teniendo en cuenta la estructura o sistemática de la propia LIVA a fin de ser didácticos en la exposición de las novedades, considerando esencialmente la Ley de Presupuestos para 2023, algunas leyes no tributarias donde se han recogido medidas que afectan al IVA, los reales decretos-leyes que han afectado esencialmente a los tipos impositivos de algunos productos y servicios, y las órdenes que afectan a los modelos de autoliquidación e informativos del IVA, así como al régimen especial simplificado y de agricultura, ganadería y pesca»





### ▪ **«Gravámenes de salida sobre personas físicas en el derecho tributario español, derecho convencional y en el derecho comunitario»**

👉 JOSÉ MIGUEL MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI. Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario (UAB). Académico correspondiente de la Academia de Jurisprudencia y Legislación de España (RAJLE) (España)

#### **Extracto**

«El ordenamiento jurídico tributario español contiene medidas de blindaje del interés recaudatorio de la Hacienda Pública frente a los intentos de deslocalización indiscriminada por personas físicas. Y, en concreto, respecto de aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas con una elevada capacidad económica contributiva, expresada en la tenencia de valores financieros reveladores de la misma.

En opinión del autor, la regulación y exigencia de gravámenes de salida constituye, se quiera o no, una restricción que distorsiona el libre movimiento de capitales y de empresas y el principio de libertad de establecimiento.

Los gravámenes de salida previstos en el ordenamiento tributario español restringen la libre competencia y la expansión de las empresas. La consecuencia inmediata de su existencia es ahuyentar a grandes contribuyentes corporativos y a inversores internacionales, disuadiéndoles o frenándoles en su deseo de establecer su residencia fiscal en España. Efecto a todas luces, contraproducente»

### ▪ **«La reinterpretación del concepto «establecimiento permanente» previsto en los convenios de doble imposición a través de los cambios semánticos»**

👉 ORLANDO ÁLVAREZ-ARIAS. Abogado del ICAM. Asesor fiscal. Doctorando en Derecho (UCM) (ESPAÑA)

#### **Extracto**

«Uno de los problemas que afronta la fiscalidad de la economía digital radica en saber si el comercio electrónico se puede incluir en la expresión «establecimiento permanente». Tradicionalmente, se ha entendido que un establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios, es decir, un espacio físico o punto geográfico determinado en el que una empresa realiza toda o parte de su actividad.

En el presente trabajo analizaremos si las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar establecimientos permanentes debido a los cambios semánticos producidos en la lengua española»

❖ **TRIBUTACIÓN** - Análisis doctrinal y jurisprudencial

### ▪ **«El TEAC cambia criterio sobre la prescripción de la responsabilidad solidaria en un caso del artículo 42.2 de la LGT»** (Análisis de la RTEAC de 13 de diciembre de 2022, RG 3257/2020)





🔥 NURIA PUEBLA AGRAMUNT. Doctora en Derecho por la UCM. Profesora contratada doctora de la UDIMA. Abogada del ICAM (España)

## Extracto

«La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de diciembre de 2022 (RG 3257/2020 –NFJ088198–) establece nuevo criterio sobre la prescripción de la potestad de la Administración para declarar la responsabilidad tributaria solidaria en un caso de responsabilidad del artículo 42.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), y afirma hacerlo teniendo en cuenta los criterios fijados en la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022, con ocasión el recurso de casación 6321/2020 (NFJ087903), al respecto del inicio del cómputo del plazo de prescripción del artículo 67.2 de la LGT.»

▪ **«Interpretación finalista del artículo 81 bis de la LIRPF: equiparación de «no tener derecho a alimentos» a no percibirlos de hecho»** (Análisis de la STS de 25 de octubre de 2022, rec. núm. 6568/2020)

🔥 CARMEN BANACLOCHE PALAO. Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario. URJC (España)

## Extracto

«La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 25 de octubre de 2022, rechaza el recurso de casación formalizado por la Administración del Estado, dado el acierto de la sentencia impugnada (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 17 de junio de 2020, rec. núm. 51/2017) y fija los siguientes criterios interpretativos:

- La deducción prevista en el artículo 81 bis de la LIRPF, aplicable a los ascendientes separados legalmente o sin vínculo matrimonial con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos, es aplicable en los supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial.
- En la interpretación anterior no se incurre en la prohibida aplicación analógica que establece el artículo 14 de la Ley General Tributaria.
- En la interpretación de toda norma jurídica, incluidas las que reconocen beneficios fiscales rige, según venga impuesto por el texto, naturaleza o finalidad de la norma, el elenco de posibilidades interpretativas que contiene el artículo 12 de la LGT, por virtud de su remisión al artículo 3.1 del Código Civil y, en especial, la interpretación conforme a la Constitución»

❖ CONTABILIDAD - Estudios

▪ **«Contabilidad global (fusión de criterios: devengo y caja)»**





 **MANUEL GARRIDO GONZÁLEZ.** Miembro fundador y honorífico de la Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España (AECE)

## Extracto

❖ «CONTABILIDAD - Análisis doctrinal

▪ «Actualmente la contabilidad refleja la imagen fiel de la empresa frente a terceros. Para el empresario, esta imagen fiel no es suficiente. Para determinar la realidad de la empresa es preciso utilizar datos extracontables, puesto que, por su estructura, la contabilidad no ofrece, como es el flujo de caja, el origen y aplicación de fondos, etc., cuya información forma parte de la contabilidad, pero su obtención es extracontable.

Otro problema añadido en la contabilización actual es el grado de afectación entre las operaciones de efectivo en relación con el criterio de devengo.

Existe un diferimiento en el tiempo entre ambos criterios (devengo y caja) que la contabilidad no recoge y que influye en la estructura de la empresa. La cuenta de pérdidas y ganancias está formada por cantidades heterogéneas: compras y gastos pagados, junto con otros del mismo concepto pendientes de pago; ventas cobradas, junto a otros ingresos pendientes de cobro, etc. El resultado del periodo está formado por dos clases de financiación: propia y ajena.

Actualmente la contabilidad no identifica la composición interna de la cuenta de resultados, si los beneficios obtenidos están en función del capital propio o ajeno.

El resultado obtenido según el criterio del devengo es un beneficio/pérdida a realizar, mientras no forme parte de la tesorería de la empresa»

❖ CONTABILIDAD - Análisis doctrinal

▪ **«Servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial» (Análisis de la consulta 2 del BOICAC 130, de junio de 2022)**

 **JAVIER COLLADO MUÑOZ.** Profesor del CEF.

## Extracto

«Análisis del ICAC sobre el tratamiento contable de la prestación de un servicio que se ofrece a todos los clientes de forma gratuita en el contexto de una campaña comercial»

❖ CONTABILIDAD - Casos prácticos

▪ **«Supuestos propuestos en el tercer ejercicio de la oposición para Diplomados en Ciencias Empresariales del Gobierno de Navarra»**

 **FERNANDO VALLEJO TORRECILLA.** Licenciado en Ciencias Empresariales

## Sumario





Caso 1. Contabilidad financiera. Subvenciones de capital.

Caso 2. Contabilidad financiera. Estado de flujos de efectivo.

Caso 3. Contabilidad pública. Operaciones relativas al presupuesto de ingresos.

Caso 4. Contabilidad pública. Cálculo del remanente de tesorería y del resultado presupuestario ajustado.

Caso 5. Matemáticas financieras. Empréstito.

Caso 6. Estadística. Números índices ponderados.

👉 TAXLANDIA. Blog fiscal y de opinión tributaria

→ ENTRADAS - Marzo,2023

## 1ª «Intereses de demora y principio de indemnidad» (7.3.2023)

👉 ERNESTO ESEVERRI MARTÍNEZ. Catedrático emérito de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada

### Introducción

«En fechas recientes, el Tribunal Supremo apartándose de su anterior criterio (STS de 3 de diciembre de 2020, recurso de casación núm. 7763/2019), ha declarado que los intereses de demora consecuencia de la devolución de ingresos tributarios indebidos son renta gravada en el IRPF como ganancias patrimoniales integrados en la renta general (STS de 12 de enero de 2023, recurso de casación núm. 2059/2021).

Joaquín Huelin se ha hecho eco de la sentencia mudable en este mismo blog para denunciar la preocupante situación provocada por la paralización de nombramientos de Magistrados del Tribunal Supremo debida a la inacción del poder legislativo en el ejercicio de sus funciones. Las páginas que siguen pretenden reflexionar sobre la cuestión de fondo suscitada en aquél pronunciamiento del alto Tribunal, esto es, sobre la condición de renta gravable de los intereses de demora resultantes de la devolución de ingresos indebidos»

## 2ª «La labor unificadora de criterio a instancia del propio TEAC: un ejemplo, preguntar no interrumpe la prescripción» (09.03.2023)

👉 JESÚS RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. Abogado y Profesor de Derecho Financiero y Tributario

### Introducción

«Es muy destacable la labor que, de un tiempo a esta parte, está realizando el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) en materia de unificación de criterio. Sin ir más lejos, la adopción de la doctrina que va elaborando el Tribunal Supremo se está produciendo a un ritmo sorprendente. Por referirnos al caso más llamativo, su resolución de fecha 13 de diciembre de 2022,





RG 3257-2020 adopta el parecer de la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de octubre de 2022, rec. cas.6321/2020 en torno a la interrupción de la prescripción de los responsables, a pesar de no ser todavía una doctrina interpretativa fijada por aquél.

Esta forma de proceder no es fruto del azar, sino de la intención declarada por parte del TEAC, de convertirse en un instrumento al servicio de la seguridad jurídica. En este sentido, pueden consultarse las actuaciones que, en esta línea, tiene proyectadas el Tribunal en el siguiente enlace

En las presentes líneas nos queremos referir a otro tipo de actuaciones, que tal vez estén pasando más desapercibidas, pero que sirven al mismo propósito»

### **3ª «¿Es necesario especificar en la declaración de fallido del deudor principal si se trata de una insolvencia total o parcial?»(14.03.2023)**

 CARLOS ROMERO PLAZA. Abogado Tributarista

#### **Introducción**

«En esta entrada vamos a dar un repaso a la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de diciembre de 2022, rec. 1268/2021, sobre los requisitos que deben cumplirse a la hora de poder exigir la responsabilidad tributaria de carácter subsidiario. Hay que desentrañar cuál es el sentido lógico de lo que dice la norma»

### **4ª «El controvertido blindaje "standstill" en la coetánea imposición indirecta española amerita, por fin, jurisprudencia» (16.03.2023)**

 RAÚL C. CANCIO. Letrado del Tribunal Supremo. Académico Correspondiente Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Doctor en Derecho.

#### **Introducción**

«En el germinal Tratado de Roma [«TCEE»] de 1957, el sintagma «stand and still»- literalmente «quedarse quieto»- obligaba a los Estados miembros, durante el período transitorio, a no introducir nuevos derechos de aduana y exacciones de efecto equivalente, o incrementarlos, en sus relaciones recíprocas. Desde entonces, este tipo de cláusula ha tenido un exponencial desarrollo en diferentes ámbitos del derecho europeo, configurándose como un verdadero principio de no regresión en aras de evitar la supresión o laxitud del nivel de protección conferida a distintos ámbitos jurídicos, desde el derecho medioambiental al bancario, pasando por los planeamientos urbanísticos y, dese luego, en lo que aquí interesa, el derecho tributario y más concretamente, el mantenimiento de exclusiones del derecho a la deducción de la cuotas soportadas en concepto del Impuesto sobre el valor añadido [«IVA»]»

### **5ª «La ¿no? suspensión automática de todo el alcance en casos de responsabilidad tributaria de naturaleza sancionadora» (21.03.2023)**

 FRANCISCO R. SERANTES PEÑA. Abogado Tributarista





## Introducción

«La reciente Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo, de fecha 07/02/2023 nº de Recurso: 109/2021 ponente, Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchis, ECLI:ES:TS:2023:408, parece poner fin al asunto de la posible suspensión automática de la deuda tributaria (toda ella, esto es, considerada como cuota más intereses más sanciones) al menos durante la vía administrativa en los casos de recursos reclamaciones por declaraciones de responsabilidad en supuestos de naturaleza sancionadora.

La sentencia pivota sobre dos cuestiones tal como señala el auto de admisión, a saber, la ¿discutida? naturaleza sancionadora del supuesto de hecho del artículo 42.1a) de la LGT y la antes mencionada posible suspensión de la ejecución (mejor dicho, corrige el TS, inejecutividad) al tratarse de un supuesto cuasi sancionador»

## **6ª «Doctrina de la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto y simulación. Apropósito de la sentencia del Tribunal supremo en el asunto Real Madrid» (23.03.2023)**

 ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista

## Introducción

«Las categorías esenciales del orden jurídico-tributario están experimentando en la actualidad una ostensible degradación. Ocurre con los sujetos tributarios, a los que dedicaremos una próxima entrada en Taxlandia. Y acontece, de modo especial, en relación con los instrumentos antielusivos en manos de la Administración. Tales instrumentos han sido barridos por el tsunami del nuevo orden internacional proclamado por la OCDE y por su soft law. La idea de planificación fiscal agresiva ha desplazado las clásicas categorías de elusión, simulación o fraude de ley, que se han ido convirtiendo en conceptos dúctiles. Y en el terreno de lo comparado se está produciendo una estandarización de los instrumentos antiabuso en torno a modelos que atienden a la sustancia y a la realidad económica de las operaciones»

## **7ª ▪ «El cuadro de Goya, el delito fiscal y la higiene de la justicia» (29.03.2023)**

 ANTÓN BEIRAS CAL. Economista. Auditor. Abogado Tributarista

## Introducción

«Fue noticia en la prensa de Madrid el auto de la Audiencia Provincial de 27 de febrero que desestimaba todos los delitos por los que el diplomático Don Iñigo Ramírez de Haro Valdés interpusiera una querrela contra su hermano Fernando, marido de Doña Esperanza Aguirre. Entre otros delitos se ventilaba el delito fiscal por el Impuesto sobre Sucesiones del que podría ser responsable el consorte de la expresidenta de la Comunidad de Madrid, por la adquisición lucrativa del retrato de Goya al antecesor y aristócrata Don Valentín Belvis de Moncada y Pizarro»





👉 NOTARIO del siglo XXI. Revista del Colegio Notarial de Madrid

Nº 108 Marzo/abril, 2023

## 1. «La inseguridad jurídica y sus consecuencias»

👉 ANTONIO DURÁN-SINDREU BUXADÉ. Profesor Universidad Pompeu Fabra (UPF). Doctor en Derecho. Miembro del Consejo Asesor Institucional (CAI) de la AEDAF

### Resumen

«Es de todos conocido el alto nivel de inseguridad jurídica asociado a una deficiente técnica legislativa. Sus consecuencias son muchas. Desde el lógico aumento de la conflictividad, hasta la paralización de la toma de decisiones por parte de los diferentes operadores, sin olvidar la problemática inherente a los efectos temporales de los diferentes criterios judiciales.

Es por tanto urgente una solución legislativa que garantice el principio constitucional de seguridad jurídica y que adapte al Derecho tributario las normas generales del procedimiento administrativo común teniendo en cuenta la aplicación generalizada del sistema de autoliquidaciones y las consecuencias derivadas del principio de legalidad de los actos administrativos»

## 2. «Consideraciones sobre las comprobaciones de valores a la luz de la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2023 (rec. 1381/2021) y sus efectos sobre el valor de referencia del Catastro»

### Resumen

«El valor de referencia del Catastro que introdujo la Ley 11/2020, comúnmente llamada Ley Antifraude, parece tener difícil encaje en la normativa tributaria. La sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2023 (rec. 1381/2021) consolida la jurisprudencia existente en materia de procedimientos de comprobación de valores estableciendo la exigencia de que la misma esté debidamente justificada y motivada, al presumir que la información declarada por los contribuyentes en las autoliquidaciones se presumirá cierta en virtud de la previsión del artículo 108.4 de Ley 58/2003, General Tributaria. Ese mismo fundamento resulta extrapolable al valor de referencia del Catastro, cuya configuración podría ser cuestionada con la citada jurisprudencia»





## VI.2. PODIUM AUTORAS/AUTORES



 **MARÍA TERESA MORIES JIMÉNEZ.** Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Sevilla

### **«Imposición personal sobre la renta y salario mínimo interprofesional En un contexto de crisis y creciente inflación»**

#### **Resumen**

«La garantía de un salario mínimo y suficiente para satisfacer las necesidades del trabajador y su familia es un derecho recogido en el artículo 35 de la Constitución Española, que se regula de forma muy escueta en el artículo 27 del Estatuto de los Trabajadores. Las subidas del salario mínimo interprofesional en estos últimos años, en un contexto inflacionista como el que actualmente existe, nos lleva a plantearnos ciertas cuestiones polémicas en la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las retribuciones que son percibidas por los trabajadores en la cuantía del salario mínimo interprofesional, poniendo de manifiesto una cierta incongruencia entre el tratamiento del salario mínimo interprofesional desde el punto de vista laboral y tributario»

(Crónica Tributaria. Nueva Época -Instituto de Estudios Fiscales- Número. 186 - 1/2023)



## VIII. CONDICIÓN HUMANA

[Noticias Judiciales extraídas de la Web del Consejo General del Poder Judicial]

→ FEBRERO, 2023

### ▪ LA PROBLEMÁTICA DE LAS COSTAS

*El Tribunal Supremo estima el recurso de ENCE y avala la prórroga de la concesión para su fábrica en Pontevedra (21.02.2023)*

«La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha estimado los recursos presentados por ENCE y otras entidades contra las sentencias de la Audiencia Nacional que anulaban la Resolución, de 20 de enero de 2016, de la Directora General de Sostenibilidad de la Costa y del Mar, que otorgó a ENCE una prórroga de 60 años de la concesión de ocupación de una franja de dominio público marítimo terrestre destinada a fábrica de pasta de celulosa en Pontevedra.

La Sala considera que se pueden prorrogar las concesiones anteriores a la Ley General de Costas de 1988, como es el caso, siempre que consten informes medioambientales favorables. En el asunto analizado, constaban informes favorables de la Administración en esa materia.

En otros recursos analizados en la reunión de hoy, también relativos a la prórroga de concesiones de dominio público marítimo terrestre pero referentes a viviendas, la misma Sección ha ratificado la resolución de la Administración, también apoyada por la Audiencia Nacional, de denegar la prórroga porque en esos casos la denegación venía amparada con informes medioambientales desfavorables. Se trataba de viviendas ubicadas en la playa Babilonia en Guardamar del Segura (Alicante)»

Voto particular: magistrada Ángeles Huet.

### ▪ LA TAUROMAQUIA ES PATRIMONIO CULTURAL COMO ESTABLECE LA LEY

*La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha anulado por falta de justificación la exclusión de los espectáculos taurinos del ámbito de aplicación*





*del Bono Cultural Joven (07.02.2023)*

«La Sala ha estimado el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Fundación Toro de Lidia contra el Real Decreto 210/2022, de 22 de marzo, por el que se establecen las normas reguladoras del citado Bono y anula la expresión “y taurinos” de su artículo 8.2.

El artículo 8 en su apartado 2 establecía que no eran subvencionables los espectáculos taurinos, además de los deportivos, junto a la adquisición de productos de papelería, libros de texto curriculares (impresos o digitales); equipos, software, hardware y consumibles de informática y electrónica, material artístico, instrumentos musicales, moda y gastronomía.

El tribunal explica que no le compete resolver si la Tauromaquia, en general, y los espectáculos taurinos, en particular, son manifestaciones culturales, ya que ha sido el mismo legislador el que lo ha hecho en sentido afirmativo tal como explica con claridad la Ley 18/2013 para la regulación de la Tauromaquia como patrimonio cultural. Añade que el Tribunal Constitucional también ha dejado clara esa misma naturaleza cultural de los espectáculos taurinos, que el Real Decreto impugnado no niega, sino que, al contrario, parte de que poseen esa naturaleza y, por eso, tiene qué excluirlos expresamente.

La conclusión a la que llega el tribunal es que ni en el expediente ni el propio texto del Real Decreto 210/2022, según resalta la demanda, hay razones que expliquen la exclusión. “No nos parecen válidas al efecto las que ofrece su preámbulo ya que únicamente dice que los espectáculos taurinos se fomentan a través de otros instrumentos y que cada Administración tiene capacidad para decidir libremente los sectores o actividades de interés o utilidad pública que fomenta y de qué modo lo hace”, señala la sentencia, ponencia del magistrado Pablo Lucas.

Para la Sala, esas explicaciones genéricas, sin embargo, son “insuficientes” cuando median disposiciones legales específicas que imponen a los poderes públicos la obligación de actuar positivamente en un determinado ámbito, tal como sucede con el de la Tauromaquia.

Por ello, considera que la concreción que da la Ley 18/2013 al mandato de los artículos 44 y 46 de la Constitución comporta la necesidad de “una justificación singular de entidad bastante de por qué se dejan fuera del Bono Cultural Joven los espectáculos taurinos”.

La Sala afirma que tampoco encuentra esa justificación en las demás exclusiones que incluye el artículo 8.2 del Real Decreto 210/2022, puesto que “no hay entre ellos una identidad o conexión que permita deducir la razón de la exclusión que nos atañe, pues, sin cuestionar la relevancia que cada uno posee, sucede que respecto de los demás no hay un reconocimiento legal como el que sí existe respecto de la Tauromaquia en sus dimensiones cultural, histórica y artística”.





La sentencia se refiere a que el Abogado del Estado insiste en que la Administración General del Estado sí cumple con su obligación de promover la Tauromaquia tal como lo prueban las iniciativas como (i) el Premio Nacional de Tauromaquia anual de 30.000€; (ii) la subvención de 35.000€ a la Fundación recurrente para la compilación de conocimientos y actividades artísticas, creativas y productivas integradas en la Tauromaquia; (iii) el proyecto "Culturas del Toro" de actuaciones de identificación, documentación, investigación, valoración y transmisión del patrimonio cultural vinculado a la Tauromaquia, articulado en el proyecto "Las culturas del toro en los museos estatales" consistente en pequeñas exposiciones virtuales de las que se han publicado tres y está en preparación otra; (iv) la exposición "La memoria taurina: fotografías taurinas en los archivos estatales" de la que se han celebrado dos exhibiciones (Salamanca y Sevilla) y está otra en preparación en Sanlúcar de Barrameda.

La Sala responde que, aun entendiendo que a estas iniciativas -que son las ya relacionadas en la Memoria de Análisis de Impacto Normativo- se remite el preámbulo del Real Decreto 210/2022 cuando alude a la autonomía y capacidad de las Administraciones para elegir qué y cómo promueven la cultura, es decir, aceptando que no son explicaciones a posteriori, "no nos parece, sin embargo, que ayuden a subsanar la carencia de justificación de la exclusión por la sencilla razón de que son puntuales".

En cambio, subraya que "la consistente en el Bono Cultural Joven tiene una proyección de carácter general y, además, puede considerarse cualificada en tanto se dirige a una nueva generación, o sea, mira al futuro representado por los jóvenes --según el dictamen del Consejo de Estado casi 500.000-- perspectiva que es fundamental cuando de la conservación y promoción del patrimonio cultural se trata. No hay, pues, entre las actuaciones reseñadas y el Bono Cultural Joven --que comporta 210 millones de euros según la citada memoria-- la proporción necesaria para concluir que se dispensa a la Tauromaquia un tratamiento equilibrado con la significación que tiene reconocida por el legislador"»

#### ▪ UN EXTRAÑO INTERÉS. ¿ESPURIO TAL VEZ?

*El Tribunal Supremo confirma la resolución de Industria que de negro a Greenpeace el acceso a información sobre las licencias de exportación de porta morteros a Arabia Saudí (9.02.2023)*

«La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha confirmado el acuerdo del Ministro de Industria, Comercio y Turismo, de 15 de septiembre de 2020, que denegó a Greenpeace España el acceso a la información que solicitó en relación a las licencias concedidas para la exportación a Arabia Saudí de porta morteros Alakram 120 mm al considerar que se trata de una información clasificada y secreta.





La Sala indica que la solicitud de información de Greenpeace “no justifica suficientemente el interés público esencial que vale tal pretensión, ni poderosas razones sobre la lesión de los derechos fundamentales afectados o los bienes jurídicamente protegidos que determinen el acceso a los detalles de tal operación, mediante el alzamiento de la declaración de “materia clasificada” y secreta de la misma”.

La sentencia explica que “no se ha puesto de relieve el carácter innecesario o superfluo de tal confidencialidad, atendida la afectación que concurre a la defensa, a los particulares y a la protección de sus datos, así como a los daños y los perjuicios en el ámbito comercial y económico que se derivarían del acceso a una información de esa naturaleza”.

Añade que se trata de “materia clasificada” que se predica de los asuntos, actos, documentos, informaciones, datos y objetos cuyo conocimiento por personas no autorizadas pueda dañar o poner en riesgo la seguridad y defensa del Estado (artículo 2 de la Ley de secretos oficiales), y en este caso “las actas referidas tienen no sólo el carácter de “materia clasificada”, sino que también tienen el carácter de secreto, pues a tenor del artículo 3 de la expresada Ley, se admite la calificación, de las materias clasificadas, en dos categorías: secreto y reservado en atención al grado de protección que requieran. Y en el caso examinado tienen el nivel más intenso pues se trata de “materia clasificada” con calificación de secreta”.

La Sala en su sentencia, ponencia de la magistrada M.<sup>a</sup> del Pilar Teso, desestima el recurso de Greenpeace España y señala que el derecho de acceso de los ciudadanos a los archivos y registros administrativos tiene en la propia Constitución un límite expreso en el inciso “salvo en lo que afecta a la seguridad y defensa del Estado”.

El tribunal recuerda que se trata, por tanto, de un derecho que no es fundamental, cuyo desarrollo legal se aborda en la Ley 19/2013 de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. Entre los límites del derecho de acceso, además de los constitucionalmente previstos -seguridad y defensa del Estado- también se encuentran -explica la Sala- los previstos en el artículo 14.1 de la citada ley, que establece la seguridad nacional, la defensa y los intereses económicos y comerciales.

De manera que “la seguridad nacional es un límite constitucional y legalmente establecido del derecho previsto en el artículo 105 b) de la CE. El derecho de acceso a tal información, que es un derecho público subjetivo que se ejercita frente a la Administración, no tiene, como es natural, un carácter ilimitado, sino que se encuentra acotado por la Constitución y la Ley, según la correspondiente ponderación de los intereses, y teniendo en cuenta que tales limitaciones no son de carácter discrecional”, concluyen los magistrados.





La Sala aclara que la denegación de la solicitud de información pública a la recurrente no guarda relación alguna con el derecho a la libertad de información del artículo 20.1.d) de la CE, pues la citada solicitud encuentra su cauce constitucional y legal en la interpretación y aplicación del artículo 105 b) de la CE, y de la Ley 19/2013»

▪ **CONTAMINACIÓN: LOS ENTES PUBLICOS ESTÁN LLAMADOS A DAR EJEMPLO**

*El Tribunal Supremo confirma la sanción de 1,1 millones de euros al Ayuntamiento de San Cibrao Das Viñas (Ourense) por vertidos contaminantes al río Barbaña (21.02.2023)*

«La Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo ha confirmado el acuerdo del Consejo de Ministros de 28 de septiembre de 2021 por el que se impuso al Ayuntamiento de San Cibrao Das Viñas (Ourense) una multa de 1 millón de euros y una indemnización de 184.745 euros por daños y perjuicios ocasionados al dominio público hidráulico por vertidos de aguas contaminantes al río Barbaña a su paso por el término municipal.

El Ayuntamiento era titular de una concesión de vertidos al cauce del río, concedida por la Confederación Hidrográfica del Miño en 2004, con determinadas condiciones del vertido, en concreto, de unos determinados límites de carga contaminante. Tras diversas inspecciones durante 2018 y 2019, el personal técnico del Organismo de Cuenca constató que el vertido realizado superaba lo establecido en la concesión, ocasionando daños en el cauce público, por lo que se abrieron dos procedimientos sancionadores al Ayuntamiento, que se unificaron en uno solo por una infracción muy grave.

La Sala desestima íntegramente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Ayuntamiento en el que solicitaba la nulidad del acuerdo sancionador o, subsidiariamente, que se fijase en 500.000 euros la cuantía de la multa, y con carácter residual que se redujera en un 20 por ciento por haber asumido la responsabilidad.

En su sentencia, ponencia del magistrado Wenceslao Olea, rechaza la alegación relativa a la falta de culpabilidad del Ayuntamiento porque no puede asumir los costes de depuración con una mejora o una nueva estación depuradora de aguas residuales.

El tribunal explica que en este caso el Ayuntamiento "admite y acepta los hechos imputados, es decir, que se hicieron vertidos al cauce público, y que esos vertidos tenían una carga contaminante que excedía del que tenía autorizado por el Organismo de Cuenca, a instancia del mismo Ayuntamiento; y así se añade que se pretende ahora justificar que esa carga contaminante del vertido era una obligación de las circunstancias de las instalaciones, esto es, de un deficiente funcionamiento de las instalaciones de depuración; es evidente que sí, pese a conocer esas deficiencias, se continúa realizando el vertido, culpabilidad hay y en



su forma más intensa de conciencia y representación del daño, lo cual se evidencia de los mismos argumentos de la demanda”.

Añade que las circunstancias de las que “se quiere eximir el Ayuntamiento como causa de justificación del vertido, que no excluirían la culpabilidad sino la sancionabilidad, tampoco pueden ser acogidas, porque si fue el mismo Ayuntamiento el que solicitó y asumió la concesión para un vertido urbano con unos límites de carga contaminante; en su manos estaba vigilar dichos límites y, o bien no autorizar o condicionar autorizaciones o licencias que alterasen dicho vertido o modificar las instalaciones depuradoras, coste al que debía cooperar, como una exigencia más de la urbanización de los terrenos en que debieron instalarse las edificaciones a que se hace referencia”.

La Sala indica que no puede eximirse el Ayuntamiento, titular de la red de evacuación de aguas residuales y titular del vertido y de la concesión otorgada del mismo por el Organismo de Cuenca, por el aumento de instalaciones y edificaciones en su ámbito territorial, porque esa ampliación de los terrenos urbanizados pudo y debió realizarse asumiendo la exigencia de que el vertido debía tener unos límites por encima de los cuales debían asumirse el mayor coste que supusieran. “Lo que no era admisible es ampliar las conexiones de vertidos a la red municipal, que nunca pudo hacerse sino con autorización municipal, sin acometer esa ampliación de las instalaciones de depuración con la finalidad de mantener la carga contaminante”, concluyen los magistrados.

Del mismo modo, rechaza que se hayan producido defectos en la tramitación del procedimiento, como sostiene el recurrente, al haberse ordenado la acumulación de los dos expedientes sancionadores en uno solo sin anular la propuesta de resolución en el primero de ellos.

Por último, la Sala deniega la reducción de la multa a 500.000 euros y justifica su imposición en su cuantía máxima por la gravedad de los perjuicios ocasionados, la reincidencia, puesto que en este caso el vertido se ha mantenido inalterable desde el año 2017, así como por el grado de culpabilidad o existencia de intencionalidad, circunstancias que considera que concurren en este caso.

Añade que las objeciones que se oponen en la demanda para suplicar una reducción de la sanción, “se vuelven en su contra, como ya antes se razonó, porque solo con las correspondientes autorizaciones municipales pudo elevarse el vertido o su carga contaminante y vulnerar las condiciones de la concesión de la que era titular y, pese a ello, no solo se concedieron dichas autorizaciones de conexión, sino que se mantuvieron con plena conciencia de la ilegalidad del vertido y la contaminación del cauce”.

Asimismo, rechaza una reducción de esta por el reconocimiento de los hechos imputados, ya que considera que la “actuación municipal no deja de ofrecer serios problemas para acoger la reducción propuesta”»



▪ LOS MAYORES DE 60 AÑOS, ¡SERES ¡PRIVILEGIADOS!

*El Tribunal Supremo no considera discriminatorio un acuerdo sobre despido colectivo entre una empresa y los sindicatos que pactó menos indemnización para los afectados mayores de 60 años (21.02.2023)*

«La Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha establecido en una sentencia que no constituyó una discriminación por razón de edad el acuerdo sobre despido colectivo alcanzado en sede judicial entre una empresa privada y los representantes de los trabajadores que pactó una menor indemnización para los afectados de edad igual o superior a 60 años, teniendo en cuenta que, con independencia de su edad, las indemnizaciones pactadas para todos los trabajadores mejoraban el mínimo legal aplicable.

El Supremo considera que hubo una justificación objetiva, razonable y proporcionada para esa diferencia de trato, ya que los trabajadores de 60 años o más se encuentran muy próximos al acceso a la pensión de jubilación, situándose a las puertas de la misma con la percepción de prestaciones de desempleo, y pueden beneficiarse más fácilmente de la posibilidad de concertar un convenio especial de seguridad social de los previstos en el Estatuto de los Trabajadores para los procedimientos de despido colectivos de empresas no concursadas en favor de los trabajadores mayores de 55 años.

El alto tribunal desestima el recurso de una trabajadora que tenía 60 años en el momento del despido contra la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha que avaló el acuerdo entre los representantes de Elcogás y los sindicatos.

El tribunal subraya, en primer lugar, que, con independencia de su edad, las indemnizaciones pactadas para todos los trabajadores mejoraban el mínimo legal aplicable y contemplaban, incluso, diversos factores de corrección favorables a quienes percibían un menor salario. Asimismo, señala que el pacto alcanzado entre la empresa y la representación de los trabajadores fue fruto de la negociación colectiva y adoptado por quienes se encontraban legitimados para ellos, fruto de la autonomía individual en el marco de una empresa privada, sin que desde esa perspectiva puramente formal haya tacha alguna de ilegalidad.

Los magistrados señalan que debe calificarse como “razonable y proporcionado que contemple una menor indemnización para quienes ya han cumplido la edad de 60 años, teniendo en cuenta que se encuentran muy próximos al acceso a la pensión de jubilación, situándose a las puertas de la misma con la percepción de prestaciones de desempleo, y pueden beneficiarse más fácilmente de la posibilidad de concertar un convenio especial de seguridad social en consideración la previsión sobre su financiación del art. 51.9 ET para los procedimientos de despido colectivos de empresas no concursadas en favor de los trabajadores mayores de 55 años”.





Y por otro lado, recuerda que a “los trabajadores de menor edad les resta un recorrido profesional y vital más incierto, están todavía alejados de la pensión jubilación, y resulta objetivamente más difícil que las prestaciones de seguridad social que puedan percibir en el futuro alcancen hasta el momento de acceder a esa pensión”.

“El sacrificio exigido a quienes están en una u otra franja de edad es razonable y proporcionado, resultando objetivamente justificado que el acuerdo para distribuir los costes de la cuantía total de la suma indemnizatoria alcanzada con la empresa favorezca en mayor medida al colectivo que se encuentra más alejado del momento de la jubilación”, añade la sentencia»

## ▪ LAS DIFICULTADES DE LA LIBRE COMPETENCIA PARA ABRIRSE PASO

*El Tribunal Supremo confirma la nulidad de dos artículos del Decreto vasco que obligaba a contratar los VTC con 30 minutos de antelación y prohibía su geolocalización (24.02.2023)*

«La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha desestimado los recursos presentados por el Gobierno vasco y varias asociaciones del taxi contra dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 2021, que declararon la nulidad de dos artículos del Decreto 200/2019 de 17 de diciembre del Departamento de Desarrollo Económico e Infraestructura del Ejecutivo autonómico, sobre condiciones de prestación del servicio de arrendamiento de vehículos con conductor y con autorización de ámbito nacional en la Comunidad Autónoma de Euskadi.

El primero de los artículos cuya nulidad se confirma decía que “...tanto la solicitud del servicio como la cumplimentación del contrato de arrendamiento de vehículos con conductor o conductora se deberá realizar, con carácter obligatorio, con una antelación mínima de treinta minutos a su prestación efectiva, con objeto de garantizar el cumplimiento del requisito de recontractación”. Y el segundo precepto disponía que “al objeto de evitar la captación de personas viajeras en la vía pública, se establece como condición de explotación, que los vehículos adscritos a una autorización de arrendamiento de vehículos con conductor o conductora no podrán ser geolocalizados por las potenciales personas usuarias con carácter previo a su contratación”.

El TSJ del País Vasco consideró que estas previsiones limitaban de forma excesiva y desproporcionada el acceso al mercado de los titulares de licencias de VTC, y el Supremo comparte ese argumento. Por ello, establece como doctrina jurisprudencial que “el establecimiento en la norma autonómica de los límites consistentes en que los servicios de VTC tengan que ser contratados con una antelación mínima de 30 minutos antes de prestarse y la prohibición de geolocalización de los vehículos previa a su contratación, no se consideran compatibles con el derecho a la libertad de empresa (artículo 38 de la Constitución Española), ni supera el canon de necesidad, adecuación y





proporcionalidad exigido por el artículo 5 de la Ley de Garantía de Unidad de Mercado”.

El Supremo recuerda que los taxis y los vehículos con licencias VTC compiten entre sí en el servicio de transporte de viajeros, en el que el taxi está sometido a regulación y con limitación del número de licencias, con tarifas reguladas, y pudiendo recoger clientes en la vía pública, disponiendo de paradas en la vía pública y pudiendo utilizar el carril buscara circular. Y aunque su ámbito más característico es el urbano, también pueden prestar servicios de transporte interurbano.

Por su parte, añade la sentencia, los servicios VTC de ámbito nacional también tienen limitado el número de autorizaciones, y aunque durante un tiempo pudieron prestar servicios de transporte urbano e interurbano en la actualidad las licencias de ámbito nacional solo pueden prestar servicios de ámbito interurbano. Pueden fijar el precio de forma libre, aunque concertado por lo que el usuario conoce de antemano -y usualmente paga telemáticamente- el importe total del servicio. Y al contrario que los taxis, los vehículos VTC no podían utilizar el carril bus, no disponen de paradas en la vía pública y no pueden recoger pasajeros en la calle si previamente no se había contratado el servicio a través de la correspondiente aplicación informática.

El Supremo entiende que la medida que establece el Gobierno vasco de recontractación con antelación mínima de 30 minutos del servicio “constituye una limitación muy notable para el ejercicio de esta actividad empresarial, ya que el cliente busca la prestación este tipo de servicios en el plazo más breve y por el precio más ventajoso posible”, por lo que supone un alto riesgo de impedir el ejercicio de esta actividad empresarial contrario al artículo 38 de la Constitución.

El tribunal tampoco considera dicha exigencia ni necesaria ni adecuada para la consecución del fin de interés general que persigue, que es preservar el régimen de pre contratación y evitar el fraude, ya que la previa contratación está garantizada en la medida en que el usuario que quiera utilizar este servicio no puede contratarlo directamente con el conductor del vehículo sino que ha de hacerlo telemáticamente con la empresa titular de la licencia a través de la aplicación digital y mediante un mecanismo de prepago en el que el precio se calcula antes de contratarse.

En cuanto a la limitación que prohíbe la geolocalización de vehículos que no hayan sido previamente contratados, el Supremo indica que la posibilidad de que los usuarios conozcan la localización de los vehículos disponibles de una plataforma antes de su contratación redundan en beneficio de los consumidores en la medida en que les permite utilizar esta tecnología para identificar, entre los diferentes proveedores, aquel que ofrece el menor tiempo de espera.

#### ■ LA CUESTIÓN ESENCIAL DE LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS DE CARÁCTER PERSONAL





*La Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha condenado a un hombre a 1 año y 6 meses de prisión, y multa de 2.700 euros, por delito de descubrimiento y revelación de secretos por obtener mediante engaño datos bancarios de su exmujer para entablar una demanda civil de reclamación de cantidades contra ella (28.02.2023).*

«El tribunal estima el recurso de casación de la mujer contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Alicante que absolvió al hombre de un delito de descubrimiento y revelación de secretos por el que un juzgado de Elche le había condenado a la pena confirmada ahora por el Supremo.

Después del proceso de divorcio, el hombre interpuso una demanda civil contra su exmujer en la que adjuntaba extractos bancarios de la cuenta de ella expedidos cuando él ya había dejado de ser cotitular de la misma tres años antes.

La Sala de lo Penal, en una sentencia ponencia del presidente Manuel Marchena, considera que los hechos encajan en el delito de descubrimiento y revelación de secretos del artículo 197.2 del Código Penal y por tanto no comparte la línea argumental de la Audiencia Provincial que exculpó al hombre al considerar que los datos bancarios aportados al pleito civil no suministraban información íntima sobre la denunciante, como pudiera ser dónde, cómo o con quien gusta ese dinero, sino que tan solo reflejaban unas cuantas disposiciones mediante reintegros en caja.

La sentencia señala que “cualquier persona tiene derecho a que la información sobre los movimientos de su cuenta corriente, en un período que se prolongó durante más de un año, sea protegida frente a su excónyuge. La información que se contiene en esos extractos responde a la noción de dato reservado de carácter personal cuyo apoderamiento, por sí solo, es constitutivo del delito previsto en el art. 197.2 del CP”.

El tribunal añade que “la intimidad ligada a esa información no necesita de referencias locativas complementarias –dónde se gastó ese dinero- o de carácter subjetivo – con quién se gastó ese dinero- llevado a sus últimas consecuencias ese razonamiento podría entenderse que la protección penal de la intimidad ligada a los datos bancarios sólo se dispensa en el momento del gasto, o que el marido tiene derecho a controlar la titularidad e importe de los bienes de los que dispone su excónyuge y sólo le está vedado saber con quién o dónde se ha gastado su importe”.

La Sala concluye que el acusado colmó las exigencias típicas del art. 197.2 del C.P, fingiendo ante la entidad bancaria la titularidad de una cuenta corriente para la que ya no estaba autorizado y que ocasionó con ello una afectación del bien jurídico protegido, que no es otro que el derecho a la protección de datos frente a injerencias incontestada. “Con su conducta ocasionó un perjuicio a su titular, que no tiene porqué identificarse con un perjuicio económico”.





En el presente caso, el perjuicio según la Sala fluye del propio hecho probado, en el que se describe una relación conyugal de cuyo deterioro es la mejor muestra la existencia de un procedimiento judicial para reclamar las cantidades derivadas de los regalos de la lista de bodas. "Entender que el apoderamiento de esos datos no ofreció un beneficio estratégico para el acusado, con el correlativo perjuicio para (la exmujer), supondría prescindir de la finalidad que motivó la fraudulenta obtención de los movimientos bancarios"»

→ MARZO, 2023

▪ EL HÁBITO NO HACE AL MONJE

*El Tribunal Supremo confirma la condena de 6 años de cárcel a un abogado que se apropió de la indemnización por despido improcedente de un cliente (06.02.2023)*

«La Sala Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena de 6 años y 3 meses de prisión impuesta a un abogado laboralista que se apropió de los 225.000 euros a que ascendía la indemnización por despido improcedente reconocido por la jurisdicción social a un cliente suyo. El letrado es condenado por delito continuado de apropiación indebida agravada por el valor de la defraudación (4 años y 3 meses de prisión y multa de 7.875 euros) y delito continuado de falsedad de documento oficial por particular (2 años de prisión y multa de 6.775 euros), así como a devolver 227.900 euros más intereses al cliente.

Según los hechos probados de la sentencia de la Audiencia de Barcelona, después confirmada por el Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, la víctima contrató en 2012 los servicios profesionales del abogado laboralista acusado con el objeto de interponer demanda por despido improcedente y extinción de contrato contra su empresa. Los tribunales -primero el Juzgado de lo Social, después el TSJ catalán y finalmente el Supremo- ratificaron la improcedencia del despido y condenaron a la empresa a abonarle una indemnización de 202.213 euros.

Tras ganar firmeza la sentencia, el Juzgado expidió en octubre de 2015 mandamiento de devolución de los 202.213 euros (que había consignado la empresa para poder recurrir en apelación) a favor del trabajador, que entregó al abogado, y en diciembre del mismo año liquidó los intereses del principal de la indemnización, que ascendieron a 25.703,30 euros, expidiendo otro mandamiento de devolución por esa cuantía en favor del trabajador y con entrega al letrado.

El abogado acusado, añade el relato de hechos, "se quedó con las cantidades obtenidas mediante los repetidos mandamientos, que cobró directamente o a través de otra u otras personas a las cuales encargó la gestión de cobro".





Además, “a fin de retrasar cuanto pudiera la llegada al conocimiento de su cliente del cobro efectuado de las cantidades reconocidas a su favor en sentencia, (el acusado) explicó al mismo una serie de avatares procesales que presenta como impeditivos del pago, reforzando sus explicaciones mediante la entrega de fotocopias que decía eran de documentos procedentes del Juzgado de lo Social, cuando no lo eran, y cuyas fotocopias, confeccionadas por él u otra persona por encargo suyo, hacían referencia” a la supuesta presentación de un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional con suspensión del pago de cantidades hasta la resolución del mismo.

El Supremo considera que la valoración de las pruebas realizada por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña es “correcta y razonable” cuando concluye que fue el acusado quien cobró los dos mandamientos de pago emitidos a favor de su cliente, a la vista de la prueba documental, y quien fue responsable de la falsedad documental, en este caso ya que, “no siendo el delito de falsedad un delito de propia mano, resulta irrelevante que fuera el recurrente quien abordó la confección material de las fotocopias o si encomendó la realización a otra persona”.

“La acreditación de que el acusado se apropió de los fondos pagados a su cliente, evidencia que los documentos (irreales según el testimonio prestado en el plenario por el Letrado de la Administración de Justicia) sólo servían para encubrir su acción, siendo plenamente razonable la inferencia de que hubo de ser él quien encomendó o abordó la realización de las fotocopias para justificar a su cliente por qué no debía entregarle los fondos”, indica el Supremo.

Por ello, rechaza el recurso del abogado condenado salvo en la pena de multa correspondiente al delito de falsedad documental, ya que la Audiencia impuso una cuantía (13 meses a razón de 25 euros de cuota diaria) que estaba por encima de lo pedido por el fiscal y la acusación particular, lo que vulneró el principio acusatorio, por lo que impone pena de multa de 9 meses con cuota diaria de 25 euros por este delito, manteniendo el resto de condenas y pronunciamientos».

## ▪ ESTAFA EN VUELOS INTERINSULARES. POR FÍN, UN CASO DE INEXISTENCIA DE DILACIONES INDEBIDAS

*La Sala Penal del Tribunal Supremo ha ratificado la condena de 23 meses de prisión impuesta al empresario Miguel C.C. por delito continuado de estafa agravada en las bonificaciones oficiales que otorga la Administración a los residentes en Canarias para vuelos, así como la de 8 meses de prisión correspondiente a dos hijas del mismo acusado como cómplices del delito (10.03.2023)*

«La Sala Penal del Tribunal Supremo ha ratificado la condena de 23 meses de prisión impuesta al empresario Miguel C.C. por delito continuado de estafa agravada en las bonificaciones oficiales que otorga la Administración a los





residentes en Canarias para vuelos, así como la de 8 meses de prisión correspondiente a dos hijas del mismo acusado como cómplices del delito.

La sentencia de la Audiencia de Tenerife ahora ratificada establece además que los tres acusados deberán indemnizar a la Administración General del Estado - Ministerio de Fomento- en la cantidad de 3.987.769,07 euros, de la que Miguel C.C. responderá en un 50 por ciento y sus dos hijas en un 25 por ciento cada una, con responsabilidad solidaria entre ellas por su cuota y subsidiaria a la del autor y de éste por la de ellas.

Los hechos probados señalan, entre otros extremos, que "entre noviembre de 2007 a abril de 2011, el importe liquidado en concepto de bonificaciones por la compañía ISLAS AIRWAYS, SA asociados a vuelos interinsulares en la comunidad Autónoma de Canarias ascendió a 47.260.839,58 euros. (...) Miguel C.C., en su calidad de presidente de la entidad "ISLAS AIRWAYS, S. A.", con la intención de recibir del Ministerio de Fomento cantidades superiores a las que habría correspondido en virtud del mentado Real Decreto y por tanto obtener un beneficio patrimonial indebido, ideó y adopta las decisiones que a continuación se detallan, en cuyo plan colaboraron siguiendo sus indicaciones, Eloísa C.R. y Verónica C.R., en su calidad de miembros del consejo de administración, dando las directrices para su materialización".

Agrega el relato que los acusados, durante los años 2008 a 2011, "remitieron ficheros de vuelos y certificaciones que aparentaban ser correctos y contar con respaldo documental, lo que les permitió superar los controles rutinarios, cuando en realidad carecían de sustento o no respondían a la realidad, logrando de esta manera obtener bonificaciones superiores a las realmente debidas en los términos exigidos por el Real Decreto y la Ley de Subvenciones, por un importe de 8.399.180,32 euros".

El alto tribunal desestima el recurso de las tres personas condenadas y considera correcta la calificación como delito de estafa, agravada por la cuantía, cometida por quienes controlaban una agencia de viajes, simulando viajes interinsulares canarios, y obteniendo las bonificaciones oficiales que otorga la Administración a los residentes en las islas, para ayudarles en sus viajes aéreos, siendo todo ello falso y documentado aparente y formalmente para superar los controles rutinarios del Ministerio de Fomento, obteniendo una cuantiosa suma por el perjuicio producido a la Administración.

El Supremo, en sentencia de la que ha sido ponente el magistrado Julián Sánchez-Melgar, desestima la petición de que la atenuante de dilaciones indebidas apreciada en el caso fuese considerada como muy cualificada. Recuerda el alto tribunal que, aunque la solicitó también el Ministerio Fiscal en la instancia, la Audiencia provincial optó por la posición que mantenían la acusación particular (Ministerio de Fomento) y la acusación popular (Winter líneas aéreas). Considera que la duración total del proceso, de 8 años, y el no haber habido





retrasos más allá de algunos de 9 meses, determinados por la confección de informes y por la calificación de los hechos, comprensibles por la complejidad de la causa, no permiten calificar la paralización como de extraordinaria»

## ▪ DESPIDO DISCIPLINARIO.INFRACCIÓN DE PELIGRO NO DE RESULTADO. UNIFICACIÓN DE DOCTRINA

*La Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha dictado una sentencia en la que unifica doctrina y establece que la conducta tipificada por las normas sectoriales del transporte de viajeros por carretera como conducción bajo los efectos de drogas, sustancias alucinógenas o estupefacientes concurre si se acredita, analíticamente, la persistencia de tales sustancias, sin ser necesario que haya maniobras extrañas o siniestro circulatorio (10.03.2023)*

«El tribunal considera que se trata de una conducta constitutiva de causa de despido disciplinario subsumible en el capítulo V, apartados c), g) y k) del Laudo Arbitral, así como del artículo 54.2.d) del Estatuto de los Trabajadores.

La Sala aplica esta doctrina al caso examinado y declara procedente el despido de un conductor de autobús que dio positivo en consumo de cocaína en un control rutinario de la Guardia Civil mientras realizaba la ruta Cuenca-Madrid en 2020. Tras la inmovilización del vehículo por los agentes, dos conductores tuvieron que desplazarse a la zona para terminar el servicio. Estos hechos provocaron retrasos en el trayecto por los que reclamaron los 39 viajeros que iban en el autobús, a los que la empresa devolvió el importe de los billetes. El conductor, con una antigüedad desde 2001, fue despedido.

Un juzgado de Cuenca consideró procedente su despido al considerar que los hechos eran muy graves, puesto que no solo se había incumplido un deber laboral, sino que además se había cometido una infracción administrativa en materia vial. También entendió que esta conducta ponía en peligro la vida de los viajeros y de quienes circulaban por vía pública, además de perjudicar la imagen de la empresa.

El Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, por su parte, sentenció que como no se había acreditado que la conducción se viese influenciada por el consumo de sustancias tóxicas, con independencia del reproche moral que pudieran realizársele, esa conducta no bastaba para justificar el despido. Con esos argumentos, dio la razón al conductor y declaró improcedente su despido, condenando a la empresa a que optase entre la readmisión del trabajador o el pago de una indemnización de 84.529 euros. La empresa presentó recurso ante el Tribunal Supremo que considera procedente el despido.

### **Infracción de peligro, no de resultado**

La Sala interpreta el Laudo arbitral dictado en 2000, asumido por el convenio colectivo, que describe comportamientos sancionables. En concreto, regula dos situaciones -superar una tasa de alcoholemia y conducir con influencia de





drogas-, como la normativa de Seguridad Vial, que "no requieren requisitos adicionales al hecho en cuestión: ni presencia policial, ni previa detección de anomalías viales, ni protesta de usuarios del transporte, ni proximidad cronológica de la ingesta, ni reiteración del comportamiento, etc."

La sentencia explica que se trata de una "infracción de peligro, no de resultado" y que en la norma sectorial queda claro que "superar la tasa de alcoholemia, en sí mismo, es lo que constituye el incumplimiento considerado como muy grave. No su exteriorización o percepción subjetiva por parte de terceros".

Para la Sala, la conducción bajo los efectos de drogas, por tanto, no requiere que haya pruebas que acrediten esa conducta irregular, "del mismo modo que la alcoholemia no constatada externamente se configura, sin género de dudas, como situación sancionable, estar afectado por sustancias estupefacientes integra el tipo sancionador".

En su sentencia, ponencia del magistrado Antonio Sempere, expresa que la finalidad de la previsión parece clara: evitar riesgos y garantizar la seguridad vial. Por tanto, "el dato objetivo de dar positivo en la prueba de drogas supone que al tiempo de la conducción el trabajador tenía esa sustancia en su organismo con los efectos que la misma pudiera desplegar. En conclusión: la literalidad del precepto no exige que la conducción bajo los efectos de ciertas sustancias vaya acompañada de otros datos; la equiparación con el automatismo de la alcoholemia juega en tal sentido; la finalidad preventiva lo hace en el mismo sentido".

La Sala indica que así se comprende que en el sector de transporte por carretera se aborde la presencia de sustancias alcohólicas o estupefacientes con un rasero y enfoque diversos al propio de otros ámbitos. "Las obligaciones contractuales de quien se pone al frente de un vehículo autopropulsado y sin conducción robótica han de ser, por lógica y ejemplificativamente, diversas a las de quien desarrolla una actividad sedentaria y sin riesgo para terceras personas".

Para el tribunal, tanto la integridad física como el derecho a la vida aparecen comprometidos por el mero hecho de utilizar un transporte público terrestre, por lo tanto, "su mejor protección concuerda con la consideración de que quien conduce el vehículo está sujeto a severas exigencias para conseguir que se encuentre en adecuadas condiciones".

Agrega que también debe valorarse que la conducta del conductor "incidió negativamente en la regularidad del servicio", lo que resulta evidente, pues debieron esperar a que llegaran los conductores que se hicieran cargo del autobús y, además, se constata con la reclamación de clientes por el retraso.

Asimismo, afirma que "resulta nítida la afectación y vinculación de la conducta imputada con la relación laboral, puesto que incide sobre la reputación del propio empleador, redundando en definitiva en su perjuicio. No ya por la devolución del





importe de los billetes sino, especialmente, por el descrédito que conlleva la noticia sobre lo acaecido y la eventual desconfianza que de la misma pueda derivarse".

## **Confianza de los viajeros en los conductores**

La sentencia subraya la relevancia que el transporte público posee en una sociedad avanzada e indica que las expectativas de quienes lo utilizan apuntan a la "necesaria confianza" en que las personas que manejan los vehículos "no solo poseen los conocimientos precisos, sino que también están en las condiciones adecuadas".

Considera que la profesión de conductor de un transporte público al que se realizó el control de ingesta de alcohol y drogas en control rutinario, con resultado positivo al consumo de la sustancia especificada, como en el caso examinado, exige un especial cuidado a la hora de cumplir con las exigencias de seguridad vial.

La Sala aclara que, más allá de la efectiva incidencia en sus capacidades del momento, el previo consumo (no negado, acreditados los restos del mismo) no constituye una conducta, en cuanto privada, intrínsecamente sancionable en la esfera laboral. Pero entiende que la situación es otra cuando acepta desarrollar su actividad de transportista sin previa comprobación de que las sustancias ingeridas han dejado de estar presentes en su organismo.

Asimismo, señala que el hecho de que el descubrimiento se realice en un control rutinario no des tipifica la conducta, sino que obedece a la deseable y habitual vigilancia que los Cuerpos de Seguridad competentes deben llevar a cabo»

### ▪ ENTIDAD NO LUCRATIVA CUAL CABALLO DE TROYA

*El Tribunal Supremo confirma la condena de 4 años de prisión y el pago de 14,6 millones euros al presidente de una fundación benéfica que era una cobertura para eludir a Hacienda (14.03.2023)*

«La Sala Penal del Tribunal Supremo ha confirmado la condena de 4 años y 3 meses de prisión y el pago de multas e indemnizaciones por importe de 14,6 millones de euros al presidente de una fundación benéfica que, según los hechos probados, era una cobertura para eludir el pago de los impuestos correspondientes a la actividad onerosa de compra-venta de inmuebles a la que se dedicaba. La fundación, llamada 'San Andrés', junto a otras tres sociedades, es declarada responsable civil subsidiaria del pago de las cantidades.

El Supremo ratifica la condena impuesta por la Audiencia Provincial de Madrid al presidente de la fundación por tres delitos contra la Hacienda Pública, dos de ellos agravados, con relación al Impuesto de Sociedades de los años 2005, 2006 y 2007, castigados con pena de 4 años y 3 meses de prisión y multa de 7.650.000 euros. Además, tendrá que indemnizar a la Agencia Tributaria en la cuantía de más de 7 millones de euros.





Los hechos probados constataron que la Fundación Benéfica San Andrés, cuyo objeto social según sus estatutos era “atender las necesidades de personas de distintas edades, nacionalidad, sexo o condición social”, no perseguía fines de interés general ni realizaba de forma directa ninguna actividad asistencial a personas necesitadas o en riesgo de exclusión social.

Por el contrario, “la única finalidad pretendida con su creación” por parte del presidente de su patronato “era continuaren la actividad de promoción inmobiliaria de compraventa de terrenos que venía desarrollando a través de las mercantiles de su propiedad Mundiesco S.L., Promociones Arquiban S.L. y Bascarrabal S.L, para con ello procurarse un ilícito ahorro fiscal al contar con la cobertura que formalmente le brindaba el régimen tributario recogido en la Ley 49/2002 de 23 diciembre sobre legislación especial sobre entidades sin fin de lucro”.

Añadía el relato de hechos que la Fundación no cumple los requisitos para acogerse a ese régimen fiscal especial, y que en los ejercicios económicos 2005 a 2007 la Fundación se limitó a desarrollar operaciones de promoción inmobiliaria mediante la compra y enajenación de terrenos.

El Supremo desestima el recurso de casación interpuesto por el acusado al considerar incontestable la conclusión de la Audiencia de Madrid de que la Fundación Benéfica San Andrés se constituyó “como un puro instrumento defraudatorio para acogerse a un régimen fiscal privilegiado, eludiendo así el pago del Impuesto de Sociedades que correspondía por la actividad societaria efectivamente realizada desvinculada de todo fin social”.

“Los hechos probados -añade el Supremo- excluyen toda expectativa de aplicación del régimen retributivo especial porque en la realidad material la Fundación Benéfica San Andrés no era tal cosa. Era una entelequia, como la define el tribunal de instancia. Un desnudo instrumento de juridificación de una actividad onerosa de compra y venta de inmuebles creada para defraudar a la Hacienda Pública”»

### ■ HUELGA Y ABSENTISMO LABORAL

*El Tribunal Supremo condena a XX por computar como absentismo laboral el seguimiento de una huelga (14.03.2023)*

«La Sala de lo Social del Tribunal Supremo ha condenado a la empresa XX España, S.L. por vulnerar el derecho de acción sindical y huelga del sindicato CGT y de sus afiliados al computar como absentismo laboral las 8 horas de huelga de los trabajadores que ejercieron este derecho en la jornada del 8M de 2018 a los efectos de percibir el ‘premio por presencia’.

La Sala estima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por la Confederación Territorial de Madrid, Castilla-La Mancha y Extremadura de la Confederación General del Trabajo y anula la sentencia del Tribunal Superior





de Justicia de Madrid que dio la razón a XX España, S.L. Previamente, un juzgado de lo Social de Madrid condena a esta empresa a pagar una indemnización de 12.000 euros a CGT por vulnerar su derecho de acción sindical huelga. El Tribunal Supremo confirma esta última sentencia.

En el caso examinado, -precisa la Sala- el convenio colectivo no computaba como absentismo, a los efectos del premio por presencia, el accidente laboral, los permisos especiales por matrimonio, la enfermedad grave o el fallecimiento de un familiar de primer grado y los retrasos en el transporte de la empresa. En cuanto a la huelga, afirma que "no se excluía expresamente del cómputo", pero "tampoco se incluía de forma expresa en dicho cómputo".

Por ello, de conformidad con la doctrina de la Sala, concluye que "solo cabría incluir el tiempo de ejercicio del derecho de huelga en el cómputo del absentismo si el convenio colectivo lo hubiera establecido así expresamente, sin que el silencio del convenio pueda interpretarse en el sentido más desfavorable al derecho fundamental, sino que, por el contrario, ha de hacerse en el sentido más favorable al derecho fundamental"»

## ▪ EL AMBICIONADO MONOPOLIO Y LA GANACIA FÁCIL

*El Tribunal Supremo confirma la nulidad de la prestación en régimen monopolios territoriales de los cursos para recuperar los puntos de permisos de conducción (15.03.2023)*

««La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha confirmado la nulidad de la prestación en régimen de monopolios territoriales de los cursos para la recuperación de los puntos de permisos de conducción, tras la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), de 19 de enero de 2023, que consideró que la regulación española de estos cursos es incompatible con la Directiva 2006/123/CE.

La Sala anula tanto la resolución del Tribunal Administrativo Central de Recursos Contractuales de 23 de enero de 2015 como el anuncio de licitación de la Dirección General de Tráfico "Concesión de gestión de cursos de sensibilización y reeducación vial para la recuperación de créditos de permisos de conducción: 5 lotes", publicado en el Boletín Oficial del Estado de 24 de noviembre de 2014.

Asimismo, declara la nulidad del inciso del apartado noveno de la Orden INT/2596/2005, que dice que "la realización de estos cursos se llevará a cabo por Centros cuya gestión se realizará mediante concesión del Ministerio del Interior. El contrato de concesión establecerá el número de Centros que, atendidas las circunstancias, sean necesarios para el correcto desarrollo de los cursos".

El tribunal, que da la razón en parte a la Asociación Unión para la Defensa de los Intereses Comunes de las Autoescuelas, explica que el contrato que era objeto de licitación se configuraba como contrato de concesión deservicio público y que, a estos efectos, todo el territorio nacional -con la excepción de Cataluña y el País





Vasco-quedaaba dividido en cinco zonas, y a cada una de las cuales le correspondía uno de los cinco lotes de la licitación. Así, describe que el adjudicatario de la licitación en cada zona era la única entidad habilitada para impartir los cursos desensibilización y reeducación vial.

A partir de ahí, la Sala se plantea si el establecimiento de cinco monopolios territoriales es imprescindible para la correcta y efectiva prestación de los cursos para la recuperación de los puntos por parte de los conductores que han sido sancionados por infracciones de tráfico.

En su sentencia, ponencia del magistrado Luis María Díez-Picazo, destaca que la regla general en esta materia es, como ha recordado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la libertad de prestación de servicios. "De aquí se desprende que son las restricciones a la misma -y no la libertad- las que deben justificarse. Y esta justificación es particularmente exigente cuando la restricción de la libertad de prestación de servicios llega a su máximo grado posible, como es el establecimiento de un régimen de monopolio", subraya el tribunal.

Añade que en este caso no se ha justificado que los cursos para la recuperación de los puntos de permisos de conducción no puedan impartirse de manera correcta y efectiva con una regulación menos restrictiva de la libertad de prestación de servicios»

MUTUALIDAD BENEFICA DEL CUERPO DE  
INSPECTORES TECNICOS FISCALES DEL ESTADO

**XXII** *Semana  
de Estudios  
de Derecho  
Financiero*

Especialmente dedicada a

*EL FENOMENO DE LA  
EMPRESA MULTINACIONAL*

MADRID 1974



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros.

<https://www.fundef.org/>